

Als Contracting getarnte Papiergeschäfte – Anwendbarkeit des § 42 AO?

I. Einleitung

Der Missbrauch von Entlastungsregelungen im Energie- und Stromsteuerrecht durch Papiergeschäfte, die als Contracting getarnt werden, muss gestoppt werden. In dieser Aussage sind sich Finanzverwaltung und Contracting-Verbände einig.¹ Überwiegend wird dazu eine Änderung der spezialgesetzlichen Entlastungsregelungen für nötig erachtet. Aufgrund dieses Befunds hat das Bundesfinanzministerium Ende Februar 2010 und erneut im Rahmen der Beratungen zum Sparpaket der Bundesregierung² am 27. 7. 2010³ drastische Einschränkungen für die dezentrale Versorgungswirtschaft vorgeschlagen. Diese Vorschläge sind mittlerweile in einen Referentenentwurf⁴ und

-
- 1 Statt vieler: Pressemeldung des Verbands für Wärmelieferung vom 22. 3. 2010, abrufbar unter www.vfw.de
 - 2 Gemeint ist „Haushaltsentwurf 2011 und Finanzplan bis 2014“, abrufbar unter www.bundesregierung.de
 - 3 Diskussionsentwurf zum Haushaltsbegleitgesetz 2011: „Gesetz zur Reduktion von Subventionen aus der ökologischen Steuerreform“, Stand 21. 7. 2010.
 - 4 Referentenentwurf Haushaltsbegleitgesetz 2011 (hier: Gesetz zur Reduzierung von Subventionen aus der ökologischen Steuerreform) vom 12. 8. 2010.

seit kurzem in einen Regierungsentwurf⁵ übernommen worden. So sollen Lieferanten von Nutzenergien wie Wärme, Kälte, Druckluft nur noch dann die vom Gesetz seit 1999 vorgesehenen Entlastungen im Energie- und Stromsteuerrecht erhalten, wenn die Nutzenergie „nachweislich durch ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes (...) genutzt wurde“.⁶ Dezentrale Versorgungskonzepte (Contracting) im Bereich des Wohnungsbaus, öffentlicher Liegenschaften, des Gesundheitswesens oder der Dienstleistungsbranchen wie Hotellerie wären damit von den Begünstigungen ausgenommen. Einzig die Versorgung mit Fernwärme soll begünstigt bleiben.⁷

II. Auswirkung der Missbrauchs-Diskussion

Neben der Diskussion darum, ob hiermit eine sachgerechte Abgrenzung missbräuchlicher Fallgestaltungen gelungen sei oder man nicht „das Kind mit dem Bade ausgeschüttet habe“, ist in der Aufarbeitung der Thematik auch die Frage entstanden, wie es denn zu dem zu beobachtenden Missbrauch gekommen sei und welche Möglichkeiten die Finanzverwaltung habe, um den Missbrauch auch ohne Gesetzesänderung einzudämmen.

Die Finanzverwaltung prüft aktuell offensichtlich, ob die als missbräuchlich empfundenen Fallgestaltungen nicht der Anwendbarkeit des § 42 AO (Abgabenordnung) zugänglich seien. Die Diskussion zu diesem Thema ist nicht neu und wurde auch an dieser Stelle bereits geführt. Der Meinungsstand lässt sich in verkürzter Form wie folgt darstellen:

Zum einen wird argumentiert, dass Verträge, die auf die Lieferung von Nutzenergie gerichtet sind, keine „ungewöhnliche rechtliche Gestaltung“ darstellen. In anderen Bereichen sei es durchaus üblich sog. „Managed-Service-Verträge“ abzuschließen, die nicht steuerlich bevorteilt werden. Ungewöhnlich seien entsprechende Gestaltungen daher nicht.⁸ Dem gegenüber steht die Auffassung, dass die Auslagerung von Energieumformungen auf darauf spezialisierte Unternehmen auf „sehr aufwendig gestaltete Geschäftsmodellen“ basierten.⁹ Diese Wertung in Verbindung mit dem unbestreitbar vorhandenen Steuervorteil belegt nach dieser Auffassung den Tatbestand eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO.¹⁰ Daraus folgend beschränken sich die Vertreter dieser Auffassung ausschließlich mit der Möglichkeit der Entkräftung nach § 42 Abs. 2 Satz 2 AO.¹¹

Es ist nur allzu verständlich, dass die Finanzverwaltung in Anbetracht dieser rechtlichen Würdigung nunmehr die Frage der Anwendbarkeit des § 42 AO auf Contracting-Fälle untersucht.

III. Die Missbrauchsdefinition des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO

Leider fehlt in der bisherigen Diskussion eine dezidierte Auseinandersetzung mit den Tatbestandsvoraussetzungen eines Missbrauchs im Sinne des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO. Diesbezüglich

können aber die 2006 angesichts der gleichen – nur deutlich bescheideneren – Befundlage geführten Diskussionen erhellend wirken. Bereits damals hatte das Bundesfinanzministerium geprüft, welcher der folgenden Wege den Missbrauch eindämmen könnte:

- gerichtliche Klärung aufgrund des Versagens der Entlastungen mit der Begründung „keine Entnahme des Stroms“, „kein Verbrauch der Energieerzeugnisse“;
- gerichtliche Klärung aufgrund des Versagens der Entlastungen mit der Begründung „missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 42 AO“;
- Änderung des Gesetzes.

Das Ergebnis der damaligen Prüfung war eindeutig und in der Begründung des Entwurfs zum Energiesteuergesetz vom 30. 1. 2006¹² nachzulesen. Zu der damals vorgeschlagenen gesetzlichen Regelung im § 54 EnergieStG, die der heute im Gesetzgebungsverfahren diskutierten absolut gleicht, hieß es:

„Die Begünstigung der Unternehmen des Produzierenden Gewerbes und der Land- und Forstwirtschaft hat für nicht begünstigte Unternehmen aus anderen Wirtschaftszweigen einen Anreiz geschaffen, insbesondere die Erzeugung von Wärme, und zwar auch zum Beheizen von Wohnhäusern, Kaufhäusern und Büroräumen im Dienstleistungssektor, auf begünstigte Unternehmen des Produzierenden Gewerbes auszulagern. Es wird nunmehr geregelt, dass die Verwendung von Energieerzeugnissen zur Erzeugung von Wärme nicht begünstigt ist, soweit die Wärme durch andere als ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder ein Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft tatsächlich genutzt wird.“¹³

Das Bundesfinanzministerium konstatiert, dass der Gesetzeswortlaut einen Anreiz geschaffen habe, die Nutzenergie-Ver-

5 Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Haushaltsbegleitgesetz 2011 (HBegG 2011) vom 1. 9. 2010.

6 Regierungsentwurf (o. Fußn. 5) Artikel 6 Nr. 7: Änderung der Vorschriften der §§ 54, 55 EnergieStG-Entwurf, § 10 StromStG-Entwurf und eines neu einzuführenden § 9 b StromStG-Entwurf.

7 Regierungsentwurf (o. Fußn. 5) Artikel 6 Nr. 1 a): § 54 Abs. 1a EnergieStG-Entwurf, Artikel 6 Nr. 2: § 55 Abs. 1 EnergieStG-Entwurf.

8 Leinenbach, CuR 2007, 87 [89].

9 Wundrack, in: Bongartz, Kommentar EnergieStG StromStG, Stand: 10/2009, § 9 StromStG, Rdnr. 86.

10 Wundrack, in: Bongartz (o. Fußn. 9), § 9 StromStG, Rdnr. 87, zustimmend: Stein/Thoms, CuR 2009, 124 [129 f.] und Stein, CuR 2010, 3.

11 Vgl. Wundrack, in: Bongartz (o. Fußn. 9), § 9 StromStG, Rdnr. 87, Stein/Thoms, CuR 2009, 124 [129].

12 „Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes“ vom 30. 1. 2006, auszugsweise abgedruckt in: CuR 2006, 30.

13 CuR 2006, 30 [33].

sorgung auf Unternehmen des Produzierenden Gewerbes auszulagern.

Damit schließt sich das Bundesfinanzministerium der m. E. zutreffenden Auffassung an, dass weder die Versagung der Entlastungen aufgrund der Verneinung des Tatbestandsmerkmal „Energieerzeugnis verbraucht“ bzw. „Strom entnommen“ noch aufgrund der Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 42 AO zum Ziel führt. Allein die Änderung des Gesetzes kann die „Missbräuche“ nachhaltig verhindern.

Im vorliegenden Beitrag soll nun insbesondere die Frage der Anwendbarkeit des § 42 AO erneut diskutiert werden. So könnte insbesondere die Neufassung des § 42 AO durch das Jahressteuergesetz 2008¹⁴ zu einer Neubewertung führen. Die Neufassung war durch die als unbefriedigend empfundene Kasuistik der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 42 AO veranlasst und sollte eine gesetzliche Definition und damit Verschärfung des Missbrauchsbegriffs bewirken.¹⁵ Ob das gelungen ist, wird in der Literatur mehrheitlich bezweifelt.¹⁶

Festzuhalten ist, dass die Anwendung des § 42 AO – und damit unterscheidet sich die Neufassung nicht wesentlich von der vorher ergangenen Rechtsprechung – nur bei Verwirklichung zweier Tatbestandsmerkmale möglich ist. Nach § 42 Abs. 2 Satz 1 AO ist ein Missbrauch gegeben, wenn

- eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die
- beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt.

Ist ein so definierter „Missbrauch“ gegeben, kann der Steuerpflichtige die Rechtsfolgen vermeiden, wenn er für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.¹⁷ Diese Möglichkeit der Entkräftung des Missbrauchsvorwurfs ist aber nur dann relevant, wenn ein in § 42 Abs. 2 Satz 1 AO definierter Missbrauch vorliegt. Daher ist zunächst zu prüfen, ob ein „Missbrauch“ im Sinne dieser Vorschrift überhaupt angenommen werden kann.

Zerlegt man die Tatbestandsmerkmale im § 42 Abs. 2 Satz 1 AO weiter, so ergeben sich mehrere Fragen, die – bezogen auf die hier zu betrachtenden „Papiergeschäfte“ – nachfolgend beantwortet werden sollen.

1. Gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil

Ist der Steuervorteil für die Lieferung von Wärme, Kälte und anderer Nutzenergien an nicht begünstigte Verbraucher „gesetzlich nicht vorgesehen“?

Weder aus dem Wortlaut noch aus den Gesetzesbegründungen zur ökologischen Steuerreform ist ersichtlich, dass die Lieferung von Nutzenergie an nicht begünstigte Verbraucher ohne

Begünstigung bleiben soll. Dem historischen Gesetzgeber kam es 1999 darauf an, energieintensive Betriebe von den Auswirkungen der ökologischen Steuerreform zu entlasten. Der ursprüngliche Gesetzesentwurf enthielt daher neben der Entlastung für alle Unternehmen des Produzierenden Gewerbes eine weitere Entlastung, die auf die Energieintensität des Unternehmens abstellte und dabei nur ganz bestimmte Branchen begünstigen wollte.¹⁸ Diese Differenzierung wurde „aus Vereinfachungsgründen“¹⁹ durch die Änderung des Entwurfs infolge der Empfehlungen des Finanzausschusses aufgegeben. Fortan sollte lediglich die Zugehörigkeit zum Produzierenden Gewerbe, definiert auf Basis der Klassifikation der Wirtschaftszweige, darüber entscheiden, ob die Entlastungen des Energie- und Stromsteuerrechts gewährt werden oder nicht.

Unternehmen, deren Schwerpunkt die Lieferung von Wärme darstellt, waren damit von Anfang an begünstigt. Es kam und kommt eben gerade nicht darauf an, ob die Lieferung der Wärme an ihrerseits begünstigte Unternehmen erfolgt, genauso wenig wie es bei den Herstellern von Zement darauf ankommt, ob der Zement beim privaten Einfamilienhaus oder beim Industriebau zum Einsatz kommt. Insofern gibt es keinen sachlichen Grund, die Lieferung von Wärme an nicht begünstigte Verbraucher *per se* als missbräuchlich zu bezeichnen.

Zudem: Erlässt der Gesetzgeber Regelungen „aus Vereinfachungsgründen“ so nimmt er in Kauf, dass Abgrenzungen eben gerade nicht trennscharf sind. Die fehlende Trennschärfe kann dann im Gegenzug aber nicht genutzt werden, um den sich ergebenden Steuervorteil als „gesetzlich nicht vorgesehen“ zu klassifizieren.²⁰

Hinzu kommt, dass infolge der Klimaschutzvereinbarung vom 9. 11. 2000²¹ die Begründung für die Entlastungsregelungen

14 BGBl. 2007 I, 3151 [Änderung des § 42 AO in Artikel 14].

15 Vgl. Begründung zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008, BT-Drs. 16/6290, S. 81.

16 Vgl. statt vieler: Drüen, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO/FGO (Stand: 2010), Vor § 42 AO, Rdnr. 36.

17 So der Wortlaut des § 42 Abs. 2 Satz 2 AO.

18 Entwurf eines Gesetzes zum Einstieg in die ökologische Steuerreform vom 17. 11. 1998, BT-Drs. 14/40, S. 3, 5.

19 Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 1. 3. 1999, BT-Drs. 14/440, S. 14.

20 In die gleiche Richtung weist auch die Tatsache, dass selbst in dem o. g. Diskussionsentwurf des BMF vom 27. 7. 2010 die Lieferung von Fernwärme begünstigt bleiben soll, und zwar unabhängig davon, welche Kunden beliefert werden. Auf die Zugehörigkeit des mit Nutzenergie Versorgten zum Produzierenden Gewerbe kommt es also auch nach gegenwärtiger Lesart des BMF nicht an.

21 Vollständiger Titel: „Vereinbarung zwischen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und der deutschen Wirtschaft zur Minderung der CO₂-Emissionen und der Förderung der Kraft-Wärme-Kopplung in Ergänzung zur Klimavereinbarung vom 9. 11. 2000“.

gewandelt wurden. Ständen – wie oben beschrieben – am Anfang noch industriepolitische Erwägungen im Mittelpunkt, so ist spätestens seit Erlass der EU-Energiesteuerrichtlinie²² in 2003 klar, dass aus Sicht der europarechtlichen Vorgaben allein die Klimaschutzvereinbarung Grundlage der Entlastungsregelungen ist. Artikel 17 lit. b) der EU-Energiesteuerrichtlinie erlaubt die Entlastung nämlich für folgende Fälle:

Es bestehen Vereinbarungen mit Unternehmen oder Unternehmensverbänden oder es werden Regelungen über handelsfähige Zertifikate oder gleichwertige Regelungen umgesetzt, sofern damit Umweltschutzziele erreicht werden oder die Energieeffizienz erhöht wird.

Es verwundert daher auch nicht, wenn die Entlastungsregelungen des Energie- und Stromsteuerrechts unter beihilferechtlichen Gesichtspunkten der Genehmigung durch die Kommission bedürfen. In der letzten Genehmigung wird daher folgerichtig ausgeführt:

Die Kommission ist der Auffassung, dass die allgemeine Ökosteuernbegünstigung mit den oben genannten Bestimmungen der Energiesteuerrichtlinie übereinstimmt.

Weiters können die Mitgliedstaaten gemäß Artikel 17 innerhalb der Kategorie der betrieblichen Verwendung unter Einhaltung der Bedingungen des Artikel 17 weiter differenzieren. Der Spitzenausgleich ist auf Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe b der Energiesteuerrichtlinie gestützt. Nach diesem Artikel sind Steuerermäßigungen zulässig, wenn Vereinbarungen mit Unternehmen oder mit Unternehmensverbänden bestehen und sofern damit Umweltschutzziele erreicht werden oder die Energieeffizienz erhöht wird. (...) Nach Auffassung der Kommission steht daher die angemeldete Maßnahme im Einklang mit Artikel 17 Absatz 1 Buchstabe b der Energiesteuerrichtlinie.²³

Damit sind die Regelungen zum Spitzenausgleich (§ 55 EnergieStG, § 10 StromStG) explizit an die Klimaschutzvereinbarung vom 9. 11. 2000 geknüpft. Unterzeichner dieser Vereinbarung – und damit Träger der Verpflichtungen und Begünstigter der eingeräumten Entlastungen – ist neben dem Bundesverband der Deutschen Industrie praktisch die gesamte Versorgungswirtschaft. Zwar hat sich die Verbändelandschaft weiter entwickelt und Zusammenschlüsse und Trennungen produziert. Aber die damals betroffenen Unternehmen der Wärmewirtschaft existieren noch heute und ihre Begünstigung durch die Regelungen zum Spitzenausgleich im Energie- und Stromsteuerrecht ist damals wie heute – unabhängig von der Person des Kunden und unabhängig von der Nähe oder Ferne der Erzeugung vom Verbraucher – gewollter Bestandteil der Regelungen.

Im Ergebnis dürfte es schwierig sein nachzuweisen, dass die Begünstigung von dezentralen Versorgern „gesetzlich nicht vorgesehen“ war, wenn sie Kunden beliefern, die nicht zum Produzierenden Gewerbe gehören.

2. Unangemessene rechtliche Gestaltung

a) Auslagerung

Ist die Auslagerung von energieintensiven Prozessen von öffentlichen Einrichtungen, Krankenhäusern, Wohnungseigentümern, Hotels oder Kaufhäusern auf Unternehmen des Produzierenden Gewerbes eine „unangemessene rechtliche Gestaltung“?

Allein die Frage selbst macht schon die Unsinnigkeit des dahinter stehenden Denkansatzes bewusst. Die Auslagerung von Prozessen (sog. Outsourcing) ist ein wirtschaftlicher Vorgang, der dem Anwendungsbereich des § 42 AO entzogen ist.²⁴ Allerdings bedarf die Auslagerung der Prozesse selbst der rechtlichen Gestaltung. Es stellt sich also lediglich die Frage, ob die im konkreten Einzelfall gewählte rechtliche Gestaltung dem wirtschaftlichen Vorgang (Outsourcing der energieintensiven Prozesse) „angemessen“ ist. Das Ergebnis der Prüfung der Details der rechtlichen Gestaltung kann aber für die Anwendbarkeit des § 42 AO dahinstehen, da das den Steuervorteil auslösende Moment die Auslagerung der energieintensiven Prozesse ist und nicht die Details der rechtlichen Gestaltung.

Trotz dieses Scheiterns der Missbrauchsdefinition schon am Anfang der Prüfung sollen nachfolgend die in den Diskussionen immer wieder auftauchenden Details der rechtlichen Gestaltung anhand des Kriteriums „unangemessene rechtliche Gestaltung“ untersucht werden.

b) Fehlendes Eigentum

Ist die Tatsache, dass der Anbieter (Contractor) eine nicht in seinem Eigentum stehende Anlage zur Nutzenergieversorgung nutzt, eine „unangemessene rechtliche Gestaltung“?

Häufig nutzen Anbieter (Contractoren) fremde Anlagen zur Energieumformung, die nicht in ihrem Eigentum, sondern im Eigentum ihres Kunden stehen. Diese Nutzung wird rechtlich als entgeltliche Pacht der Anlagen oder als unentgeltliche Beistellung²⁵ ausgestaltet. Entsprechende Gestaltungen sind in allen anderen Wirtschaftsbereichen, in denen Outsourcing eine Rolle spielt, absolut üblich. Lässt ein Kfz-Hersteller Kunststoffteile

22 Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. 10. 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom, ABl. EU Nr. L 283 v. 31. 10. 2003, S. 51.

23 Schreiben der Europäische Kommission an den Bundesaußenminister Frank-Walter Steinmeier vom 13. 6. 2007 „Staatliche Beihilfe N 775/2006 – Deutschland“.

24 So Drüen, in: Tipke/Kruse (o. Fußn. 16), Vor § 42 AO, Rdnr. 17.

25 Der Begriff der Beistellung ist dem Umsatzsteuerrecht entnommen (Abschnitt 1 Abs. 7 und Abschnitt 27 Abs. 4 bis 4 UStR) und bezeichnet eine Nutzungsüberlassung, die die Nutzung für die Zwecke des Eigentümers der Anlage beschränkt.

von einem Unternehmen im Lohn fertigen, so werden regelmäßig die dazu benötigten Formen beigelegt, also unentgeltlich dem Lohnunternehmen zur Nutzung – ausschließlich für Zwecke des Auftraggebers – überlassen. Wird die Kantine eines Unternehmens outgesourct, werden die vorhandenen Kücheneinrichtungen dem Dienstleister zur Nutzung überlassen. Diese Aufzählung ließe sich fortsetzen. Niemand verlangt von einem Dienstleister, der outgesourcte Prozesse übernimmt, dass er mit komplett neuer Technik tätig wird.

Eine „Unangemessenheit“ dieses Gestaltungsdetails kann verneint werden. Wollte man also an dieses Gestaltungsdetail die Anwendbarkeit des § 42 AO knüpfen, so müsste zunächst die Unangemessenheit dieser Gestaltung bewiesen werden, indem man einen einfacheren Weg der rechtlichen Gestaltung mit gleichem wirtschaftlichen Ergebnis aufzeigt.

c) Bezug vom Kunden

Ergibt sich aus der Tatsache, dass der Anbieter (Contractor) Endenergie (Strom, Erdgas usw.) nicht von einem Versorgungsunternehmen, sondern von seinem Kunden bezieht, eine „unangemessene rechtliche Gestaltung“?

Auch bezüglich des Endenergieeinkaufs kann davon ausgegangen werden, dass in outgesourcten Prozessen, die im Kundenunternehmen ablaufen, regelmäßig der Endenergieeinkauf über den Kunden erfolgt. Die outgesourcte Kantine bezieht Strom und Erdgas vom Immobilieneigentümer, da vielleicht kein gesonderter Netzzugang herzustellen ist. Oder der Kunde hat so hervorragende Einkaufskonditionen, dass er im Interesse der Kostensituation seines Dienstleisters die günstigen Einkaufskonditionen weiter gibt, um die Ergebnisse der Prozesse ebenso günstiger abnehmen zu können.

Was daran „unangemessen“ sein soll, entzieht sich dem mit Outsourcing-Prozessen vertrauten Praktiker völlig. Auch im Contracting ist abseits jeglichen Verdachts auf „Papiermodelle“ der Endenergiebezug über den Kunden durchaus üblich. So wird im Industriecontracting vielfach die Endenergie (Strom, Erdgas etc.) über den Kunden bezogen, da dieser die Kostenhoheit in diesem Punkt behalten möchte oder eben – wie oben bereits ausgeführt – bessere Einkaufskonditionen hat, als sie der Contractor am betreffenden Standort herstellen könnte. Das ist angesichts der Mengenverhältnisse im Industriecontracting, zwischen Eigenverbrauch des Kunden im Industrieprozess und outgesourcter energetischer Verwendung durch den Contractor, nicht selten der Fall.

Auch in diesem Punkt wird man kaum zu einer Beurteilung als „unangemessene rechtliche Gestaltung“ kommen können.

d) Alternative

Gibt es eine „angemessene Gestaltung“, die im Vergleich zu der gewählten Gestaltung nicht zu den steuerlichen Vorteilen führt?

Diese letzte Frage zur Anwendbarkeit des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO auf Fallgestaltungen im Contracting muss wohl vereint werden. Wie soll man das Outsourcing von energieintensiven Prozessen gestalten, wenn nicht in der mittlerweile üblichen Weise (Nutzungsüberlassung der Anlagen, Nutzenergie-Liefervertrag, Übertragung des Endenergiebezugs entweder durch Übertragung der Bezugsverträge oder Durchhandeln der Endenergie)?

Der wirtschaftliche Vorgang des Outsourcings der energieintensiven Prozesse bedarf der gewählten rechtlichen Gestaltung. Alternative, gar angemessenere Gestaltungen sind nicht erkennbar. Auch diese Überlegung versperrt den Weg zu einer Anwendbarkeit des § 42 AO auf die in Rede stehenden Fälle.

e) Zwischenergebnis

Nach der Definition des § 42 Abs. 2 Satz 1 AO liegt ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten bei den „Papiergeschäften“ nicht vor. Auch schon vor Nutzung der Entkräftungsmöglichkeit des § 42 Abs. 2 Satz 2 AO scheitert die Anwendung der Vorschrift an den Tatbestandsvoraussetzungen. Nimmt man entgegen der oben geführten Argumentation – wider besseres Wissen – an, dass die Missbrauchsdefinition im § 42 Abs. 2 Satz 1 AO durch die in Rede stehenden „Papiergeschäfte“ erfüllt sei, muss eine Auseinandersetzung mit der Entkräftung in § 42 Abs. 2 Satz 2 AO erfolgen.

IV. Entkräftung des Missbrauchsvorwurfs

Die Möglichkeit, den Missbrauchsvorwurf zu entkräften, besteht ausdrücklich. Allerdings besteht keine Pflicht zum Beweis des Gegenteils im Sinne von § 292 ZPO. Vielmehr genügt der Gegenbeweis zur Entkräftung. Diese Interpretation stellt der Wortlaut der Vorschrift klar; entsprechendes ergibt sich auch aus der Historie der Entwürfe zum neuen § 42 AO.²⁶ Weiterhin verlangt § 42 Abs. 2 Satz 2 AO nicht, dass die Gestaltung auch ohne die steuerlichen Aspekte gewählt worden wäre. Die außersteuerlichen Gründe müssen lediglich beachtlich sein.

Im Zusammenhang mit den sog. „Papiergeschäften“ werden zahlreiche außersteuerliche Aspekte angeführt, die durch die steuerliche Begünstigung unterstützt werden. Auch wenn diese außersteuerlichen Gründe vielfach nicht dergestalt sind, dass man die Gestaltung als Contracting bezeichnen kann, so kann man doch das Vorliegen außersteuerlicher Gründe nicht einfach verneinen. Die genannten Gründe sind beispielsweise:

- die Einführung eines Energiemonitorings
- die Entdeckung von Möglichkeiten zum Energieeinsparen im Nutzerverhalten
- die Einführung eines Energiemanagements

26 Vgl. Drüen, in: Tipke/Kruse (o. Fußn. 16), Vor § 42 AO, Rdnr. 32.

Auch wenn die genannten Leistungen an sich nicht die Definition einer Contracting-Leistung erfüllen, so ist doch einsehbar, dass ein Dienstleister zur Erbringung der genannten Dienstleistungen die Anlagen zur Nutzung übernimmt, diese messtechnisch aufrüstet und sich so dem genannten Ziel nähert. Mithin kann man Nutzenergie-Lieferverhältnisse nicht zwingend als Contracting einordnen (auch wenn das vielleicht als Vertragsüberschrift gewählt wurde), aber daraus zu schließen, dass es sich um Geschäfte handelt, die der Vorschrift des § 42 AO zugänglich sind, ohne den Missbrauchsvorwurf entkräften zu können, erscheint mutig.

Tatsächlich spielen eine Reihe von Faktoren beim Outsourcing energieintensiver Prozesse eine Rolle, die durch das Energie- und Stromsteuerrecht unterstützt werden. Auch in diesem Punkt ist die Anwendbarkeit des § 42 AO nicht zielführend.

V. Zur Anwendbarkeit des § 42 AO im Verbrauchsteuerrecht allgemein

Der obige Befund hat gezeigt, dass die Anwendbarkeit des § 42 AO auf sog. „Papiergeschäfte“ extrem fraglich ist. Zu dem Befund kommt hinzu, dass das Energie- und Stromsteuerrecht – wie im Übrigen das gesamte Verbrauchsteuerrecht – bisher von Diskussionen um § 42 AO völlig verschont geblieben ist. Diese Verschonung überrascht kaum, basiert doch das Verbrauchsteuerrecht insgesamt weitestgehend auf der Besteuerung von Realakten wie z. B. der Entnahme von Strom aus dem Netz (§ 5 Abs. 1 StromStG), der Entnahme von Erdgas aus dem Netz (§ 38 Abs. 1 EnergieStG), der Entnahme von Kaffee aus dem Steuerlager (§ 11 Abs. 2 Nr. 1 KaffeeStG). All diese Vorgänge finden in der Lebenswirklichkeit statt. Insofern sind sie nicht fiktionsfähig und der rechtlichen Gestaltung – ob angemessen oder nicht – kaum zugänglich.

Sehr wohl gestaltbar ist hingegen auch im Verbrauchsteuerrecht die Person desjenigen, der den beobachtbaren Realakt verwirklicht. In diesem Punkt aber sind die spezialgesetzlichen Bestimmungen sehr gestaltungsfreundlich. Letztlich kommt es den Verbrauchsteuergesetzen nur darauf an, dass der Realakt einem Steuersubjekt zugeordnet wird und dieser auch die daran geknüpften steuerlichen Folgen trägt. Alles was darüber hinausgeht, unterfällt maximal den in allen Verbrauchsteuergesetzen geregelten Haftungsvorschriften.

Dieses Grunddenken im Verbrauchsteuerrecht schränkt die Anwendbarkeit des § 42 AO erheblich ein. Der beobachtbare Realakt der Entnahme von Strom beispielsweise wird dem Letzten in der Lieferkette zugeordnet, so dass dessen Lieferant Versorger im Sinne des Gesetzes ist und für die Entrichtung der Steuer zuständig ist.²⁷ Wer Letztverbraucher ist, kann frei ge-

staltet werden. Aus diesen Erwägungen heraus, ist die Anwendbarkeit des § 42 AO im Energie- und Stromsteuerrecht auch grundsätzlich auf einem Irrweg.

VI. Lösungsansätze abseits des § 42 AO

Der Versuch, die Vergangenheit – oder vielleicht sogar die Zukunft – über eine Anwendung des § 42 AO zu heilen und einen Weg einzuschlagen, der zu einer Versagung der Steuervorteile führt, ist zum Scheitern verurteilt. Dem Bundesfinanzministerium ist spätestens seit 2006 das Problem bekannt und seit dieser Zeit bestanden Angebote der Contracting-Verbände, eine vernünftiger Abgrenzung gesetzlich zu regeln. Aus den genannten Gründen ist das Bundesfinanzministerium gut beraten, den bisher eingeschlagenen Weg weiter zu verfolgen, nämlich eine gesetzliche Neujustierung herbeizuführen, um nicht gewollte Gestaltungen zukünftig von den Entlastungen des Energie- und Stromsteuerrechts auszuschließen.

Dabei ist natürlich die Frage zu stellen, welche Fallgestaltungen wünschenswert und welche nicht wünschenswert sind. Die bisher vom Bundesfinanzministerium gemachten Vorschläge legen den Schluss nahe, dass man dort alle Outsourcing-Vorgänge als unerwünschte Gestaltungen von den Entlastungen ausschließen möchte. Leider haben die energiepolitischen Fachministerien ihren Widerstand gegen diesen Kahlschlag offensichtlich aufgegeben, so dass die Bundesregierung sich diese Einschätzung insgesamt zu eigen gemacht hat. Eine solche Einschätzung widerspricht natürlich fundamental den energie- und klimapolitischen Zielsetzungen der ökologischen Steuerreform und damit den Grundgedanken der Gesetzgebung zur Energie- und Stromsteuer. Vielmehr ist das Instrumentarium im Sinne der Energie- und Klimapolitik auszubauen, was zu einer intelligenten und zweckgerichteten Entlastung von Energiedienstleistungen führen muss, die zur Verbesserung der Energieeffizienz beitragen. Nur so sind die politischen Vorgaben in diesem Steuerrechtsgebiet einzuhalten. Es ist zu hoffen, dass der Deutsche Bundestag letztendlich eine sinnvolle Abgrenzung der Papiergeschäfte vom Contracting beschließt. Eine Lösung über die Missbrauchsvorschrift des § 42 AO jedenfalls kann dieses Ziel nicht erreichen. Das zu versuchen, bedeutet Probleme zu erzeugen, wo eigentlich keine sind.

27 Mit Ausnahme der Lieferung vollversteuerten Stroms im Rahmen von Miet- oder Pachtverhältnissen (§ 1 Abs. 1 StromStV). In diesen Fällen gilt der Vermieter oder Verpächter nicht als Versorger, sondern als Letztverbraucher.