Urteil vom 23. Februar 2010, VII R 34/09

Inanspruchnahme des Herstellerprivilegs setzt eigene Produktion von Energieerzeugnissen voraus - Herstellungsbetrieb i.S. des § 6 EnergieStG - Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG

BFH VII. Senat

EGRL 96/2003 Art 21 Abs 3, EnergieStG § 1 Abs 2 Nr 1, EnergieStG § 4 Nr 1, EnergieStG § 6 Abs 1, EnergieStG § 24 Abs 2, EnergieStG § 26, EnergieStG § 51 Abs 1 Nr 1 Buchst d, KN Pos 1518 UPos 0095

vorgehend FG Düsseldorf, 23. Juni 2009, Az: 4 K 427/09 VE

Leitsätze

1. Ein Betrieb, der tierische Fette der Unterposition 1518 00 95 KN erzeugt, die nicht dazu bestimmt sind, als Kraftstoff oder Heizstoff verwendet zu werden, ist kein Herstellungsbetrieb i.S. des § 6 EnergieStG .

2. Für die zum Betrieb einer Dampfkesselanlage eingesetzten fremden Energieerzeugnisse kommt daher die Gewährung einer Steuerbefreiung im Rahmen des Herstellerprivilegs nicht in Betracht .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt einen Verarbeitungsbetrieb für tierische Nebenprodukte der Kategorie 3 gemäß Art. 17 der Verordnung (EG) Nr. 1774/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. Oktober 2002 mit Hygienevorschriften für nicht für den menschlichen Verzehr bestimmte tierische Nebenprodukte (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 273/1). Sie bezieht im Wesentlichen Schlachtnebenprodukte, insbesondere Knochen und Fette, die sie zu tierischen Proteinen (Fleischknochenmehl) und tierischen Fetten (Knochenfett) verarbeitet. Die tierischen Nebenprodukte werden erhitzt, ihnen wird das Wasser entzogen und sie werden nach Mehl und Fett getrennt. Das pulverförmige Mehl wird in Silos, das flüssige Fett in Tanks gelagert. Das tierische Fett der Unterposition 1518 00 95 der Kombinierten Nomenklatur (KN), von dem die Klägerin ca. 1.000 Tonnen im Monat produziert, lässt sich verschiedenen Verwendungszwecken zuführen. Es kann grundsätzlich als Tierfutter, zur Nutzung in der oleochemischen Industrie als Ausgangsstoff für technische Enderzeugnisse oder als Kraft- oder Heizstoff mit einem Heizöl entsprechenden Brennwert genutzt werden.

2 Da die Verwertung als Ausgangsstoff für technische Erzeugnisse höherwertiger als die Nutzung als Kraft- oder Heizstoff ist, verkauft die Klägerin das von ihr hergestellte Fett zur Weiterverwendung in der oleochemischen Industrie als Ausgangsstoff für technische Enderzeugnisse. In ihrem Betrieb unterhält die Klägerin eine Dampfkesselanlage, in der sie fast ausschließlich Tierfett der Kategorie 1 und 2 einsetzt, das sie von anderen Betrieben bezieht. Den Antrag auf Erteilung einer Erlaubnis nach § 6 Abs. 3 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) mit der Begründung ab, dass die Klägerin keine Energieerzeugnisse herstelle und daher auch das in § 26 EnergieStG festgelegte Herstellerprivileg nicht in Anspruch nehmen könne. Eine steuerfreie Verwendung des im Rahmen der Dampferzeugung verheizten Tierfetts komme auch nach § 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG nicht in Betracht.

3 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass die Klägerin keinen Anspruch auf Erteilung einer Erlaubnis nach § 6 Abs. 3 EnergieStG habe, denn sie stelle keine Energieerzeugnisse her, die dazu bestimmt seien, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden. Erst mit einer solchen Bestimmung seien Fette der Position 1518 KN Energieerzeugnisse i.S. von § 1 Abs. 2 Nr. 1 und § 4 Nr. 1 EnergieStG. Infolgedessen könne der Klägerin auch keine Erlaubnis nach § 24 Abs. 2 EnergieStG zur steuerfreien Verwendung von Energieerzeugnissen zur Aufrechterhaltung eines Herstellungsbetriebs erteilt werden. Etwas anderes könne den Materialien zum EnergieStG nicht entnommen werden. Vielmehr gehe die Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/1172) davon aus, dass

sowohl die bezogenen als auch die hergestellten Waren Energieerzeugnisse seien. Die Verweigerung der Erlaubnis sei im Streitfall mit dem Zweck des sog. Herstellerprivilegs nach Art. 21 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (EnergieStRL) vereinbar. Das Herstellerprivileg diene der Vermeidung einer Doppelbelastung hergestellter Energieerzeugnisse mit der Energiesteuer. Eine solche steuerliche Mehrfachbelastung sei im Streitfall nicht gegeben. Schließlich könne eine Steuerentlastung nach § 51 EnergieStG nicht gewährt werden.

4 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, dass das FG das EnergieStG unzutreffend ausgelegt und angewandt habe. In der Begründung zu § 26 EnergieStG werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Qualifikation eines Herstellungsbetriebs es auch zulasse, dass Energieerzeugnisse nicht im Herstellungsbetrieb selbst hergestellt, sondern von außerhalb bezogen werden. Ein Bezug tierischer Fette der Kategorie 1 und 2 im Fall der wirtschaftlichen Notwendigkeit, das selbst erzeugte Tierfett der Kategorie 3 zu verheizen, mache keinen Sinn. Deshalb könne die Erlaubniserteilung nicht davon abhängig gemacht werden, dass der abnehmende Betrieb selbst ein Energieerzeugnis in den Verkehr bringe. Nach den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts könne das Herstellerprivileg auch Fremderzeugnissen gewährt werden. Der Hinweis des FG auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27. August 1996 VII R 14/95 (BFHE 181, 243) gehe fehl. Dass die Verwendung des von der Klägerin hergestellten Tierfetts als Nicht-Energieerzeugnis unbeachtlich sei, ergebe sich auch aus der in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG getroffenen Regelung. Setzte sie, die Klägerin, Kleinstmengen ihrer Erzeugnisse als Heizstoff ein, stünde ihr ein Anspruch auf die begehrte Steuerentlastung zu.

5 Das HZA trägt vor, Tierfette würden nicht bereits mit ihrer Herstellung zu Energieerzeugnissen i.S. des § 4 Nr. 1 EnergieStG. Hierzu sei die Bestimmung des Fetts erforderlich, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden. Im Streitfall stelle die Klägerin Grundstoffe für die oleochemische Industrie her, weshalb eine Erlaubniserteilung nach § 24 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG oder nach § 26 Abs. 1 EnergieStG nicht in Betracht komme. Etwas anderes ergebe sich weder aufgrund der Gesetzesbegründung noch aufgrund des Art. 21 Abs. 3 EnergieStRL. Auch auf § 51 EnergieStG könne der Entlastungsanspruch nicht gestützt werden. Eine Konkurrenz zwischen einem begünstigten und einem nicht begünstigten Verwendungszweck liege im Streitfall nicht vor.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen. Der angefochtene Bescheid in der Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

7 1. Der Klägerin steht kein Anspruch auf Erteilung einer Erlaubnis nach § 6 Abs. 3 EnergieStG zu.

8 Nach § 6 Abs. 3 EnergieStG bedarf derjenige, der Energieerzeugnisse herstellen will, der Erlaubnis. Voraussetzung für die Erlaubniserteilung ist danach die Einrichtung eines Herstellungsbetriebs. Herstellungsbetriebe sind Betriebe, in denen Energieerzeugnisse hergestellt werden, die nach § 4 EnergieStG dem Steueraussetzungsverfahren unterliegen. Tierische Fette der Position 1518 KN können jedoch nach § 4 Nr. 1 i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG nur dann als Steuergegenstand angesehen werden, wenn sie dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden. Nur aufgrund dieser Bestimmung, die nach § 6 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG zugleich eine Herstellungshandlung darstellt, unterliegen die Erzeugnisse dem Steueraussetzungsverfahren, so dass es zu ihrer steuerfreien Herstellung und Lagerung eines Steuerlagers bedarf.

9 Ein Bestimmen i.S. des § 6 Abs. 1 EnergieStG setzt eine entsprechende Willensbildung voraus, wobei zu fordern ist, dass das Ergebnis der Willensbetätigung auch für einen Außenstehenden wahrnehmbar sein muss. Die Absicht, ein hergestelltes Erzeugnis als Kraft- oder Heizstoff zu verwenden, kann z.B. dadurch belegt werden, dass ein Produzent tierischer oder pflanzlicher Fette diese in der Kenntnis an eine Raffinerie liefert, dass die Fette dort herkömmlichen Kraft- oder Heizstoffen beigemischt werden. Durch die Belieferung der Raffinerie manifestiert sich ein nach außen erkennbarer Handlungswille, der darauf schließen lässt, dass die Fette nicht der Lebensmittelindustrie, sondern einer energetischen Verwendung zugeführt werden sollen (vgl. Jatzke, Subjektive Tatbestandselemente im besonderen Verbrauchsteuerrecht am Beispiel der Kraftstoffbesteuerung, Beihefter zu Deutsches Steuerrecht 2007, Heft 39, S. 34, und Bongartz/Schröer-Schallenberg, Das neue Energiesteuergesetz, S. 39 f.).

10 Nach den Feststellungen des FG, die mit der Revision nicht angegriffen worden und infolgedessen für den Senat bindend sind (§ 118 Abs. 2 FGO), stellt die Klägerin in ihrem Betrieb Knochenfett der Position 1518 KN her, das sie an Abnehmer in der oleochemischen Industrie verkauft. Dort dient es als Ausgangsstoff für die Produktion technischer Erzeugnisse. Eine Verwendung als Kraft- oder Heizstoff findet somit nicht statt. Die Klägerin hat auch keinen Anlass zu der Annahme, dass das von ihr hergestellte Erzeugnis von den Abnehmern als Ersatz für herkömmliche Kraftstoffe oder Heizöle eingesetzt wird. Weder die Klägerin noch die eigentlichen Verwender treffen eine Bestimmung i.S. von § 6 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG. Aus Sicht der Klägerin handelt es sich auch nicht um einen Verkauf zur ungewissen Verwendung, bei dem zumindest die Möglichkeit eines Einsatzes der gelieferten Erzeugnisse zur Erzeugung von Energie bestünde. Vielmehr hat die Klägerin positive Kenntnis, dass eine solche Verwendung auszuschließen ist. Da entsprechende Herstellungshandlungen fehlen, kann der Betrieb der Klägerin nicht als Herstellungsbetrieb für Energieerzeugnisse angesehen werden, so dass die Erteilung einer Erlaubnis zur Einrichtung und zum Betrieb eines Steuerlagers für Energieerzeugnisse nicht in Betracht kommt.

11 2. Die Klägerin hat auch keinen Anspruch auf Erteilung einer Erlaubnis nach § 24 Abs. 2 i.V.m. § 26 EnergieStG zur steuerfreien Verwendung des von ihr zugekauften und verheizten Fetts im Rahmen des Herstellerprivilegs.

12 In allen drei Alternativen setzt § 26 EnergieStG voraus, dass der Begünstigte das steuerfrei belassene Energieerzeugnis zur Aufrechterhaltung eines Betriebs verwendet, der selbst Energieerzeugnisse herstellt. Der Zweck des Verbrauchs muss darin bestehen, die eigentliche Haupttätigkeit des Unternehmens, nämlich die Herstellung von Energieerzeugnissen, zumindest zu fördern. Die in § 26 EnergieStG getroffene Regelung, mit der das historisch gewachsene Eigenverbrauchsprivileg in das neue Energiesteuerrecht übernommen worden ist (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 181, 243), dient der Umsetzung des Art. 21 Abs. 3 EnergieStRL, der eine obligatorische Steuerbefreiung hinsichtlich der in einem Herstellungsbetrieb selbst erzeugten und innerhalb des Betriebsgeländes verwendeten Energieerzeugnisse vorschreibt. Dagegen ist es den Mitgliedstaaten freigestellt, auch die von anderen Betrieben bezogenen Energieerzeugnisse in die Begünstigung einzubeziehen. In jedem Fall führt der Einsatz eines Energieerzeugnisses dann zur Steuerentstehung, wenn dessen Verbrauch nicht mit der Herstellung von Energieerzeugnissen im Zusammenhang steht, insbesondere wenn der Verbrauch dem Antrieb von Fahrzeugen dient (Art. 21 Abs. 3 Satz 3 EnergieStRL).

13 Den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben ist zu entnehmen, dass die Steuerbegünstigung auf Betriebe zu beschränken ist, deren Unternehmenszweck die Herstellung von Energieerzeugnissen ist, und dass die Verwendung des begünstigten Energieerzeugnisses kausal für die Erreichung dieses Zwecks sein muss. Die in § 26 EnergieStG getroffenen Regelungen werden diesen Anforderungen gerecht. Die von der Klägerin unter Berufung auf die Gesetzesbegründung zu § 26 EnergieStG vertretene Auffassung, nach der es nicht darauf ankommen soll, ob der begünstigte Verwender selbst ein Energieerzeugnis herstellt und in den Verkehr bringt, findet weder im Gemeinschaftsrecht noch im Wortlaut des § 26 Abs. 3 EnergieStG eine Stütze. Vielmehr steht Art. 21 Abs. 3 Satz 3 EnergieStRL einer solchen Auslegung von § 26 Abs. 3 EnergieStG entgegen. In der Gesetzesbegründung zu § 26 Abs. 1 EnergieStG --die ausdrücklich auf Art. 21 Abs. 3 der EnergieStRL Bezug nimmt-- wird lediglich darauf hingewiesen, dass es unerheblich ist, ob die Energieerzeugnisse in dem Betrieb selbst erzeugt oder von außerhalb des Betriebs bezogen werden. Dieser Hinweis bezieht sich auf die zur Aufrechterhaltung des Herstellungsbetriebs eingesetzten Energieerzeugnisse. Mit ihm wird verdeutlicht, dass Deutschland von der durch das Gemeinschaftsrecht eröffneten Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, eine steuerliche Begünstigung auch für Fremderzeugnisse vorzusehen.

14 Wie bereits ausgeführt, stellt die Klägerin in ihrem Betrieb keine Energieerzeugnisse i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 1 und § 4 Nr. 1 EnergieStG her, so dass ihr ein Herstellerprivileg nicht zuerkannt werden kann. Aus diesem Grund hat sie auch keinen Anspruch auf Erteilung einer entsprechenden Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung des zum Betrieb der Dampfkesselanlage verheizten Tierfetts.

15 3. Eine Steuerentlastung für das verheizte Tierfett nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG kommt ebenfalls nicht in Betracht.

16 Der Begünstigungstatbestand des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG setzt voraus, dass ein und dasselbe Energieerzeugnis gleichzeitig zu Heizzwecken und zu anderen Zwecken als Heiz- oder Kraftstoff verwendet wird. Wie der Senat entschieden hat, kommt eine Begünstigung nach dieser Vorschrift nur dann in Betracht, wenn die Erzeugung thermischer Energie in den Hintergrund tritt und das Energieerzeugnis im Rahmen eines industriellen Prozesses oder Verfahrens zugleich als Roh-, Grund- oder Hilfsstoff eingesetzt wird (BFH-Urteil vom 28. Oktober 2008 VII R 6/08, BFHE 223, 280). Nach den Feststellungen des FG setzt die Klägerin das von anderen Betrieben

bezogene Tierfett in einer Dampfkesselanlage ein. Dadurch substituiert die Klägerin herkömmliches Heizöl. Dies rechtfertigt die Annahme, dass es der Klägerin allein auf die Ausnutzung der durch den Verbrennungsvorgang erzeugten thermischen Energie ankommt, so dass sich die Frage nicht stellt, ob das verheizte Erzeugnis zugleich als Roh-, Grund- oder Hilfsstoff verwendet wird. In Bezug auf die konkrete Verwendung stehen begünstigte und nicht begünstigte Zwecke nicht in Konkurrenz, weshalb für eine Anwendung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG kein Raum ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de