Urteil vom 26. Oktober 2010, VII R 50/09

Keine Energiesteuerentlastung für die ausschließliche Herstellung von Vorprodukten zur Herstellung von keramischen Erzeugnissen - Richtlinienkonforme Auslegung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und c EnergieStG

BFH VII. Senat

EnergieStG § 51 Abs 1 Nr 1 Buchst a, EnergieStG § 51 Abs 1 Nr 1 Buchst c, EnergieStV § 95, EGRL 96/2003 Art 2 Abs 4

vorgehend FG Hamburg, 16. September 2009, Az: 4 K 60/08

Leitsätze

1. Die Gewährung einer Steuerentlastung für Energieerzeugnisse, die für chemische Reduktionsverfahren verwendet werden, setzt voraus, dass die in solchen Verfahren eingesetzten Energieerzeugnisse noch einem anderen Verwendungszweck als ausschließlich der Erzeugung von Wärme durch Verheizen dienen .

2. Ein Unternehmen, das lediglich keramische Pulver als Vorprodukte zur Herstellung von keramischen Erzeugnissen herstellt, ohne die erzeugten Vorprodukte selbst zu keramischen Endprodukten weiterzuverarbeiten, kann eine Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG nicht beanspruchen .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes i.S. des § 2 Nr. 3 des Stromsteuergesetzes (StromStG). Sie stellt u.a. Metallpulver und keramische Pulver her, die als Vorprodukte für die Herstellung der in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) aufgeführten Erzeugnisse verwendet werden. Für die Produktionsprozesse verwendet sie versteuertes Erdgas und versteuerten Strom. Die von ihr für die Monate August bis Dezember 2006 beantragte Steuerentlastung gewährte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) nur hinsichtlich der Herstellung von Metallpulvern. In Bezug auf die Herstellung von keramischen Pulvern vertrat er die Auffassung, dass eine Entlastung deshalb nicht in Betracht komme, weil die Klägerin diese Vorprodukte nicht in ihrem Unternehmen zu keramischen Erzeugnissen weiterverarbeite.

2 Das Finanzgericht (FG) hat den angefochtenen Entlastungsbescheid nach dem von der Klägerin erfolglos angestrengten Einspruchsverfahren dahingehend geändert, dass die Energiesteuerentlastung der Klägerin für die Monate August bis Dezember 2006 auf ... € festgesetzt wird. Zwar verwende die Klägerin das von ihr eingesetzte Energieerzeugnis nicht für steuerlich begünstigte chemische Reduktionsverfahren, doch sei die von ihr begehrte Entlastung deshalb zu gewähren, weil sie Vorprodukte zur Herstellung keramischer Erzeugnisse herstelle. Der Wortlaut des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG sei nicht eindeutig. Nach Sinn und Zweck der Regelung sei eine Auslegung vorzuziehen, die eine steuerliche Entlastung der zur Herstellung von Vorprodukten eingesetzten Energieerzeugnisse ermögliche, ohne dass es darauf ankomme, dass die Endprodukte ebenfalls in diesem Unternehmen hergestellt werden. Diese Auslegung trage auch dem erkennbaren gesetzgeberischen Ziel Rechnung, den gesamten Herstellungsprozess zu fördern und nicht einzelne notwendige Herstellungsabschnitte in Form von Vorprodukten auszuschließen.

3 Mit seiner Revision wendet sich das HZA gegen die Rechtsauffassung des FG, dass es nicht darauf ankomme, ob die Vorprodukte in ein und demselben Unternehmen weiterverarbeitet oder zur Weiterverarbeitung an andere Unternehmen geliefert werden. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG regele einen Sachverhalt, der nach Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 5. Anstrich der Richtlinie 2003/96/EG (RL 2003/96/EG) des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG-- Nr. L 283/51) vom Anwendungsbereich der Richtlinie ausgenommen sei. Folglich stehe die Ausgestaltung der Steuervergünstigung den Mitgliedstaaten

frei. Allerdings setze die Begünstigung voraus, dass die Energieerzeugnisse für mineralogische Verfahren, d.h. für die Verarbeitung nicht-metallischer Mineralien verwendet werden. Diese Voraussetzung sei im Streitfall jedoch nicht erfüllt. Die Klägerin stelle lediglich Vorprodukte her, die sie nicht weiterverarbeite.

4 In Übereinstimmung mit dem Urteil des Sächsischen FG vom 29. Oktober 2009 7 K 2343/07 sei § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG grammatikalisch so zu verstehen, dass nur das Unternehmen gefördert werde, das auch das Endprodukt herstelle. Der Satzteil "oder der zu ihrer Herstellung verwendeten Vorprodukte" sei nicht auf die erste Aufzählung von Erzeugnissen zu beziehen, deren Herstellung begünstigt werde, sondern auf die zweite Aufzählung der einzelnen wärmegeführten Produktionsprozesse. Nachweispflichten würden lediglich dem Entlastungsberechtigten auferlegt, eine Kontrolle der Endproduktthersteller sei nicht vorgesehen. Dies spreche gegen die Auffassung des FG. Im Streitfall könne die Klägerin nicht nachvollziehen, ob ihre Abnehmer die Vorprodukte tatsächlich zur Herstellung keramischer Erzeugnisse verwendeten. Sollte dies nicht der Fall sein, würden unionsrechtswidrig nicht begünstigte Prozesse in die Entlastung mit einbezogen. Schließlich habe das FG der Klägerin etwas zugesprochen, was sie nicht beantragt habe. Ihren Entlastungsantrag habe die Klägerin ausschließlich auf § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c EnergieStG gestützt. Diesen Antrag habe das FG unzulässigerweise in einen Antrag nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG umgedeutet.

5 Die Klägerin schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen des FG an. In ihrer Klageschrift habe sie unzweifelhaft klargestellt, dass in Bezug auf die Erdgasverwendung zur Herstellung der Vorprodukte sowohl die Voraussetzungen für eine Entlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG als auch für eine Entlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c EnergieStG vorliegen.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die Revision des HZA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Für das zur Herstellung der keramischen Pulver verwendete Erdgas steht der Klägerin kein Entlastungsanspruch aus § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG zu.

7 1. Eine Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c EnergieStG kommt deshalb nicht in Betracht, weil die Klägerin das Erdgas nicht für chemische Reduktionsverfahren verwendet, sondern verheizt. Nach den Feststellungen des FG, gegen die die Klägerin keine Verfahrensrügen erhoben hat und die somit für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend sind, verwendet die Klägerin das Energieerzeugnis ausschließlich zur Erzeugung von Wärme, ohne die die Reaktion nicht abläuft, so dass von einem nicht begünstigten Verheizen auszugehen ist. In ihrem Schriftsatz vom 7. April 2010 führt die Klägerin selbst aus, dass der Verwendungszweck des von ihr zur Produktion der keramischen Pulver eingesetzten Energieerzeugnisses in der Wärmeerzeugung --nämlich in der Befeuerung einer Anlage-- liegt. Dass das Erdgas bzw. dessen chemische Bestandteile selbst in den Produktionsablauf einfließen, behauptet die Klägerin indes nicht. Das FG hat dies auch nicht festgestellt.

8 Der Schlussfolgerung der Klägerin, dass das verwendete Erdgas allein durch die Befeuerung einer Anlage und durch die damit verbundene Erzeugung von Wärme, die für die Ingangsetzung bzw. Aufrechterhaltung einer chemischen Reaktion benötigt wird, in Form seiner Energie letztlich auch i.S. des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c EnergieStG in den Reduktionsprozess eingeht, ist nicht zu folgen. Nach Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 2. Anstrich RL 2003/96/EG sind vom Anwendungsbereich der Richtlinie nur Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck ausgenommen, wobei unterstellt wird, dass die Verwendung von Energieerzeugnissen bei der chemischen Reduktion diese Voraussetzung erfüllt. Für das in Hochöfen im Rahmen chemischer Reduktionsverfahren eingesetzte Mineralöl bestand eine entsprechende steuerliche Freistellung bereits nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (ABlEG Nr. L 316/12) in der Fassung der Richtlinie 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994 (ABlEG Nr. L 365/46). Richtlinienkonform ist § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c EnergieStG dahin auszulegen, dass die Begünstigung nur dann zu gewähren ist, wenn das für chemische Reduktionsverfahren verwendete Energieerzeugnis nicht ausschließlich verheizt wird. Wie der Senat zur "Auffangregelung" des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG entschieden hat, liegt eine gleichzeitige Verwendung zu Heizzwecken und zu anderen Zwecken nur dann vor, wenn das Energieerzeugnis im Rahmen eines industriellen Prozesses oder Verfahrens sowohl als Heizstoff, als auch als Roh-, Grund- oder Hilfsstoff eingesetzt wird (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28. Oktober 2008 VII R 6/08, BFHE 223, 280). Nach den Feststellungen des

FG wird das Erdgas im Streitfall lediglich zur Wärmeerzeugung und damit als Heizstoff verwendet, so dass eine Entlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c EnergieStG nicht gewährt werden kann.

9 2. Die von der Klägerin begehrte Steuerentlastung kann auch nicht auf § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG gestützt werden. Nach dieser Vorschrift wird eine Steuerentlastung auf Antrag für versteuerte Energieerzeugnisse gewährt, die von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes für die Herstellung von Glas und Glaswaren, keramischen Erzeugnissen, keramischen Wand- und Bodenfliesen und -platten, Ziegeln und sonstiger Baukeramik, Zement, Kalk und gebranntem Gips, Erzeugnissen aus Beton, Zement und Gips, mineralischen Isoliermaterialien, Asphalt und mineralischen Düngemitteln zum Trocknen, Brennen, Schmelzen, Warmhalten, Entspannen, Tempern oder Sintern der vorgenannten Erzeugnisse oder der zu ihrer Herstellung verwendeten Vorprodukte verwendet worden sind.

10 a) Der Satzteil "oder der zu ihrer Herstellung verwendeten Vorprodukte" könnte auf den ersten Blick sowohl als eine Ergänzung zu den "vorgenannten Erzeugnissen" zu verstehen sein und sich damit auf die aufgeführten wärmegeführten Prozesse beziehen, als auch eine Alternative zu den zu Beginn des Satzes aufgeführten Endprodukten darstellen. Bei Annahme einer Bezugnahme auf die im Einzelnen aufgeführten Endprodukte erfasste die in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG angeordnete Entlastung nicht nur die Herstellung von Glas, Glaswaren, keramischen Erzeugnissen etc., sondern erstreckte sich auch auf jegliche Vorprodukte, unabhängig davon, ob das begünstigte Unternehmen auch die genannten Endprodukte herstellt. Der Umstand, dass der Gesetzgeber die Vorprodukte nicht unmittelbar im Anschluss an die ausdrücklich genannten Erzeugnisse aufgeführt, sondern sie den wärmegeführten Prozessen nachgestellt hat, lässt indes den Schluss zu, dass zur ersten Aufzählung kein unmittelbarer Bezug hergestellt werden sollte. Aus grammatikalischer Sicht liegt nach Auffassung des erkennenden Senats eine Deutung der Vorschrift nahe, nach der sich der Satzteil "oder der zu ihrer Herstellung verwendeten Vorprodukte" auf die "vorgenannten Erzeugnisse" bezieht. Das von der Klägerin bevorzugte Normverständnis ließe eine steuerliche Begünstigung der Herstellung von Vorprodukten unabhängig von der Verwendung von Energieerzeugnissen in den ausdrücklich aufgeführten Prozessen des Trocknens, Brennens, Schmelzens etc. zu. Die Entstehungsgeschichte sowie der Sinn und Zweck der Vorschrift sowie die unionsrechtlichen Vorgaben weisen jedoch in eine andere Richtung.

11 b) Mit der in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG getroffenen Regelung ist Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 5. Anstrich RL 2003/96/EG in das nationale Energiesteuerrecht umgesetzt worden. Danach gilt die Richtlinie nicht für Verfahren, die gemäß der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 (VO Nr. 3037/90) des Rates vom 9. Oktober 1990 betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (ABlEG Nr. L 293/1) unter die NACE-Klasse DI 26 "Verarbeitung nicht-metallischer Mineralien" fallen (mineralogische Verfahren). Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/1172, S. 44) entsprechen die in § 51 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EnergieStG aufgeführten Prozesse und Verfahren im Wesentlichen den Tätigkeiten, die in den Abteilungen DI 26 und DJ 27 VO Nr. 3037/90 in der am 1. Januar 2003 geltenden Fassung --NACE Rev. 1.1.-- aufgeführt sind. Die NACE Rev. 1.1. ist deshalb zur Auslegung der Vorschrift heranzuziehen.

12 Vorprodukte in Form keramischer Pulver finden in den vom Gesetzgeber wiedergegebenen Gruppen des Unterabschnitts DI der NACE Rev. 1.1. jedoch keine ausdrückliche Erwähnung. Von den einzelnen Gruppen ausdrücklich erfasst wird lediglich die Herstellung von keramischen Erzeugnissen (ausweislich der Klassen 26.21 bis 26.26 sind dies keramische Haushaltswaren, Ziergegenstände, Isolatoren, Isolierteile, feuerfeste keramische Werkstoffe und Waren sowie andere nicht genannte Erzeugnisse), keramische Wand- und Bodenfliesen und -platten sowie von Ziegeln und sonstiger Baukeramik. In Bezug auf die Herstellung von Keramik ist der Benennung der einzelnen Produkte zu entnehmen, dass nur solche Unternehmen in den Unterabschnitt DI gehören, die keramische Endprodukte herstellen. Darauf deutet auch die Bezeichnung "Keramik" im Unterabschnitt DI hin, die nach allgemeinem Sprachgebrauch nicht für pulvrige Substanzen verwendet wird. Chemische Substanzen, mit denen die aufgeführten keramischen Endprodukte hergestellt werden können, werden von den Gruppen 26.1 bis 26.6 der NACE Rev. 1.1., auf die der Gesetzgeber den Anwendungsbereich von § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG beschränkt hat, nicht erfasst.

13 Die von der Klägerin hergestellten keramischen Pulver (insbesondere Oxide, Carbide, Boride, Nitride und Silicide) fallen nicht unter die Gruppen 26.1 bis 26.6 der Abteilung DI 26 der NACE Rev. 1.1. Ob sie in die Klasse 26.82 (Herstellung von sonstigen Erzeugnissen aus nicht-metallischen Mineralien a.n.g.) oder in den Unterabschnitt DG (Herstellung von chemischen Erzeugnissen) eingereiht werden könnten, kann dahingestellt bleiben. In richtlinienkonformer Auslegung ist der vom Gesetzgeber normierte Entlastungstatbestand dahingehend zu verstehen, dass die Begünstigung nur solchen Unternehmen gewährt wird, die zumindest eines der in

Unterabschnitt DI aufgelisteten und in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG genannten Endprodukte selbst herstellen. Sofern durch diese Unternehmen die Herstellung und Weiterverarbeitung von Vorprodukten erfolgt, werden --wohl um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden und das Verwaltungsverfahren zu vereinfachen-- auch die Energieerzeugnisse entsteuert, die zur Herstellung der Vorprodukte eingesetzt worden sind. Voraussetzung für die Gewährung eines auf § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG gestützten Entlastungsanspruchs ist demnach die Verwendung eines Energieerzeugnisses von einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes zum Trocknen, Brennen, Schmelzen, Warmhalten, Entspannen, Tempern oder Sintern eines in Unterabschnitt DI der NACE Rev. 1.1. genannten Erzeugnisses oder eines Vorprodukts, das von diesem Unternehmen zur Herstellung dieses Erzeugnisses weiterverarbeitet wird.

14 Hätte der Gesetzgeber auch Unternehmen in die Begünstigung einbeziehen wollen, die lediglich Vorprodukte herstellen und diese an Unternehmen liefern, die zumindest eines der in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG genannten Erzeugnisse herstellen, hätte es nahegelegen, zur Vermeidung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung besondere Nachweispflichten einzuführen. Nach § 95 Abs. 4 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung beschränkt sich der vom Antragsteller zu führende Buchnachweis jedoch auf die Art, die Menge, die Herkunft und den Verwendungszweck der Energieerzeugnisse. Regelungen über den Nachweis in Bezug auf die Verwendung und die Abnehmer hergestellter Vorprodukte wurden indes nicht getroffen. Auch dies spricht dafür, dass der Gesetzgeber das Entlastungsverfahren auf Unternehmen beschränken wollte, die keramische Endprodukte fertigen. Durch diese Beschränkung wird der Verwaltungsvollzug der Entlastungsregelung erheblich erleichtert.

15 c) Als Vorprodukte stellt die Klägerin keramische Pulver, wie z.B. Wolframcarbid, Kobaltsuboxid oder Siliziumnitrid her. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Wolframcarbid auch von der Schmuck- und Werkzeugindustrie nachgefragt wird, dass Kobaltsuboxid u.a. bei der Produktion von Batterien für Hybridfahrzeuge Verwendung findet, und dass Siliziumnitrid auch in der Halbleitertechnik zur Herstellung integrierter Schaltungen verwendet wird. Diese Beispiele belegen, dass eine energiesteuerrechtliche Förderung von Unternehmen, die lediglich keramische Pulver herstellen, dem Sinn und Zweck der in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG getroffenen Entlastungsregelung zuwiderliefe.

16 3. Das Argument des FG, dass die Beschränkung der Steuerbegünstigung auf solche Unternehmen, die sowohl Vorprodukte als auch die damit gefertigten Endprodukte herstellen, die "gemeinschaftsrechtlich gebotene Wettbewerbsneutralität" verletzte, vermag nicht zu überzeugen. Wie bereits ausgeführt, bestehen sachliche Gründe, die eine differenzierte steuerliche Behandlung von Betrieben legitimieren, in denen keine keramischen Erzeugnisse, sondern lediglich Vorprodukte hergestellt werden. Bei der Konzeption der unionsrechtlichen Grundlagen war es das erklärte Ziel der Mitgliedstaaten, besonders energieintensive Betriebe steuerlich zu entlasten. Dies wird insbesondere durch die in Art. 17 RL 2003/96/EG getroffenen Regelungen erreicht, die sowohl Steuerermäßigungen als auch Steuerbefreiungen vorsehen. Darüber hinaus setzten sich einige Mitgliedstaaten für eine vollständige steuerliche Freistellung von Energieerzeugnissen ein, die in der Keramikindustrie bzw. bei der Herstellung von Zement verwendet werden. Schließlich wurde eine Lösung gefunden, die es den Mitgliedstaaten freistellt, die zur Herstellung dieser Produkte eingesetzten Energieerzeugnisse zu besteuern oder steuerlich zu begünstigen (vgl. Jatzke in Bongartz, EnergieStG, StromStG, Die Energiesteuer-Richtlinie, Rz 25).

17 Dem Grunde nach handelt es sich um einen nicht harmonisierten Bereich. Eine --auch unter beihilferechtlichen Gesichtspunkten-- vollständige Wettbewerbsneutralität hätte nur durch eine obligatorische Besteuerung zu einheitlichen Sätzen oder über eine obligatorische Steuerbefreiung erreicht werden können. Nach den unionsrechtlichen Vorgaben ist daher eine steuerliche Gleichbehandlung von Unternehmen, die nur Vorprodukte herstellen, mit Unternehmen, die nur Endprodukte bzw. Vor- und Endprodukte herstellen, nicht geboten. Vielmehr sind die Mitgliedstaaten in der steuerlichen Belastung der genannten Betriebe frei. Sofern sie sich für eine Begünstigung entscheiden, sind sie nicht gezwungen, diese auf sämtliche mineralogische Verfahren zu erstrecken. Erst recht sind sie nicht verpflichtet, Unternehmen, die lediglich Vorprodukte herstellen, von der Besteuerung auszunehmen.

18 Dabei ist zu berücksichtigen, dass Unternehmen, die keramische Pulver herstellen, in keinem direkten Wettbewerbsverhältnis zu Unternehmen stehen, die bestimmte, in den Gruppen 26.2 und 26.4 der NACE Rev. 1.1. aufgeführte Endprodukte erzeugen. Wie bereits an einigen Beispielen belegt, können keramische Pulver zu unterschiedlichen Zwecken, z.B. auch in der Schmuck- und Autoindustrie, verwendet werden. Zudem ist nicht ersichtlich, dass es sich bei der Herstellung von Oxiden, Carbiden, Boriden, Nitriden und Siliciden um besonders energieintensive Verfahren handelt, die hinsichtlich des Energieaufwands dem Brennen von Keramikerzeugnissen

gleichgestellt werden können. Bereits diese Unterschiede sind geeignet, die unterschiedliche steuerliche Behandlung der verschiedenen Herstellungsbetriebe --auch unter wettbewerbsrechtlichen Gesichtspunkten-- zu legitimieren.

19 Da das FG seiner Entscheidung eine von der Senatsmeinung abweichende Rechtsauffassung zugrunde gelegt hat, war das erstinstanzliche Urteil aufzuheben. Der Klägerin steht die von ihr begehrte Steuerentlastung nicht zu, so dass die Klage als unbegründet abzuweisen ist.

20 4. Der Senat hält die von ihm vorgenommene Auslegung des einschlägigen Unionsrechts auf Grund der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) für eindeutig. Ein Anlass zur Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH besteht demnach nicht (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81 --C.I.L.F.I.T.--, EuGHE 1982, 3415, Rz 16).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de