Urteil vom 15. Februar 2011, VII R 51/09

Keine Energiesteuerentlastung für die ausschließliche Herstellung von Vorprodukten zur Herstellung von keramischen Erzeugnissen - Auslegung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG - Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG und Unionsrecht

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, EWGV 3037/90 , GG Art 3 Abs 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 28. Oktober 2009, Az: 7 K 2343/07

Leitsätze

NV: Ein Unternehmen, das lediglich Kaolin (Aluminiumsilikat) als Vorprodukt 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

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) gewinnt und trocknet in ihrer Betriebsstätte Kaolin (Aluminiumsilikat), das sie als Granulat an die keramische Industrie zur weiteren Verarbeitung zu keramischen Erzeugnissen liefert. Für die Herstellung des Kaolins wird der im Tagebau gewonnene Rohkaolin nassmechanisch aufbereitet und nach mehreren Aufbereitungsschritten getrocknet. Der weitaus größte Teil des im Betrieb verwendeten Erdgases wird zur Dampferzeugung genutzt und für die Trocknung eingesetzt. Den Antrag auf Gewährung einer Steuerentlastung nach § 51 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) mit der Begründung ab, dass eine Steuerentlastung nur möglich sei, wenn das Vorprodukt in demselben Betrieb hergestellt werde, in dem auch die keramischen Erzeugnisse hergestellt werden. Dagegen gewährte das HZA die für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes vorgesehene Vergütung nach § 54 EnergieStG. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

2 Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass der Klägerin kein Anspruch auf eine Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG zustehe. Die Vorschrift sei grammatikalisch so zu verstehen, dass nur solche Unternehmen gefördert werden, die auch Endprodukte herstellen. Der Satzteil "oder der zu ihrer Herstellung verwendeten Vorprodukte" sei nicht auf die Aufzählung der Endprodukte zu beziehen. Der von der Klägerin gewünschte Rückbezug des Pronomens "ihrer" auf die Gesamtheit der aufgezählten Erzeugnisse wäre sprachlich ungewöhnlich weit und führe zudem zu einem vom Gesetzgeber offensichtlich nicht gewollten Ergebnis.

3 Diese Auslegung der Vorschrift sei auch für das Verwaltungsverfahren zweckmäßig. Bei der Herstellung von Vorprodukten wären genaue Angaben darüber erforderlich und buchmäßig nachzuweisen, in welchem Umfang sie für die Herstellung der begünstigten Erzeugnisse verwendet worden sind. Kaolin könne sowohl zur Herstellung keramischer Erzeugnisse als auch zur Herstellung von Papier, Farben und anderen Produkten verwendet werden. Selbst als Lebensmittelzusatzstoff (Nummer E 559) sei es zugelassen. Auch aus den unionsrechtlichen Bestimmungen lasse sich nichts entnehmen, was für die von der Klägerin bevorzugte Auslegung der Vorschrift spreche.

4 Mit ihrer Revision wendet sich die Klägerin gegen die Rechtsauffassung des FG. Nach dem Wortlaut des § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG komme es nicht darauf an, ob sich der Prozess --wie im Streitfall das Trocknen-- schon auf das herzustellende Erzeugnis oder auf ein Vorprodukt beziehe. Die Formulierung "für die Herstellung" beschreibe allein einen kausalen Grund der Verwendung des Energieerzeugnisses. Entsprechend sei es ausreichend, dass das Trocknen von Vorprodukten für die Herstellung keramischer Erzeugnisse erfolge. Auch aus systematischen Gründen komme der Erwähnung der Vorprodukte eine besondere Bedeutung zu. Die Behandlung der Vorprodukte werde den Endprodukten im Rahmen der beschriebenen Prozesse ausdrücklich gleichgestellt. Sinn und Zweck der verwendungsbezogenen Entlastungsvorschrift sei es, Unternehmen des Produzierenden Gewerbes bzw. bestimmte

Prozesse oder Verfahren steuerlich zu begünstigen. Die als Auslegungshilfe in Bezug genommene NACE Rev. 1.1. gelte lediglich für die Auslegung der begünstigten Tätigkeiten.

5 Die enge Auslegung des FG verstoße gegen den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Insbesondere werde gegen den Grundsatz der sachgerechten Auswahl des begünstigungswürdigen Personenkreises verstoßen. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG, der auf der Umsetzung von EG-Richtlinien --insbesondere 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)-- beruhe, sei unionsrechtskonform auszulegen. Die unionsrechtlich gebotene Wettbewerbsneutralität der Energiebesteuerung könne nur durch Einbeziehung der Herstellung von Vorprodukten in die Steuerbegünstigung gewährleistet werden. Schließlich seien die Erwägungen des FG zur Zweckmäßigkeit des gefundenen Auslegungsergebnisses in Bezug auf den Verwaltungsvollzug unzutreffend.

6 Die Klägerin beantragt die Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils sowie die Änderung der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen dahingehend, dass eine Energiesteuerentlastung gewährt wird.

7 Das HZA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

8 Es schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen des FG an. Aus einer Steuervergünstigung für eine Gruppe erwachse aus Art. 3 Abs. 1 GG kein Anspruch einer anderen Gruppe auf eine wirtschaftlich vergleichbare Entlastung. Der von der Klägerin behauptete Verstoß gegen die Wettbewerbsneutralität liege nicht vor. Allen Herstellern von Vorprodukten sei die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung verwehrt. Die Auslagerung bestimmter Prozesse liege in der unternehmerischen Freiheit.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Klägerin für das zur Herstellung des Kaolins verwendete Erdgas kein Entlastungsanspruch aus § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG zusteht.

10 1. 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.

11 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.

12 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.

13 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), keramischen 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.

14 Das von der Klägerin hergestellte Kaolin fällt nicht unter die Gruppen 26.1 bis 26.6 der Abteilung DI 26 der NACE Rev. 1.1. 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.

15 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.

16 c) Als Vorprodukt stellt die Klägerin Kaolin (Aluminiumsilikat) her. Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, kann Aluminiumsilikat auch zu anderen Zwecken als zur Herstellung von keramischen Erzeugnissen verwendet werden. Es findet z.B. auch in der Papier- oder Farbenherstellung Verwendung und ist als Lebensmittelzusatzstoff zugelassen. Diese Beispiele belegen, dass eine energiesteuerrechtliche Förderung von Unternehmen, die lediglich Kaolin herstellen, dem Sinn und Zweck der in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG getroffenen Entlastungsregelung zuwiderliefe.

17 2. Das Argument der Klägerin, dass die Beschränkung der Steuerbegünstigung auf solche Unternehmen, die sowohl Vorprodukte als auch die damit gefertigten Endprodukte herstellen, die Wettbewerbsneutralität und das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 GG verletze, 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).

18 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.

19 Dabei ist zu berücksichtigen, dass Unternehmen, die Kaolin 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, kann Aluminiumsilikat zu unterschiedlichen Zwecken, z.B. auch bei der Papier- und Farbenherstellung verwendet werden. Zudem ist nicht ersichtlich und von der Klägerin auch nicht belegt, dass es sich bei der Herstellung von Kaolin um besonders energieintensive Verfahren handelt, die hinsichtlich des Energieaufwands der Herstellung von keramischen Erzeugnissen gleichgestellt werden können. Bereits diese Unterschiede sind geeignet, die unterschiedliche steuerliche Behandlung der verschiedenen Herstellungsbetriebe --auch unter wettbewerbsrechtlichen Gesichtspunkten-- zu legitimieren.

20 3. 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. Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81 --C.I.L.F.I.T.--, EuGHE 1982, 3415, Rz 16).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de