Urteil vom 24. Februar 2015, VII R 50/13

Keine Energiesteuerentlastung für die Herstellung von Schamotte

BFH VII. Senat

EnergieStG § 51 Abs 1 Nr 1 Buchst a, FGO § 76, EGRL 96/2003 Art 2 Abs 4, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG München, 24. Juli 2013, Az: 14 K 3916/10

Leitsätze

1. Die Gewinnung von Ton --auch in gebrannter Form-- und die Herstellung von Schamotte-Körnungen sind der Klasse 14.22 der Klassifikation der Wirtschaftszweige zuzuordnen, weshalb eine Energiesteuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG nicht in Betracht kommt .

2. Durch Brennen von Ton hergestellte Schamotte-Körnungen sind nicht deshalb in die Klasse DI 26.26 der Klassifikation der Wirtschaftszweige einzureihen, weil in dieser Klasse andere gebrannte mineralische Stoffe (Dolomit und Gips) ausdrücklich genannt sind, denn eine Regelungslücke liegt nicht vor .

3. Zur Anwendung und Auslegung der Klassifikation der Wirtschaftszweige kann das Güterverzeichnis für Produktionsstatistiken herangezogen werden .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 25. Juli 2013 14 K 3916/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, das vom Statistischen Bundesamt in die Unterklasse CB 14.22.1 (Gewinnung von Ton) der Klassifikation der Wirtschaftszweige (WZ 2003) eingereiht wurde. Sie betreibt den Abbau von Tonerde, die sie im Tagebau durch Baggern gewinnt. Aus den von ihr geförderten oder zugekauften Tonsorten und aus weiteren Zuschlagstoffen stellt sie keramische Schamotte her. Dabei werden die Materialien bei einer Temperatur von 1 100 C in einem Drehrohrofen gebrannt. Bei den sogenannten Standardschamotten wird der geförderte brockige Rohton direkt von der Tonlager- und Homogenisierungshalle ohne vorherige Vermischung über einen Beschicker dem Brennprozess zugeführt. Für die Produktion von Spezialschamotten werden zunächst Mahltone sowie teilweise auch weitere Zuschlagstoffe unter Zugabe einer definierten Menge Wasser gemischt. Nach Abschluss des Mischvorgangs erfolgt das Brennen. Durch den Brennvorgang verbinden sich die Hauptbestandteile des Tons, Kaolinit und Quarz, und es entsteht Mullit oder Cristobalit und Schmelzphase (Glas), wodurch sich die mineralische Zusammensetzung des gebrannten Materials verändert. Beim Brennvorgang entstehen Schamottescherben, die anschließend gemahlen werden. Die dadurch entstandenen Schamottemehle bzw. Körnungen enthalten sowohl bei den Roh- als auch bei den Standardschamotten einen Gehalt an Tonerde von mehr als 10 GHT, jedoch weniger als 45 GHT; zudem weisen sie einen Kieselsäuregehalt von weniger als 85 GHT auf. Die hergestellten Schamottemassen sind feuerfeste Erzeugnisse nach DIN 51060 mit einer Feuerfestigkeit von über 1 500 C. Von den Kunden der Klägerin werden die Schamotte als sogenannter Abmagerungsstoff zur Herstellung von Schamottesteinen und Schamottemörtel sowie Schamottemassen verwendet. Dabei handelt es sich u.a. um feuerfeste Steine, Platten oder Fliesen.

2 Den auf den Zeitraum vom 1. August bis zum 31. Dezember 2006 bezogenen Antrag der Klägerin auf Entlastung von der Energiesteuer für bestimmte Prozesse und Verfahren der Unterklasse DI 26.26.2 WZ 2003 (Herstellung von ungeformten feuerfesten keramischen Werkstoffen) nach § 51 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) mit der Begründung ab, der lediglich zur Herstellung von Vorprodukten für die Produktion begünstigungsfähiger Erzeugnisse durchgeführte Prozess sei in die Unterklasse CB 14.22.1 WZ 2003 einzuordnen.

3 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Klägerin stehe kein Entlastungsanspruch nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG in der im Streitjahr geltenden Fassung zu, weil sie keine Erzeugnisse des Unterabschnitts DI WZ 2003 herstelle, insbesondere könnten die Schamotte nicht in die Gruppe 26.2 (Herstellung von keramischen Erzeugnissen ohne Herstellung von Ziegeln und Baukeramik) und nicht in die Klasse 26.26 NACE Rev. 1.1. (Herstellung von feuerfesten keramischen Werkstoffen und Waren) eingereiht werden; vielmehr seien sie der Klasse 14.22 NACE Rev. 1.1. (Gewinnung von Ton und Kaolin) und dem Unterabschnitt CB WZ 2003 (Erzbergbau, Gewinnung von Steinen und Erden, sonstiger Bergbau) zuzuordnen. Die Gewinnung von Ton sei ausdrücklich in der Unterklasse 14.22.1 WZ 2003 aufgeführt. Dieses Einreihungsergebnis werde durch die Einreihung der Schamotte in das vom Statistischen Bundesamt herausgegebene Güterverzeichnis für Produktionsstatistiken, Ausgabe 2002 (GP 2002) und in Position 2508 des Harmonisierten Systems (HS) bestätigt. Ausweislich der Erläuterungen zur Position 2508 HS verblieben gebrannte Erzeugnisse in dieser Position, zu der auch Schamotte-Körnungen gehörten, die entweder durch Zerkleinern von Scherben bereits gebrannter feuerfester Steine oder von gebrannten Gemischen aus Ton und anderen feuerfesten Stoffen gewonnen werden. Zur Position 3816 HS gehörten dagegen nur aus Schamotte hergestellte Zubereitungen. Darauf, ob die von der Klägerin produzierten Erzeugnisse nur in der keramischen Industrie eingesetzt würden, käme es nicht an, da die Klägerin lediglich Vorprodukte herstelle. Einen Antrag der Klägerin auf Berichtigung des Tatbestands dahin, dass sie vorgetragen habe und der Auffassung sei, aufgrund der mineralogischen Veränderungen seien die hergestellten Schamotte selbst schon ein keramisches Erzeugnis, hat das FG mit Beschluss vom 28. Oktober 2013 abgelehnt.

4 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, es handele sich bei den Produkten um keramische Erzeugnisse mit hoher Feuerfestigkeit, die sich --selbst wenn sie als Vorprodukte eingesetzt würden-- mineralogisch nicht mehr veränderten. Entgegen der Auffassung des FG seien Schamotte und gebrannter Ton nicht immer identisch. Nicht jeder gebrannte Ton könne aufgrund chemischer und physikalischer Parameter als ein keramisches Erzeugnis angesehen werden. Verfahrensfehlerhaft habe das FG kein Sachverständigengutachten darüber eingeholt, dass es sich bei ihren Produkten um keramische Erzeugnisse handele. Die in § 51 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EnergieStG genannten Prozesse und Verfahren müssten lediglich im Wesentlichen den in den Abteilungen DI 26 und DJ 27 NACE Rev. 1.1. genannten Tätigkeiten entsprechen, weshalb Abweichungen zulässig seien. Systematisch gehörten Schamotte in die Gruppe 26 NACE Rev. 1.1., obwohl sie dort --wohl aufgrund eines Versehens-- nicht aufgeführt seien. Hinsichtlich der Herstellung eines feuerfesten Produkts bei der Gewinnung von Kalkstein bzw. Dolomit und Gips unterscheide die NACE Rev. 1.1. zwischen der Gewinnung und der Herstellung feuerfester Produkte. Sofern die Erzeugnisse gebrannt worden seien, würden sie ausdrücklich der Abteilung DI 26 NACE Rev. 1.1. zugeordnet. Zu Unrecht unberücksichtigt gelassen habe das FG die Einordnung der Schamotte durch das Statistische Bundesamt und das bayerische Landesamt für Statistik und Datenverarbeitung. Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 26. Oktober 2010 VII R 50/09 (BFHE 231, 443, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2011, 23) gebiete das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG), Unternehmen, die lediglich Vorprodukte ohne Eigenerzeugung keramischer Erzeugnisse herstellten, mit begünstigten Unternehmen, die sowohl Vorprodukte als auch keramische Erzeugnisse herstellten, energiesteuerrechtlich gleich zu behandeln. Eine etwaige Erschwernis bei der Steueraufsicht könne kein taugliches Differenzierungskriterium sein.

5 Das HZA schließt sich im Wesentlichen der Auffassung des FG an. Sofern zwischen gebranntem Ton und Schamotte stoffliche Unterschiede bestünden, sei dies für den Streitfall unbeachtlich, weil sowohl Schamotte als auch gebrannter Ton von der Klasse 14.22 NACE Rev. 1.1. erfasst würden. In seiner fachlichen Stellungnahme vom 15. November 2013 habe das Statistische Bundesamt ausgeführt, dass es Schamotte-Körnungen und Mullit, aber auch das Brennen von Ton und Kaolin ebenso wie das FG der Klasse 14.22 WZ 2003 zugeordnet hätte. Eine erweiternde Auslegung der Abteilungen DI 26 und DJ 27 NACE Rev. 1.1. komme --auch unter Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien-- nicht in Betracht.

Entscheidungsgründe

II

...

6 Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Für die zur Herstellung der Schamotte verwendeten Energieerzeugnisse steht der Klägerin kein Entlastungsanspruch nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG zu.

7 1. Nach der im Streitjahr geltenden Fassung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG 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. Mit der in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG getroffenen Regelung ist Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 5. Anstrich der Richtlinie 2003/96/EG (EnergieStRL) des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 283/51) in das nationale Energiesteuerrecht umgesetzt worden. Danach gilt die Richtlinie nicht für Verfahren, die gemäß der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates vom 9. Oktober 1990 betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft --VO Nr. 3037/90-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 293/1) unter die NACE-Klasse DI 26 "Verarbeitung nicht-metallischer Mineralien" fallen (mineralogische Verfahren). Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/1172) 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 der VO Nr. 3037/90 in der am 1. Januar 2003 geltenden Fassung --NACE Rev. 1.1.-- aufgeführt sind. Wie der erkennende Senat entschieden hat, ist aufgrund der durch die Materialien belegten Intention des Gesetzgebers die NACE Rev. 1.1. zur Auslegung der Vorschrift heranzuziehen (Senatsurteil in BFHE 231, 443, ZfZ 2011, 23).

8 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 der in den Unterabschnitten DI 26 und DJ 27 WZ 2003 genannten Erzeugnisses oder eines Vorprodukts, das von diesem Unternehmen zur Herstellung dieses Erzeugnisses weiterverarbeitet wird. Wie der BFH bereits mit Urteil in BFHE 231, 443, ZfZ 2011, 23 entschieden hat, ist der vom Gesetzgeber normierte Entlastungstatbestand in richtlinienkonformer Auslegung dahin zu verstehen, dass die Begünstigung nur solchen Unternehmen gewährt wird, die zumindest eines der in den Unterabschnitten DI 26 und DJ 27 WZ 2003 aufgelisteten und in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG genannten Endprodukte selbst herstellen. Sofern diese Unternehmen die Vorprodukte herstellen und weiterverarbeiten, werden --wohl um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden und das Verwaltungsverfahren zu vereinfachen-- auch die Energieerzeugnisse entsteuert, die zur Herstellung der Vorprodukte eingesetzt worden sind.

9 2. Entgegen der Auffassung der Klägerin sind die von ihr hergestellten Schamotte nicht dem Unterabschnitt DI (Glasgewerbe, Herstellung von Keramik, Verarbeitung von Steinen und Erden) WZ 2003 zuzuordnen. Insbesondere kommt eine Einreihung in die Klasse DI 26.26 (Herstellung von feuerfesten keramischen Werkstoffen und Waren) WZ 2003 nicht in Betracht, denn die Klägerin stellt keine geformten feuerfesten keramischen Erzeugnisse her. Nach den Feststellungen des FG handelt es sich vielmehr um durch Zermahlen von Schamottescherben hergestelltes Schamotte-Mehl bzw. erzeugte Schamotte-Körnungen. Erst bei den Kunden der Klägerin werden diese Erzeugnisse als Abmagerungsstoffe zur Herstellung feuerfester Steine, Platten oder Fliesen verwendet, die der Unterklasse 26.26.1 WZ 2003 zugeordnet werden können. Somit können die Schamotteerzeugnisse lediglich als Vorprodukte zur Herstellung feuerfester keramischer Werkstoffe angesehen werden. Dies gilt auch unter Berücksichtigung der Ausführungen des FG, nach denen unter den Beteiligten unstreitig ist, dass sich durch den Brennvorgang die Hauptbestandteile des Tons, Kaolinit und Quarz, verbinden und Mullit oder Cristobalit und Schmelzphase entsteht. Denn auch bei diesen Erzeugnissen handelt es sich nicht um Endprodukte (keramische Erzeugnisse oder Werkstoffe, wie z.B. Mörtel, Beton oder Zement).

10 3. Aus dem Umstand, dass der Unterabschnitt DI WZ 2003 auch die Herstellung von gebranntem Dolomit und gebranntem Gips erfasst (Unterklassen 26.52.0 und 26.53.0 WZ 2003) lässt sich nicht schließen, dass alle mineralischen Stoffe, die gebrannt werden können, in den Unterabschnitt DI WZ 2003 einzuordnen sind. Ein solches System ist in der Klassifikation nicht angelegt. Daher kann der Ansicht der Revision nicht gefolgt werden, die Aufnahme von Schamotte in die Klasse 26.26 WZ 2003 sei lediglich versehentlich unterlassen worden, so dass eine entsprechende Ergänzung dieser Klasse um Schamotte erfolgen müsse.

11 a) Bei der vom HZA vorgelegten Stellungnahme des Statistischen Bundesamtes vom 15. November 2013, in dem dieses die Ansicht vertreten hat, die Erzeugung von Schamotte-Körnungen und Mullit sowie das Brennen von Ton und Kaolin hätten statistisch der Klasse 14.22 (Gewinnung von Ton und Kaolin) WZ 2003 zugeordnet werden müssen, handelt es sich um neues Vorbringen, das im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden kann. Aber auch das HZA und das FG haben die von der Klägerin erzeugten Schamotte der Abteilung 14 WZ 2003 zugeordnet. Gegen diese Rechtsauffassung bestehen keine Bedenken. Die Gewinnung von Ton und Kaolin wird von der Klasse 14.22 des Unterabschnitts CB WZ 2003 erfasst. In diese Klasse gehören auch Ton und Kaolin in gebrannter Form. Dies ergibt sich aus der Bezeichnung der Güterabteilung 14 (Steine und Erden, sonstige Bergbauerzeugnisse) GP 2002, das nach Ziff. 2.3 der Vorbemerkungen zur WZ 2003 zu deren Auslegung herangezogen werden kann und das es ermöglichen soll, die einzelnen Tätigkeiten durch charakteristische Produkte zu beschreiben. In Abteilung 14 GP 2002 werden ausdrücklich Kaolin u.a. kaolinhaltiger Ton und Lehm, roh oder gebrannt und anderer Ton und Lehm, roh oder gebrannt sowie Schamotte-Körnungen aufgeführt. Kalk und Gips --auch aus gebranntem Gipsstein-- werden dagegen von Abteilung 26 (Glas, Keramik, bearbeitete Steine und Erden) GP 2002 erfasst. Zutreffend hat das FG darauf verwiesen, dass zur Position 2508 HS, die der Nr. 1422 GP 2002 entspricht, auch gebrannter Ton und Schamotte-Körnungen gehören. Eine in den statistischen Vorgaben bestehende Lücke in Bezug auf die von der Klägerin durch Brennen des selbst geförderten oder zugekauften Tons hergestellten Schamotte-Mehle und Schamotte-Körnungen ist somit nicht ersichtlich, weshalb deren Einreihung in die Unterklasse 26.26.1 des Unterabschnitts DI 26 WZ 2003 nicht in Betracht kommt.

12 b) Darüber hinaus steht das Unionsrecht einer Ausweitung der mineralogischen Verfahren über die in der Klasse DI 26 NACE Rev. 1.1. genannten Verarbeitungsprozesse entgegen. Denn nach Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 5. Anstrich EnergieStRL sind nur solche Verfahren aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie ausgewiesen, die unter die NACE-Klasse DI 26 (Verarbeitung nichtmetallischer Mineralien) fallen. Eine Abweichung von den statistischen Vorgaben, die der Senat bei der Einstufung eines Unternehmens als ein solches des Produzierenden Gewerbes nach § 9 Abs. 3 des Stromsteuergesetzes (a.F.) grundsätzlich für möglich gehalten hat (Senatsurteil vom 28. Oktober 2008 VII R 38/07, BFHE 223, 287, ZfZ 2009, 79), dürfte insoweit ausgeschlossen sein.

13 4. Entgegen der Auffassung der Revision hat das FG keinen Verfahrensfehler begangen, indem es von der Einholung eines Sachverständigengutachtens zu der Frage abgesehen hat, ob durch das Brennen im Drehrohrofen aus dem von der Klägerin eingesetzten Ton durch die Verbindung der Bestandteile Kaolinit und Quarz unter Entstehung von Mullit oder Cristobalit und Schmelzphase (Glas) ein neues Produkt mit einer neuen mineralischen Zusammensetzung entsteht. Seine ihm obliegende Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) hat das FG nicht verletzt, weil es in der Urteilsbegründung die unter Beweis gestellten Tatsachen unstreitig gestellt und damit zu Gunsten der Klägerin als wahr unterstellt hat (BFH-Entscheidung vom 24. April 2007 I R 64/06, BFH/NV 2007, 1893, m.w.N.). Damit hat es jedoch nicht zugleich festgestellt, dass es sich bei der von der Klägerin erzeugten Schamotte um ein keramisches Erzeugnis handelt, das zum Unterabschnitt DI WZ 2003 gehört.

14 5. Soweit sich die Klägerin gegen die Rechtsauffassung des BFH wendet, die Beschränkung der Steuerbegünstigung auf solche Unternehmen, die sowohl Vorprodukte als auch die damit gefertigten Endprodukte herstellen, sei durch hinreichende Gründe legitimiert und sei keine Verletzung des in Art. 3 Abs. 1 GG normierten Gleichheitssatzes, verweist der erkennende Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Begründung des Urteils in BFHE 231, 443, ZfZ 2011, 23. Der Streitfall gibt keine Veranlassung von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Dies gilt auch unter Berücksichtigung der Behauptung der Klägerin, die Schamotte-Mehle und Schamotte-Körnungen würden ausschließlich als Vorprodukte für keramische Erzeugnisse verwandt, so dass kein anderer Verwendungszweck vorstellbar sei. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass sich selbst bei Annahme einer gleichheitswidrigen Begünstigung der Hersteller von keramischen Erzeugnissen kein Anspruch der Klägerin auf eine Entlastung der bei der Herstellung von Schamotte eingesetzten Energieerzeugnisse ergäbe.

15 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de