Urteil vom 30. Juni 2015, VII R 53/13

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 30.6.2025 VII R 52/13 - Keine Entnahme von Strom für die Elektrolyse, soweit dieser nicht an den Elektroden angelegt wird

BFH VII. Senat

StromStG § 9a Abs 1 Nr 1, StromStG § 9a Abs 1 Nr 3, EGRL 96/2003 Art 2 Abs 4 Buchst b Ss 3

vorgehend FG Hamburg, 10. September 2013, Az: 4 K 134/12

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 11. September 2013 4 K 134/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) stellt Kupfer und verschiedene Edelmetalle her. Für die Metallerzeugung und Metallbearbeitung sowie die Elektrolyse setzt sie Strom ein. Im Rahmen der Kupferherstellung durch Elektrolyse wird das Rohkupfer in ein Bad aus verdünnter Schwefelsäure gehängt, in dem es sich langsam auflöst. Gegenüber der Anodenplatte wird eine Edelstahlplatte positioniert, die als Kathode dient. Zwischen Anoden- und Kathodenplatten (Kupfer und Edelstahl) wird eine elektrische Spannung so angelegt, dass der elektrische Strom über die Platten nur durch das Säurebad laufen kann. Dabei transportiert er das aufgelöste Kupfer von der Anode (Kupferplatte) zur Kathode (Edelstahlplatte), auf der es in Form hochreinen Metalls wieder abgeschieden wird. Alle anderen Metalle oder Nichtmetalle verbleiben entweder in der Lösung oder fallen als ungelöster Schlamm auf den Boden der Elektrolyse-Zellen. Weiterer Strom wird unter anderem für die Bewegung des Elektrolyts, das Umpumpen der säurehaltigen Lösung, den Transport der Platten mittels Maschinen oder die Luftreinigung benötigt.

2 Für die Monate August bis Dezember 2006 hatte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) antragsgemäß eine Steuerentlastung für den für die Elektrolyse eingesetzten Strom nach § 9a Abs. 1 Nr. 1 des Stromsteuergesetzes (StromStG - hier und im Folgenden in der im Streitjahr geltenden Fassung) und für die Metallerzeugung und -bearbeitung nach § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG gewährt. Aufgrund des Ergebnisses einer Außenprüfung forderte das HZA mit Bescheid vom 16. Dezember 2009 Stromsteuer mit der Begründung zurück, für Strom, der z.B. zum Antrieb von Transportbändern oder Drehrohröfen als Kraftstrom oder in Prozessrechnern, Steuerungen und Leitständen sowie im Rahmen der Elektrolyse an anderer Stelle als unmittelbar an den Elektroden verwendet werde, könne keine Steuerentlastung gewährt werden.

3 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, eine Steuerentlastung sei lediglich hinsichtlich des als "Wärmestrom" verbrauchten Stroms zu gewähren. Wie der Wortlaut des § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG belege, sei die Steuerbegünstigung auf Strom beschränkt, der zum Schmelzen, Warmhalten und Entspannen entnommen werde. Demzufolge würden nur Vorgänge mit Wärmeerzeugung erfasst. Die Beschränkung stehe in Einklang mit den unionsrechtlichen Vorgaben, denn nach Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 3. 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) gelte die Richtlinie nicht für elektrischen Strom, der hauptsächlich bei der Elektrolyse und bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet werde, so dass den Mitgliedstaaten ein Gestaltungsspielraum verbleibe. Es sei geboten, den Begünstigungstatbestand restriktiv auszulegen, wobei nicht übersehen werde, dass § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) weiter gefasst sei.

4 Obwohl § 9a Abs. 1 Nr. 1 StromStG keine Einschränkung in Bezug auf bestimmte Prozesse enthalte, sei eine solche

bereits der Wendung "für die Elektrolyse" zu entnehmen. Demgegenüber habe der Unionsgesetzgeber die weitere Formulierung "bei der Elektrolyse" gewählt. Die Entlastung sei auf den Kern der Elektrolyse zu beschränken, der sich darauf reduziere, eine Spannung an die Elektroden (Anode und Kathode) zu legen, die durch die Elektrolytlösung geleitet werde. Dieser Grundvorgang stelle bereits die Elektrolyse dar, so dass eine Steuerentlastung für Strom, der zum Antrieb von Motoren oder Maschinen verwendet werde, nicht in Betracht komme.

5 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, für das Argument des FG, nach dem die in der EnergieStRL verwendete Formulierung "bei der Elektrolyse" einen weiteren Anwendungsbereich impliziere als die in § 9a Abs. 1 Nr. 1 StromStG verwendete Formulierung "für die Elektrolyse", fehlten sprachliche Anhaltspunkte. Da eine nähere Bestimmung des Begriffs der Elektrolyse weder der EnergieStRL noch dem StromStG zu entnehmen sei, sei der begünstigte Prozess aus seinem technischen Verständnis heraus auszulegen, das eine Aufteilung in einen Kernprozess und Nebenprozesse verbiete. Daher könne nicht allein auf den Stromdurchfluss an den Elektroden abgestellt werden. Zur Elektrolyse sei z.B. auch der Strom erforderlich, mit dem Pumpen betrieben würden, um das Elektrolyt in Bewegung zu halten. Da Strom kein Energieerzeugnis sei, könne die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Verwendung von Energieerzeugnissen zu zweierlei Verwendungszwecken auf den Streitfall nicht übertragen werden, zumal Strom in ein anderes Erzeugnis nicht eingehen könne. Bei Strom sei die Unterscheidung zwischen Kraft- und Wärmestrom nicht relevant. Das Urteil des FG weiche von der Entscheidung des Thüringer FG vom 29. März 2012 2 K 667/10 (Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2012, Beilage Nr. 4, S. 62) ab, das den Entlastungstatbestand weiter ausgelegt habe. Dass eine extensive Auslegung geboten sei, belege die in § 17a Abs. 5 der Stromsteuer-Durchführungsverordnung (StromStV) normierte Regelung, nach der das Laden und Wiederaufladen von Batterien keine Elektrolyse i.S. des § 9a Abs. 1 Nr. 1 StromStG sei. In Bezug auf die Metallerzeugung könne § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG nicht entnommen werden, dass nur solcher Strom entlastungsfähig sei, der zur Umwandlung in Wärmeenergie dem Leitungsnetz entnommen werde. Eigentlicher Verbrauchsvorgang sei die Entnahme. In Schmelzöfen könne Strom sowohl in Form von mechanischer Energie als auch in Form von Wärmeenergie eingesetzt werden. Ein Erfordernis, den entnommenen Strom in Wärmeenergie umzuwandeln, habe der Gesetzgeber nicht festgelegt.

6 Die Klägerin stellt den Antrag, das erstinstanzliche Urteil sowie die angefochtenen Verwaltungsakte aufzuheben.

7 Das HZA stellt den Antrag, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

8 Das HZA schließt sich im Wesentlichen der Begründung des FG an. Es weist auf den 22. Erwägungsgrund der EnergieStRL hin, dem entnommen werden könne, dass Strom, der zur Erzeugung mechanischer Energie verwendet wird, den Bestimmungen der EnergieStRL unterliege und grundsätzlich zu besteuern sei. Die Elektrolytumwälzung gehöre nicht zum eigentlichen Prozess der Elektrolyse; vielmehr handele es sich um einen Hilfsprozess. Eine restriktive Auslegung der Entlastungstatbestände diene dem effektiven Gesetzesvollzug und entspreche der Intention des Gesetzgebers. Der Ergänzung der in § 17a StromStV getroffenen Regelungen um den Ausnahmetatbestand des § 17a Abs. 5 StromStV könne im Umkehrschluss nicht entnommen werden, dass alle Nebenprozesse einer Elektrolyse von der Stromsteuer freizustellen seien. Schließlich werde die Rechtsauffassung des HZA durch die Senatsurteile vom 7. August 2012 VII R 35/11 (BFH/NV 2013, 382) und vom 29. Oktober 2013 VII R 24/12 (BFHE 243, 96, ZfZ 2014, 52) gestützt.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Klägerin nur insoweit ein Entlastungsanspruch nach § 9a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 StromStG zusteht, als der Strom bei der Metallerzeugung als Wärmestrom unmittelbar zum Schmelzen, Warmhalten und Entspannen und für die Elektrolyse zur Erzeugung einer Spannung an den Elektroden verwendet wird. Daher erweist sich der angefochtene Rückforderungsbescheid als rechtmäßig.

10 1. Nach § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG wird auf Antrag die Steuer für nachweislich versteuerten Strom erlassen, erstattet oder vergütet, den ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes für die Metallerzeugung und -bearbeitung zum Schmelzen, Warmhalten und Entspannen entnommen hat.

11 a) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass es sich bei dem Unternehmen der Klägerin um ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes i.S. des § 2 Nr. 3 StromStG handelt. Demzufolge hat das HZA zu Recht eine

Steuerentlastung für den Strom gewährt, den die Klägerin im Rahmen der Kupfererzeugung zum Schmelzen, Warmhalten und Entspannen des Kupfers verwendet hat. Den im Gesetz genannten Vorgängen ist gemeinsam, dass bei ihnen unter Verwendung von Strom erzeugte thermische Energie eingesetzt wird, mit der auf Metalle zur Erreichung eines bestimmten Ziels eingewirkt werden soll. Dabei handelt es sich um bei Metallen gebräuchliche Wärmebehandlungsarten, mit denen Aggregatzustände verändert, bestimmte Temperaturen aufrechterhalten oder Spannungen durch Glühen abgebaut werden.

12 Entgegen der Auffassung der Klägerin lässt sich die als abschließend zu betrachtende Aufzählung von Wärmebehandlungsprozessen nicht dahin deuten, dass es lediglich auf die Entnahme des Stroms zur Metallerzeugung ankommt, so dass auch der Einsatz von Strom zur Erzeugung mechanischer Energie erfasst wird. Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschrift nicht begünstigt ist der Einsatz von Strom zum Antrieb von Motoren und zum Betrieb von Rechnern und Maschinen.

13 b) Diese Auslegung steht nicht in Widerspruch zu den unionsrechtlichen Vorgaben. Mit der vom nationalen Gesetzgeber getroffenen Regelung hat dieser von der durch Art. 2 Abs. 4 Buchst. b Anstrich 3 EnergieStRL eröffneten Möglichkeit Gebrauch gemacht, den Einsatz elektrischen Stroms, der hauptsächlich bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet wird, eigenständig steuerrechtlich zu regeln. Strom, der für den genannten Zweck verwendet wird, ist ausdrücklich vom Anwendungsbereich der EnergieStRL ausgenommen, so dass es dem nationalen Gesetzgeber überlassen bleibt, ob und in welchem Umfang er sich für eine Steuerbelastung oder Steuerbefreiung entscheidet (zur grundsätzlich vergleichbaren Regelung in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b Anstrich 2 EnergieStRL vgl. Senatsurteil in BFHE 243, 96, 99 f., ZfZ 2014, 52). Dies gilt auch dann, wenn sich Art. 2 Abs. 4 Buchst. b Anstrich 3 EnergieStRL --aufgrund der Formulierung "hauptsächlich"-- dahin deuten ließe, dass auch die Verwendung von Strom zur Erzeugung mechanischer Energie in den Fällen aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie ausgewiesen wäre, in denen ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Metallerzeugung besteht.

14 2. Nach § 9a Abs. 1 Nr. 1 StromStG wird auf Antrag die Steuer für nachweislich versteuerten Strom erlassen, erstattet oder vergütet, den ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes für die Elektrolyse entnommen hat.

15 a) Das EnergieStG setzt den Begriff der Elektrolyse voraus, ohne ihn näher zu bestimmen. Seine Bedeutung erschließt sich aus dem Wortbestandteil "lyse", der auf das griechische Wort lýsis (Auflösung, Zersetzung) zurückzuführen ist. Der Wortbestandteil "Elektro-" deutet darauf hin, dass der Vorgang durch Verwendung elektrischen Stroms bewirkt wird. Demnach bedeutet Elektrolyse nach allgemeinem Sprachverständnis eine durch elektrische Energie herbeigeführte Zersetzung bzw. Auflösung. In der Physik ist unter Elektrolyse die Zersetzung von Elektrolyten mit Hilfe des elektrischen Stroms zu verstehen, wobei es sich um Reduktions-Oxidations-Vorgänge handelt, die sich an den Elektroden, die mit einer Gleichspannungsquelle verbunden sind und in eine Schmelze oder Flüssigkeit eintauchen, abspielen (Lenk/Gellert, Fachlexikon, ABC Physik, S. 356; vgl. auch "Elektrolyse" in Brockhaus, 21. Aufl.: Aufspaltung einer chemischen Verbindung unter Einwirkung des elektrischen Stroms).

16 Nach dem Wortlaut des Begünstigungstatbestands muss der Strom, für den eine Steuerentlastung begehrt wird, für die Elektrolyse entnommen worden sein. Dem FG ist darin zuzustimmen, dass die Präposition "für" eine Deutung nahelegt, nach der ein Einsatz elektrischer Energie erforderlich ist, der unmittelbar auf die Herbeiführung des Zersetzungsprozesses, d.h. des eigentlichen elektrolytischen Prozesses, abzielt. Dieses Normverständnis schließt eine Steuerentlastung für Strom aus, der zur Erzeugung mechanischer Energie, z.B. zum Antrieb von Motoren, eingesetzt wird. In diesem Zusammenhang trifft die Behauptung der Klägerin nicht zu, das FG, das den Begriff der Elektrolyse auf das Anlegen einer Spannung an die Elektroden reduziert hat, sei vom Urteil des Thüringer FG in ZfZ 2012, Beilage Nr. 4, S. 62 abgewichen. In seinem Urteil hat das Thüringer FG den Vorgang der Formation an den Elektroden einer Batterie, durch die an der positiven Elektrode Bleioxyd zu Bleidioxyd oxidiert und an der negativen Elektrode Bleioxyd zu sog. Bleischwamm reduziert wird, aufgrund der damit einhergehenden Stoffgewinnung als der eigentlichen Elektrolyse zugehörig angesehen. Für den Streitfall lässt sich dieser Entscheidung nichts entnehmen; denn über die Verwendung von Strom zum Antrieb von Motoren und Maschinen hatte das Thüringer FG nicht zu befinden.

17 b) Entgegen der Auffassung der Revision gebietet die mit Wirkung zum 30. September 2011 in Kraft getretene Ausnahmeregelung des § 17a Abs. 5 StromStV keine extensive Auslegung des streitbefangenen Entlastungstatbestands. Danach gelten das Laden und das Wiederaufladen von Batterien und Akkumulatoren nicht als Elektrolyse oder chemische Reduktionsverfahren i.S. des § 9a Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 4 StromStG. Die Frage nach der Besteuerung von Wärme- oder Kraftstrom stellt sich bei diesen Vorgängen nicht. Vielmehr weist die Regelung darauf hin, dass der Gesetzgeber den eigentlichen Ladevorgang als einen elektrolytischen Prozess versteht, der

jedoch an der für die Elektrolyse festgelegten Steuerbegünstigung nicht teilhaben soll. Insoweit wird der Anwendungsbereich des Entlastungstatbestands eingeschränkt und gerade nicht erweitert. Das Gegenargument der Klägerin, im Umkehrschluss seien alle anderen zur Elektrolyse gehörenden Prozesse vom Entlastungstatbestand erfasst, vermag deshalb nicht zu überzeugen, weil der Verordnungsgeber keine Nebenprozesse, sondern in einem bestimmten Fall den eigentlichen Kernprozess der Elektrolyse von der Steuerentlastung ausgenommen hat.

18 c) Sinn und Zweck des § 9a Abs. 1 Nr. 1 StromStG sowie die unionsrechtlichen Vorgaben erfordern keine extensive Auslegung der Vorschrift unter Einbeziehung sog. Kraftstroms. Ausweislich der Gesetzesbegründung wurden die in § 9a Abs. 1 StromStG genannten Verwendungen von Strom auf Grundlage des Art. 2 Abs. 4 Buchst. b EnergieStRL von der Besteuerung ausgenommen (BTDrucks 16/1172, S. 47 f.). Nach dieser Bestimmung gilt die EnergieStRL nicht für Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoffe verwendet werden, für Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck, für mineralogische Verfahren und für elektrischen Strom, der hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion, bei der Elektrolyse und bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet wird sowie für elektrischen Strom, wenn er mehr als 50 % der Kosten für ein Erzeugnis ausmacht. Aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie sind die genannten Verwendungen ausgewiesen, weil der Unionsgesetzgeber die Energie- und Stromsteuer als verwendungsorientierte Steuer auf Energieleistungen ausgestalten wollte. Besteuert werden soll insbesondere die Gewinnung von Wärme oder das Generieren von motorischer Leistung.

19 Einer engen Auslegung des § 9a Abs. 1 Nr. 1 StromStG und dem damit verbundenen Ausschluss der Steuerbegünstigung für sog. Kraftstrom steht das Unionsrecht daher nicht entgegen. Vielmehr entspricht es dem Sinn und Zweck der Strombesteuerung, die Verwendung von Strom zum Antrieb von Pumpen, Förderbändern und Ventilatoren der Besteuerung zu unterwerfen und von der für die Elektrolyse vorgesehenen Steuerbefreiung auszunehmen. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass den Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung der Besteuerung von Strom, der bei der Elektrolyse eingesetzt wird, ein weitreichender Gestaltungsspielraum verbleibt. Infolge der Ausweisung der Stromverwendung in solchen Fällen aus dem sachlichen Anwendungsbereich der EnergieStRL handelt es sich nämlich um einen nicht harmonisierten Bereich.

20 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de