

Urteil vom 19. März 2019, VII R 13/18

Kein Herstellerprivileg für die Herstellung von sog. Kuppelprodukten

ECLI:DE:BFH:2019:U.190319.VIIR13.18.0

BFH VII. Senat

EnergieStG § 8 Abs 1, EnergieStG § 26 Abs 1, EGRL 96/2003 Art 21 Abs 3, EnergieStG § 4, EnergieStG § 1 Abs 2, EnergieStG § 6 Abs 1 S 1, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 06. Februar 2018, Az: 4 K 1172/17 VE

Leitsätze

1. Eine Tierkörperbeseitigungsanstalt, in der tierische Rohstoffe u.a. zu Tierfett verarbeitet werden, kann die Steuerbefreiung nach § 26 Abs. 1 EnergieStG nur insoweit in Anspruch nehmen, als die Verwendung des Tierfetts als Heizstoff der Herstellung von Energieerzeugnissen dient, nicht aber insoweit, als durch eine solche Verwendung andere Erzeugnisse hergestellt werden, die keine Energieerzeugnisse sind.
2. Sog. Kuppelprodukte, die zwangsläufig mit der Herstellung von Energieerzeugnissen anfallen, ohne solche zu sein, bleiben bei der Ermittlung des Umfangs der Steuerbefreiung unberücksichtigt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 07.02.2018 - 4 K 1172/17 VE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war Inhaberin einer Erlaubnis zur Herstellung von Energieerzeugnissen unter Steueraussetzung und betrieb eine Tierkörperbeseitigungsanstalt, in der tierische Nebenprodukte zu Tiermehl und Tierfett verarbeitet wurden. Tiermehl verkaufte sie als Brennstoff. Tierfett verkaufte sie zum Teil als Energieerzeugnis bzw. an Unternehmen der Oleochemie, zum Teil verwendete sie es selbst als Heizstoff für die Erzeugung von Prozessdampf im eigenen Unternehmen. Der erzeugte Dampf wurde bei der Sterilisation und der Trocknung der Masse tierischen Ursprungs eingesetzt. Erst nach der Trocknung der gesamten Masse erfolgte eine mechanische Trennung in Tierfett einerseits und in ein Vorprodukt des Tiermehls, das dann zu Tiermehl verarbeitet wurde, andererseits.
- 2** Im Jahr 2009 stellte die Klägerin ... kg Tiermehl und ... kg Tierfett her. Von dem Tierfett waren ... kg zum Verheizen bestimmt, davon ... kg in den Anlagen der Klägerin zur Dampferzeugung. ... kg verkaufte die Klägerin an Unternehmen der Oleochemie. Im Jahr 2010 stellte die Klägerin ... kg Tiermehl und ... kg Tierfett her. Von dem Tierfett waren ... kg zum Verheizen bestimmt, davon ... kg in den Anlagen der Klägerin zur Dampferzeugung. ... kg verkaufte die Klägerin wiederum an Unternehmen der Oleochemie.
- 3** Für das verkaufte Tierfett erzielte die Klägerin im Jahr 2009 einen Erlös von ... € oder ... € je Tonne und im Jahr 2010 ... € oder ... € je Tonne. Tiermehl konnte sie im Jahr 2010 für ... € je Tonne verkaufen; im Jahr 2009 ergaben sich allerdings Kosten in Höhe von ... € je Tonne.
- 4** Für das von ihr zur Verwendung als Heizstoff bestimmte und für die eigene Dampferzeugung verwendete Tierfett

gab die Klägerin keine Steueranmeldung ab, da dieses Tierfett der Herstellung von Energieerzeugnissen gedient habe (§ 26 Abs. 1 des Energiesteuergesetzes in der in den Streitjahren maßgeblichen Fassung --EnergieStG--).

- 5 Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2009 und 2010 gelangte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) zu der Ansicht, das Tierfett habe mit dem Einsatz oder dem Verkauf zum Verheizen die Zweckbestimmung Heizstoff erhalten und sei dadurch zu einem Energieerzeugnis i.S. von § 1 Abs. 2 Nr. 1 und § 4 Nr. 1 EnergieStG geworden. Es könne daher nur insoweit steuerfrei gestellt werden, als es zur Herstellung von Energieerzeugnissen eingesetzt worden sei, d.h. für 2009 in Höhe von 30,59 % und für 2010 in Höhe von 18,09 %. Für den insoweit nicht begünstigten Teil des Tierfetts sei für 2009 und 2010 Energiesteuer entstanden und noch zu erheben. Das HZA setzte mit Steueränderungsbescheid vom 15. August 2011 Energiesteuer entsprechend fest, wobei eine Nachforderung wegen der Entfernung von Energieerzeugnissen aus dem Steuerlager unter Steuerentstehung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 EnergieStG in Höhe von 519,50 € zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht.
- 6 Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage hat das Finanzgericht (FG) teilweise stattgegeben.
- 7 Das Tierfett, das die Klägerin in ihrem Betrieb als Heizstoff eingesetzt habe, sei nicht gänzlich nach § 26 Abs. 1 EnergieStG von der Energiesteuer befreit. Die Begünstigung sei verwendungsbezogen dahingehend zu verstehen, dass der Einsatz als Heizstoff die Herstellung eines Energieerzeugnisses fördern müsse. Das FG folgte der Ansicht der Klägerin nicht, wonach es sich bei dem Tiermehl um ein "Kuppelprodukt" handele, welches bei der Berechnung des Umfangs der Steuerbefreiung außer Acht zu lassen sei. Allein weil Produkte zwangsläufig anfielen, müssten sie nicht bei Ermittlung der Gesamtmenge unberücksichtigt bleiben. Das sei nur dann gerechtfertigt, wenn das Kuppelprodukt nicht und auch nicht zu einem geringen Preis verkauft werden könne, mithin Abfall sei. Das sei nur für das Streitjahr 2009 der Fall, weil die Klägerin in diesem Jahr das Tiermehl nicht habe verkaufen können, sondern Entsorgungskosten habe tragen müssen.
- 8 Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Das FG dürfe nicht auf die Handelbarkeit eines "Kuppelproduktes" abstellen. 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-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2003, Nr. L 283/51) verlange nicht, dass die Energieerzeugnisse ausschließlich und unmittelbar zur Herstellung von Energieerzeugnissen eingesetzt werden. Ein "Kuppelprodukt" könne nicht von einem Konkurrenten isoliert hergestellt werden. Wenn es auf das Vorliegen von Abfallprodukten ankommen sollte, dann seien jedenfalls bei der Feststellung, ob Abfall vorliege, auch die anteiligen Produktionskosten einzubeziehen. In den vom FG festgestellten Gesamterlösen für Tierfett und Tiermehl seien dagegen keine Produktionskosten enthalten. Sie habe das Tiermehl insgesamt nicht mit Gewinn verkaufen können.
- 9 Die Klägerin beantragt, den Steueränderungsbescheid vom 15. August 2011 aufzuheben, soweit damit ein 519,50 € übersteigender Betrag an Energiesteuer festgesetzt wurde, sowie die Einspruchsentscheidung vom 19. April 2017 und das Urteil der Vorinstanz aufzuheben, soweit die Klage abgewiesen wurde.
- 10 Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und wird nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückgewiesen. Zwar hat das FG zu Unrecht darauf abgestellt, dass es sich bei den erzeugten Tiermehlen um "Kuppelprodukte" handelt, die im Rahmen der Steuerbefreiung nach § 26 EnergieStG nicht zu berücksichtigen seien, wenn sie Abfall darstellten. Soweit das HZA in der ersten Instanz unterlag, hat die Vorentscheidung aber deshalb Bestand, weil das HZA selbst keine Revision eingelegt hat.
- 12 1. Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 EnergieStG entsteht die Energiesteuer dadurch, dass Energieerzeugnisse i.S. des § 4 EnergieStG zum Ge- oder Verbrauch innerhalb des Steuerlagers entnommen werden. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Das von der Klägerin zur Dampferzeugung eingesetzte Tierfett ist eine Ware der Position 1518 der Kombinierten Nomenklatur und damit ein Energieerzeugnis nach § 1 Abs. 2 Nr. 1, § 4 Nr. 1

EnergieStG, das dazu bestimmt war, als Heizstoff verwendet zu werden, und tatsächlich als solcher verwendet worden ist.

- 13** 2. Tierfette können jedoch gemäß § 26 Abs. 1 EnergieStG steuerfrei verwendet werden zur Aufrechterhaltung eines Herstellungsbetriebs i.S. des § 6 EnergieStG. Herstellungsbetriebe sind nach § 6 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG Betriebe, in denen Energieerzeugnisse i.S. des § 4 EnergieStG hergestellt werden. Ein Herstellungsbetrieb liegt nur dann vor, wenn in den Anlagen Herstellungshandlungen vorgenommen werden (Jatzke in Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, Kommentar zum Energiesteuerrecht, § 6 EnergieStG Rz 11). Herstellungshandlungen sind das Gewinnen oder Bearbeiten und u.a. im Fall des § 4 Nr. 1 EnergieStG das Bestimmen der Waren zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff (§ 6 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG). Das Bestimmen setzt eine innere Willensbildung und eine nach außen erkennbare Manifestation dieses inneren Willens voraus (Jatzke in Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, a.a.O., § 6 EnergieStG Rz 33). Die verschiedenen Herstellungshandlungen stehen gleichberechtigt nebeneinander und müssen auf dem Betriebsgelände erfolgen (§ 26 Abs. 1 EnergieStG).
- 14** Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat die Klägerin das Tierfett zur Erzeugung von Prozessdampf verheizt und dieses damit zur Verwendung als Heizstoff bestimmt. Wann diese Entscheidung getroffen wurde --technisch vor der Erzeugung des Tierfetts aus den tierischen Nebenprodukten oder erst nachträglich-- hat das FG nicht festgestellt. Hierauf kommt es auch nicht an. Maßgeblich ist allein, dass die Energieerzeugnisse zur Herstellung gedient haben. Es ist dabei von einer verwendungsbezogenen und nicht von einer anlagenbezogenen Begünstigung auszugehen (Senatsurteil vom 29. Oktober 2013 - VII R 26/12, BFHE 242, 454, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2014, 50; zustimmend Möhlenkamp/Milewski, EnergieStG/StromStG, § 26 EnergieStG Rz 9; Bender in Friedrich/Soyk, Energiesteuern Kommentar, § 26 EnergieStG Rz 55; Pohl, eKomm Ab 01.01.2016, § 26 EnergieStG, Rz 9).
- 15** 3. Der Klägerin steht jedoch keine Steuerfreiheit zu, soweit mit dem als Heizstoff verwendeten Tierfett Tiermehl hergestellt wurde.
- 16** a) Nach Art. 21 Abs. 3 Satz 3 EnergieStRL ist es den Mitgliedstaaten verwehrt, eine Steuerbegünstigung auch für solche Energieerzeugnisse zu gewähren, deren Verwendung nicht mit dem eigentlichen Herstellungsprozess zusammenhängt. Einer restriktiven Auslegung der Begünstigungsnorm folgt auch der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH). Er hat in seinem Urteil Koppers Denmark vom 6. Juni 2018 - C-49/17 (EU:C:2018:395, ZfZ 2018, 182) klargestellt, dass der Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Betriebsgeländes des Betriebs, der sie hergestellt hat, zum Zweck der Herstellung anderer Energieerzeugnisse nicht unter die in Art. 21 Abs. 3 EnergieStRL vorgesehene Ausnahme in Bezug auf den Steuerentstehungsstatbestand fällt, wenn die im Rahmen der Haupttätigkeit dieses Betriebs hergestellten Energieerzeugnisse dazu bestimmt sind, für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet zu werden. Nicht ausreichend ist danach, dass überhaupt Energieerzeugnisse i.S. von Art. 2 Abs. 1 EnergieStRL hergestellt werden. Anderenfalls würde die fehlende Besteuerung dieser Erzeugnisse nicht durch die anschließende Besteuerung der hergestellten Energieerzeugnisse ausgeglichen, weil diese nicht zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt sind (EuGH-Urteil Koppers Denmark, EU:C:2018:395, Rz 30, ZfZ 2018, 182).
- 17** b) Durch den Einsatz des Energieerzeugnisses muss vielmehr der Hauptzweck des Herstellungsbetriebs erfüllt werden, d.h. der Verbrauch muss die Herstellung von Energieerzeugnissen zumindest fördern (Senatsurteil in BFHE 242, 454, ZfZ 2014, 50, m.w.N.).
- 18** Die Steuerbefreiung kann demnach nur für die Herstellung von Energieerzeugnissen in Anspruch genommen werden (Senatsurteil in BFHE 242, 454, ZfZ 2014, 50, Rz 11). Anderenfalls könnte durch eine verhältnismäßig geringe Produktion von Energieerzeugnissen eine Steuerbegünstigung auch für die Herstellung anderer Produkte erlangt werden (Senatsurteil in BFHE 242, 454, ZfZ 2014, 50). Zudem widerspräche eine weiter gehende Steuerbefreiung dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes), weil andere Herstellungsbetriebe ohne Herstellung verbrauchsteuerpflichtiger Energieerzeugnisse ohne rechtfertigenden Grund nicht begünstigt wären.
- 19** An diesen Grundsätzen hält der Senat fest.
- 20** Davon ausgehend kann die Klägerin das Herstellerprivileg nach § 26 Abs. 1 EnergieStG nicht in Anspruch nehmen, soweit sie Tierfett zur Erzeugung von Tiermehl eingesetzt hat. Denn bei diesem handelt es sich nicht um ein Energieerzeugnis i.S. von § 4 i.V.m. § 1 Abs. 2 EnergieStG.
- 21** c) Etwas anderes ergibt sich nicht deshalb, weil es sich bei dem von der Klägerin hergestellten Tiermehl um ein

"Kuppelprodukt" handeln soll. Unter Kuppelprodukte versteht die Klägerin Produkte, die technisch nicht unabhängig voneinander produziert werden können, mithin zwangsläufig bei der Herstellung von Energieerzeugnissen (im Streitfall Tierfett) anfallen.

- 22** Nach der Entscheidung der Vorinstanz sollen solche "Kuppelprodukte" nur dann vom Herstellerprivileg erfasst werden --und nicht anteilig zu einer Kürzung der Steuerfreiheit führen--, wenn sie Abfall darstellen, wovon das FG ausgeht, wenn sie nicht, auch nicht zu einem geringen Preis, verkauft werden können. Erzielt das Unternehmen dagegen ein (auch geringes) Entgelt, soll eine Quotelung erfolgen.
- 23** Weder der Begriff des "Kuppelproduktes" noch die vom FG zur Abgrenzung gestellte Frage, ob das "Kuppelprodukt" verkauft werden kann, finden in der EnergieStRL oder im EnergieStG eine Stütze. Das Gesetz stellt wie oben dargestellt allein auf die Aufrechterhaltung des (Herstellungs-)Betriebs ab.
- 24** § 26 Abs. 1 EnergieStG ist unter Berücksichtigung der EnergieStRL auszulegen. Nach Art. 21 Abs. 3 Satz 3 EnergieStRL gilt es als einen Steueranspruch begründender Steuerentstehungsstatbestand, wenn der Verbrauch zu Zwecken erfolgt, die nicht mit der Herstellung von Energieerzeugnissen im Zusammenhang stehen, und zwar insbesondere zum Antrieb von Fahrzeugen. Dabei versteht der EuGH --wie bereits dargelegt-- unter Energieerzeugnissen nur solche, die von der EnergieStRL erfasst, mithin als Heiz- oder Kraftstoff bestimmt oder verwendet werden (Art. 2 Abs. 1 und Abs. 3 EnergieStRL) und die nicht aus dem Anwendungsbereich ausgenommen sind (Art. 2 Abs. 4 EnergieStRL). Der EuGH weist in der zitierten Entscheidung darüber hinaus darauf hin, dass eine andere Auslegung zu einer Lücke in den Besteuerungsregeln führen würde (EuGH-Urteil Koppers Denmark, EU:C:2018:395, Rz 29, ZfZ 2018, 182). Wenn das für Energieerzeugnisse gilt, die nicht als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden, muss es erst recht für andere Produkte gelten, auch wenn diese zwangsläufig bei der Produktion entstehen. Maßgebend ist allein, in welchem (anteiligen) Umfang Energieerzeugnisse hergestellt werden.
- 25** 4. Unter Anwendung dieser Grundsätze ist das FG zwar von rechtlich unzutreffenden Erwägungen ausgegangen, die Entscheidung erweist sich jedoch bezüglich 2010 aus anderen Gründen als richtig (§ 126 Abs. 4 FGO). Das FG war davon ausgegangen, dass es sich bei dem Tiermehl nicht um Abfälle gehandelt habe, weil die Klägerin dieses habe verkaufen können. Im Ergebnis hat das FG diese Mengen --ebenso wie das HZA-- zutreffend nicht als Energieerzeugnisse angesehen, die bei der Bestimmung des Umfangs der zu gewährenden Steuerbefreiung zum Vorteil der Klägerin zu berücksichtigen sind.
- 26** Soweit das FG den streitgegenständlichen Bescheid bezüglich 2009 teilweise aufgehoben hat, kann der Senat die Entscheidung nicht aufheben, weil das HZA selbst keine Revision eingelegt hat (s.o.). Der Revisionsbeklagte muss selbst Revision einlegen, wenn er mehr erreichen will als die Zurückweisung der Revision des Klägers (Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 120 Rz 77).
- 27** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de