

Urteil vom 26. Oktober 2010, VII R 53/09

Einsatz von Schweröl zum Antrieb von Motoren schließt steuerfreie Verwendung als Probe aus - Auslegung des Begriffs der "Probe"

BFH VII. Senat

EnergieStG § 25 Abs 2, EnergieStG § 66 Abs 1 Nr 2, EnergieStV § 58 Abs 2, EnergieStV § 105, EGRL 96/2003 Art 2 Abs 4 Buchst b, EGRL 96/2003 Art 15 Abs 1 Buchst a, EGRL 96/2003 Art 18 Abs 1, EGRL 96/2003 Anh 2 Nr 3, MinöStG § 4 Abs 1 Nr 5

vorgehend FG Hamburg, 05. November 2009, Az: 4 K 191/08

Leitsätze

Werden Energieerzeugnisse im Rahmen der Entwicklung von Kraftstoffen in größeren Mengen zum Antrieb von Schiffsmotoren eingesetzt, kommt eine steuerfreie Verwendung der in den Motoren verbrannten Energieerzeugnisse als Probe zu Untersuchungszwecken nach § 25 Abs. 2 EnergieStG nicht in Betracht .

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) beschäftigt sich mit der Forschung und Entwicklung von Produkten in den Bereichen Schmierstoffe sowie Kraft- und Brennstoffe. Nachdem sie dem Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) den steuerfreien Bezug von 16 700 kg Schweröl angezeigt und hierzu erläutert hatte, dass strittig sei, ob bei der Verwendung von Energieerzeugnissen auf Motorprüfständen die Voraussetzungen für eine steuerfreie Verwendung als Probe zu Untersuchungszwecken nach § 25 Abs. 2 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) vorlägen, erließ das HZA einen Steuerbescheid, mit dem für die von der Klägerin angegebene Menge an Schweröl Energiesteuer erhoben wurde.
- 2** Die nach erfolglos angestrebtem Einspruchsverfahren erhobene Klage führte zur Aufhebung der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen. Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass das Schweröl zu Untersuchungszwecken verwendet worden sei. Der Betrieb des Schiffsmotors mit der streitgegenständlichen Mineralölmenge sei erfolgt, um das Verhalten des Mineralöls beim Verbrennen im Motor zu untersuchen. Dabei sei es nicht um die Entwicklung des Motors, sondern um die Optimierung des Kraftstoffs gegangen. Eine Beschränkung auf die Ermittlung der stofflichen Beschaffenheit lasse sich dem Begriff der Untersuchung nicht entnehmen. An den zollrechtlichen Begriff der Probe könne nicht angeknüpft werden. Die Probe des Energieerzeugnisses müsse so groß sein, dass eine sinnvolle Untersuchung ermöglicht werde. Vor diesem Hintergrund erscheine eine Menge von 16 700 kg nicht unverhältnismäßig.
- 3** Die streitgegenständlichen Untersuchungen könnten als die im Laboratorium üblichen chemisch-technischen Prüfungen i.S. von § 58 Abs. 2 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung (EnergieStV) angesehen werden. Der Begriff des Laboratoriums sei nicht auf "Bunsenbrenner und Reagenzglas" beschränkt. Eine Beschränkung des Befreiungstatbestands auf chemische Analysen sei dessen Wortlaut nicht zu entnehmen. Die von der Klägerin betriebenen Prüfstände befänden sich in einem als Innovationszentrum bezeichneten Forschungslabor. Darauf, ob die Steuerbefreiung auch auf § 66 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG i.V.m. § 105 EnergieStV gestützt werden könne, komme es nicht an, da die Klägerin eine entsprechende Genehmigung nicht beantragt habe.
- 4** Mit der Revision macht das HZA geltend, dass die Klägerin das steuerfrei bezogene Schweröl nicht als Probe zu Untersuchungszwecken i.S. des § 25 Abs. 2 EnergieStG verwendet habe. Dagegen spreche bereits die Menge des verbrauchten Energieerzeugnisses, bei der es sich nicht um einen Teil einer größeren konkret definierten Menge, sondern um eine komplette Lieferung handele. Das FG habe sich mit dem Begriff der Probe nur unzureichend auseinandergesetzt. Die Klägerin habe nicht den von ihr bezogenen Kraftstoff untersucht, sondern dessen

Rückstände und seine Auswirkungen auf den Testmotor. In der Gesamtbetrachtung habe die Klägerin das Schweröl zur Entwicklung eines Kraftstoffs eingesetzt. Für diese Zwecke könne eine Steuerbefreiung nur nach § 66 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG i.V.m. § 105 EnergieStV gewährt werden.

- 5 Darüber hinaus sei das FG eine Begründung dafür schuldig geblieben, dass es sich bei dem Einsatz des Schweröls um im Labor übliche Untersuchungen handele. Zwar sei es unschädlich, wenn die Probe im Laufe der Untersuchung zum Betrieb eines Prüfmotors als Kraftstoff verbraucht werde, jedoch müsse der Kraftstoff selbst der Untersuchungsgegenstand sein. Im Streitfall sei wesentliches Objekt der Untersuchung der Schiffsmotor, der zur Feststellung von korrosivem Verschleiß oder Verschmutzungen nach Abschluss einer Testreihe zerlegt werde.
- 6 Die Klägerin schließt sich im Wesentlichen der Auffassung des FG an. Der in § 25 Abs. 2 EnergieStG verwendete Begriff der Probe könne nicht mit dem Begriff der Stichprobe gleichgesetzt werden. Die historische Auslegung belege, dass auf den zollrechtlichen Probenbegriff nicht zurückgegriffen werden könne. Im Rahmen der Verbrauchsteuerharmonisierung habe der Rat die Bundesrepublik Deutschland zur Beibehaltung der Steuerbegünstigung für die Entnahme von Mineralölproben für Analysen, Produktionstests und andere wissenschaftliche Zwecke ermächtigt. Im Streitfall bilde der bereits im Verkehr eingesetzte Kraftstoff selbst den Untersuchungsgegenstand. Der Zweck der Zerlegung und Untersuchung des Motors habe in der Ermittlung der Parameter zur Anpassung des Kraftstoffs gelegen. Es seien die Auswirkungen des Kraftstoffs innerhalb des Motors untersucht worden. Die Verwendung eines Energieerzeugnisses als Probe zu Untersuchungszwecken setze eine Verwendung als Kraftstoff voraus. Bei dem zum Forschungslabor der Klägerin gehörenden Innovationszentrum handele es sich um ein Laboratorium, in dem übliche Untersuchungen durchgeführt würden.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 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--). Der Klägerin steht eine Steuerbefreiung für das von ihr zum Antrieb eines Schiffsmotors verwendete Schweröl nicht zu, denn das Energieerzeugnis wurde nicht gemäß § 25 Abs. 2 EnergieStG als Probe verwendet.
- 8 Nach § 25 Abs. 2 EnergieStG dürfen Energieerzeugnisse steuerfrei als Probe zu Untersuchungszwecken verwendet werden. Ergänzend hierzu legt § 58 Abs. 2 EnergieStV fest, dass eine Untersuchung i.S. des § 25 Abs. 2 EnergieStG nur die im Laboratorium übliche chemisch-technische Prüfung ist.
- 9 a) Eine nähere Bestimmung des Begriffs der Probe enthält das Gesetz nicht. Das deutsche Wort Probe ist auf den lateinischen Begriff *proba* zurückzuführen, der vom Verb *probare* (prüfen, billigen) abgeleitet ist. Nach allgemeinem Sprachgebrauch ist unter Probe eine im allgemeinen kleine Teilmenge eines Materials oder Produkts zu verstehen, das auf bestimmte Eigenschaften untersucht werden soll (übereinstimmend Meyers enzyklopädisches Lexikon und Brockhaus Enzyklopädie zum Begriff "Probe"). Demnach handelt es sich bei einer Probe um eine nach physikalischen Größen bestimmbare Mengeneinheit, die Rückschlüsse auf die Existenz einer größeren Warenmenge von im Wesentlichen gleicher stofflicher Beschaffenheit zulässt. Allein die grammatikalische Auslegung liefert jedoch keine allgemeingültige Begriffsbestimmung, die sämtlichen Rechtsvorschriften zugrunde gelegt werden kann, in denen der Gesetzgeber den Begriff Probe verwendet. Zu berücksichtigen ist der Sinnzusammenhang, in den er gestellt worden ist, und der Zweck der jeweiligen gesetzlichen Regelung.
- 10 b) Die in § 25 Abs. 2 EnergieStG getroffene Regelung ist nahezu wörtlich aus dem Mineralölsteuergesetz (MinöStG 1993) übernommen worden (§ 4 Abs. 1 Nr. 5 MinöStG 1993). Sie befand sich bereits in § 8 Abs. 3 Nr. 1 MinöStG i.d.F. der Bekanntmachung vom 11. Oktober 1978 (BGBl I, S. 1669). Die im Mineralölsteuerrecht festgelegte Steuerbefreiung war auf die Untersuchung von Mineralölproben beschränkt, wobei es die Verwaltungspraxis zuließ, dass sich die Untersuchung auch auf das Verhalten des Mineralöls im Motor erstreckte, um z.B. die Klopffestigkeit oder Zündwilligkeit von Kraftstoffen festzustellen (vgl. Schädel/Langer/Gotterbarm, Mineralölsteuer, Mineralölzoll, § 8 Rz 129).
- 11 Aufgrund der Geschichte der Mineralölbesteuerung in Deutschland gehörte die steuerliche Freistellung von Proben zum Grundbestand des deutschen Mineralölsteuerrechts. Dies war der Grund, warum sich Deutschland im Rahmen der Verbrauchsteuerharmonisierung für eine Beibehaltung dieser Begünstigung eingesetzt und eine entsprechende Ermächtigung des Rates nach Art. 8 Abs. 4 der Richtlinie 92/81/EWG (RL 92/81/EWG) des Rates vom 19. Oktober

1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- Nr. L 316/12) erwirkt hat (vgl. Art. 1 Nr. 2 der Entscheidung des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Ermächtigung der Mitgliedstaaten, gemäß dem Verfahren in Art. 8 Abs. 4 der Richtlinie 92/81/EWG ermäßigte Verbrauchsteuersätze oder Verbrauchsteuerbefreiungen auf Mineralöle, die zu bestimmten Zwecken verwendet werden, beizubehalten, ABIEG Nr. L 316/16). Danach wurde Deutschland ermächtigt, die Steuerbefreiungen für die Entnahme von Mineralölproben für Analysen, Produktionstests oder andere wissenschaftliche Zwecke beizubehalten.

- 12** Von der aufgrund dieser Ermächtigung in das MinöStG 1993 aufgenommenen Regelung, die eine Steuerbefreiung für die Verwendung von Mineralöl als Probe zu Untersuchungszwecken anordnete, war ausdrücklich nicht erfasst die Verwendung von Mineralöl als Kraftstoff zu Versuchszwecken. Dies ergibt sich aus der in § 3 Abs. 5 MinöStG 1993 den Hauptzollämtern erteilten Befugnis, in besonders gelagerten Einzelfällen eine Steuerbegünstigung im Verwaltungsweg zu Versuchszwecken auch bei unmittelbarer oder mittelbarer Verwendung von Mineralöl als Kraftstoff zu gewähren. Die Befreiung nach § 4 Abs. 1 Nr. 5 MinöStG 1993 war demnach auf chemisch-technische Untersuchungen des Mineralöls als Untersuchungsgegenstand beschränkt.
- 13** c) Von dieser Rechtslage ist grundsätzlich auch nach Inkrafttreten des EnergieStG auszugehen. Dabei wird der Ausschluss der Steuerbefreiung für Proben bei der Verwendung eines Energieerzeugnisses als Kraftstoff zu Versuchszwecken durch die auf Art. 15 Abs. 1 Buchst. a 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 (ABIEG Nr. L 283/51) gestützte Ermächtigung in § 66 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG belegt, nach der die Hauptzollämter im Verwaltungsweg eine Steuerbegünstigung oder eine Steuerentlastung für Energieerzeugnisse gewähren können, die bei Pilotprojekten zur technologischen Entwicklung umweltverträglicher Produkte oder in Bezug auf Kraftstoffe aus erneuerbaren Rohstoffen verwendet werden (§ 105 EnergieStV).
- 14** Darüber hinaus ist allerdings zu berücksichtigen, dass die für Deutschland in Nr. 3 4. Anstrich des Anhangs II zur RL 2003/96/EG erteilte Einzelermächtigung inzwischen ausgelaufen ist. Gemäß Art. 18 Abs. 1 Satz 2 RL 2003/96/EG war die Geltungsdauer der in Anhang II aufgeführten Ermächtigungen --vorbehaltlich einer vorherigen Überprüfung durch den Rat auf der Grundlage eines Vorschlags der Kommission-- bis zum 31. Dezember 2006 beschränkt. Der Ansicht der Klägerin, dass die Ermächtigung dennoch fortbesteht, ist nicht zu folgen. Das Auslaufen der den Mitgliedstaaten erteilten Einzelermächtigungen ergibt sich aus dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift und aus der Mitteilung der Kommission an den Rat vom 30. Juni 2006 "Überprüfung der Ende 2006 auslaufenden Ausnahmeregelungen in den Anhängen II und III der Richtlinie 2003/96/EG des Rates" (KOM (2006) 342 endgültig), in der die Europäische Kommission ausdrücklich darauf hinweist, dass einige Ausnahmeregelungen bereits ausgelaufen seien und weitere 111 Ermächtigungen am 31. Dezember 2006 auslaufen würden. Einen Vorschlag zur Weitergeltung der Einzelermächtigungen hat die Europäische Kommission nicht vorgelegt, sondern ausgeführt, dass die allgemeinen Bestimmungen der RL 2003/96/EG die meisten Sachlagen angemessen berücksichtigten.
- 15** Eine Steuerbefreiung für Proben ließe sich nach den Vorgaben des Unionsrechts nur mit Art. 2 Abs. 4 Buchst. b RL 2003/96/EG rechtfertigen. Danach gilt die Richtlinie nicht für Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden. Richtlinienkonform ist daher der in § 25 Abs. 2 EnergieStG normierte Befreiungstatbestand dahingehend auszulegen, dass eine Begünstigung nicht in Betracht kommt, wenn ein Energieerzeugnis nicht chemisch-technischen Untersuchungen unterzogen, sondern in einem Motor als Kraftstoff verbrannt wird.
- 16** Nach diesen Vorgaben und nach den Grundsätzen der Verbrauchsbesteuerung lässt sich die Nichtbesteuerung von Kraftstoffproben damit rechtfertigen, dass diese nicht zur Erzeugung mechanischer Energie bestimmt sind und durch ihre bestimmungsgemäße Verwendung nicht in den steuerrechtlich freien Verkehr gelangen (Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 87, und Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, S. 134). Vielmehr erschöpft sich die Verwendung des Kraftstoffs in dessen nach wissenschaftlichen-technischen Gesichtspunkten vorgenommenen Untersuchung in dafür besonders eingerichteten Räumlichkeiten (Laboratorien).
- 17** d) Eine Übertragung dieser Grundsätze auf den Streitfall führt zu dem Ergebnis, dass die Klägerin das von ihr als Kraftstoff verwendete Schweröl nicht als Probe i.S. des § 25 Abs. 2 EnergieStG verwendet hat. Nach den Feststellungen des FG setzte die Klägerin die von ihr bezogene Menge an Schweröl zum Betrieb eines Schiffsmotors mit dem Ziel der Kraftstoffoptimierung ein. Nicht durch eine chemische Analyse wurde das streitgegenständliche Mineralöl verbraucht, sondern durch die Verbrennung in einem Motor mit dem primären Ziel, diesen für eine

gewisse Dauer anzutreiben. In ihrem Schriftsatz vom 29. April 2010 hat die Klägerin selbst vorgetragen, dass der Kraftstoff zunächst zur Feststellung der spezifischen chemischen Parameter analysiert und anschließend in einem fest installierten Schiffsmotor unter Simulierung eines Echtbetriebs verbrannt wurde und dass danach der Schiffsmotor (wohl nach dessen Zerlegung) daraufhin geprüft wurde, welche Kraftstoffrückstände sich in den einzelnen Motorbestandteilen absetzten. Damit wurde das in dem Schiffsmotor eingesetzte Schweröl in einem größeren Umfang einer energetischen Verwendung zugeführt, so dass nicht davon ausgegangen werden kann, dass sich dessen Verbrauch außerhalb des Anwendungsbereichs der RL 2003/96/EG vollzogen hat. Dabei spielte es keine Rolle, ob der mit dem Energieerzeugnis angetriebene Motor in einer Versuchsanlage an Land oder auf einem fahrbaren Schiff installiert war.

- 18** Für eine solche Verwendung eines Energieerzeugnisses kommt nach dem Unionsrecht eine steuerliche Begünstigung allenfalls nach Art. 15 Abs. 1 Buchst. a RL 2003/96/EG in Betracht, was voraussetzt, dass die Verbrennung des Kraftstoffs zur technologischen Entwicklung eines umweltverträglicheren Produkts dient. Ob diese Voraussetzung im Streitfall erfüllt ist, bedarf keiner Entscheidung, da die Klägerin ihr Begehren nicht auf § 66 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG, sondern ausdrücklich auf § 25 Abs. 2 EnergieStG stützt. Eine Genehmigung nach § 66 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG hat sie nach den Feststellungen des FG auch nicht beantragt.
- 19** e) Im Streitfall deutet auch die verwendete Menge an Energieerzeugnissen darauf hin, dass keine Probe i.S. des § 25 Abs. 2 EnergieStG vorliegt. Bereits in der mündlichen Verhandlung vor dem FG hat die Klägerin eingeräumt, dass die streitgegenständliche Menge von ca. 16 700 kg nur ein geringer Teil des im Jahreszeitraum für Prüfzwecke verwendeten Kraftstoffs ist. Hinsichtlich des im Schiffsmotor verbrannten Schweröls kann von einer kleinen Teilmenge eines bestimmten Erzeugnisses, die nach dem allgemeinen Sprachgebrauch mit dem Begriff der Probe in Verbindung gebracht wird, keine Rede sein. Wie die Klägerin selbst vorträgt, hat sie solche Teilmengen lediglich vor der Verbrennung des Schweröls den von ihr bezogenen Mineralöllieferungen entnommen, um sie einer chemischen Analyse zuzuführen. Allenfalls diese Kleinmengen können als Proben i.S. des § 25 Abs. 2 EnergieStG angesehen werden. Demgegenüber erstreckten sich die weiteren Untersuchungen der Klägerin nicht auf das Energieerzeugnis selbst, sondern auf dessen Verbrennungsrückstände nach erfolgtem Einsatz als Kraftstoff. Die genannten Umstände belegen, dass die Klägerin das zum Antrieb des Schiffsmotors eingesetzte Schweröl nicht als Probe verwendet hat.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de