

# Urteil vom 29. Oktober 2013, VII R 26/12

## Kein Herstellerprivileg für die Herstellung von anderen Produkten als Energieerzeugnisse

BFH VII. Senat

EnergieStG § 47 Abs 1 Nr 4, EnergieStG § 26 Abs 1, EnergieStV § 59 S 1, EGRL 96/2003 Art 21 Abs 3

vorgehend FG Hamburg, 24. Mai 2012, Az: 4 K 180/11

## Leitsätze

1. Eine Energiesteuerentlastung nach § 47 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 26 Abs. 1 EnergieStG kann nur insoweit gewährt werden, als die auf dem Betriebsgelände eingesetzten Energieerzeugnisse in hierzu bestimmten Anlagen oder Anlagenteilen zur Herstellung von Energieerzeugnissen verwendet werden.
2. Werden die in einer Tierkörperverwertungsanlage gewonnenen Tierfette nur zu einem bestimmten Anteil zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt und wird der restliche Anteil an Tierfetten und Knochenmehl zu anderen Zwecken weiterveräußert, so ist zur Berechnung des entlastungsfähigen Anteils der eingesetzten Energieerzeugnisse das Verhältnis zwischen der Gesamterzeugung und den hergestellten Energieerzeugnissen zu bestimmen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Inhaberin einer Erlaubnis für einen Herstellungsbetrieb für Energieerzeugnisse und betreibt eine Verwertungsanlage für tierische Nebenprodukte. In dieser Anlage wird unter Einsatz von Dampf vor allem Tier- und Knochenfett gewonnen. Dieses Fett wird zum Teil gemäß § 1 Abs. 2 Nr. 1 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt. Im Februar 2010 traf die Klägerin eine solche Bestimmung für 62 % des gewonnenen Fetts. Die anderen 38 % der in der Anlage gewonnenen Erzeugnisse waren zu anderen Zwecken weiterveräußertes Fett sowie Tier- und Knochenmehl. Einen Teil des erzeugten und als Heizstoff bestimmten Fetts setzt die Klägerin in ihrem Betrieb zur Erzeugung des Dampfes für die Verwertungsanlage ein.
- 2 Für den Monat Februar 2010 meldete die Klägerin beim Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) eine Menge von 1 392 430 kg Tier- und Knochenfett zur Versteuerung an. Zugleich beantragte sie für die als Heizstoff eingesetzte Menge von 653 110 kg eine Steuerentlastung nach § 47 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG. Mit der Begründung, der Anteil der von der Klägerin hergestellten und dann zu Energieerzeugnissen bestimmten Knochenfette betrage nur 62 % der Gesamterzeugung, weshalb auch nur ein Anteil von 62 % des in der Anlage eingesetzten Fettes entlastungsfähig sei, gewährte das HZA eine Steuerentlastung nur für eine Menge von 404 928 kg.
- 3 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Klägerin stehe eine Energiesteuerentlastung nach § 47 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 26 Abs. 1 EnergieStG für die gesamte Menge der von ihr erzeugten und sodann in der Tierverwertungsanlage eingesetzten Energieerzeugnisse zu. Der Einsatz der Energieerzeugnisse sei kausal für die Aufrechterhaltung des Betriebs. Im Streitfall werde das Fett in der Verwertungsanlage selbst und damit unmittelbar im Herstellungsprozess eingesetzt. Nicht erforderlich sei nach den gesetzlichen Bestimmungen, dass das Energieerzeugnis nur in dem Verhältnis steuerfrei belassen werden könne, in dem mit dem Herstellungsprozess wiederum ein Energieerzeugnis hergestellt werde. Für die vom HZA vorgenommene Quotierung finde sich weder in den gesetzlichen Bestimmungen noch in ihrem Regelungszusammenhang eine Stütze. Es könne nicht ausgeschlossen werden, dass der Gesetzgeber mit der Regelung eine Vereinfachung des Entlastungsverfahrens angestrebt habe, denn es fehle für eine Quotierung ein eindeutiger Maßstab. Da im Streitfall die gewonnenen Energieerzeugnisse mehr als die Hälfte der Gesamterzeugung ausmachten, könne die Frage nach einer Untergrenze für die Steuerbegünstigung offenbleiben.

Wegen der Einzelheiten wird auf das in der Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2012, Beilage 4, 63 abgedruckte Urteil des FG verwiesen.

- 4 Mit der Revision macht das HZA geltend, das FG habe seine Entscheidung auf eine Fassung des § 47 EnergieStG gestützt, die im Februar 2010 noch nicht in Kraft getreten sei. Darüber hinaus habe es sich mit seiner Entscheidung in Widerspruch zu Art. 21 Abs. 3 Satz 3 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) gesetzt. Das im Unionsrecht festgelegte Herstellerprivileg könne nicht in Anspruch genommen werden, wenn der Verbrauch der Energieerzeugnisse nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Herstellung eines Energieerzeugnisses stehe. In diese Richtung wiesen der ausdrückliche Ausschluss einer Verwendung des Energieerzeugnisses zum Antrieb von Fahrzeugen und die vom Gemeinschaftsgesetzgeber verfolgte "output-Besteuerung". Für die Herstellung eines Nichtenergieerzeugnisses könne folgerichtig keine Entlastung gewährt werden. Als Verbrauch zur Aufrechterhaltung des Betriebs i.S. des § 26 Abs. 1 EnergieStG könne nur ein solcher Verbrauch angesehen werden, der für die Produktion von Energieerzeugnissen kausal oder zumindest förderlich sei.
- 5 Die Klägerin schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen des FG an. Für die Gewährung der beanspruchten Steuerentlastung sei es unbeachtlich, welche Fassung des § 47 Abs. 1 EnergieStG im Streitfall Anwendung finde. Eine Unterscheidung zwischen Tierfett sowie Energieerzeugnissen könne in jedem Fall erst nach Abschluss des Herstellungsprozesses durch das Hinzutreten eines nachträglichen Bestimmungsakts erfolgen, so dass die Ansicht des HZA zu einer willkürlichen Aufspaltung des einheitlichen Herstellungsvorgangs führe. Im Streitfall handle es sich bei dem erzeugten Tierfett um ungenießbare Mischungen tierischer Fette und Öle sowie deren Fraktion der Pos. 1518 der Kombinierten Nomenklatur (KN), die unabhängig von ihrer sonstigen Beschaffenheit ein einheitlicher Steuergegenstand i.S. des § 1 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG seien.

## Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision des HZA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Klägerin steht ein Entlastungsanspruch nach § 47 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 26 Abs. 1 EnergieStG nur insoweit zu, als sie die von ihr gewonnenen Energieerzeugnisse zur Herstellung von Energieerzeugnissen einsetzt.
- 7 1. Nach § 47 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 26 Abs. 1 EnergieStG in der im Streitjahr geltenden Fassung wird eine Steuerentlastung auf Antrag gewährt für nachweislich versteuerte Schweröle, Erdgase, Flüssiggase und gasförmige Kohlenwasserstoffe, die u.a. auf dem Betriebsgelände eines Herstellungsbetriebs nach § 6 EnergieStG vom Inhaber des Betriebs steuerfrei zur Aufrechterhaltung des Betriebs verwendet werden. Herstellungsbetriebe sind Betriebe, in denen Energieerzeugnisse nach § 4 EnergieStG hergestellt werden (§ 6 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG). Herstellungshandlungen sind das Gewinnen oder Bearbeiten und in bestimmten Fällen auch das Bestimmen der Waren zur Verwendung als Kraft- und Heizstoff (§ 6 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG). Dass es für die Gewährung des Entlastungsanspruchs nicht allein auf die Verwendung eines Energieerzeugnisses an irgendeiner Stelle des Betriebsgeländes ankommen kann, belegt die einschränkende Regelung des § 59 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung (EnergieStV). In § 59 Satz 1 EnergieStV werden diejenigen Teile des Herstellungsbetriebs aufgeführt, in denen nach § 26 EnergieStG Energieerzeugnisse zur Aufrechterhaltung des Betriebs steuerfrei verwendet werden können. Dazu gehören z.B. Anlagen zur Gewinnung oder Bearbeitung von Energieerzeugnissen, zur Erzeugung von Hilfsstoffen für die Energieerzeugung, Lagerstätten für die hergestellten Energieerzeugnisse, mit den benannten Anlagen räumlich zusammenhängende Rohrleitungen, Pump-, Transport- und Beheizungsanlagen sowie zum Betrieb gehörige Anlagen zur Energiegewinnung, die mit den in § 59 Satz 1 Nr. 1 EnergieStV genannten Anlagen räumlich zusammenhängen.
- 8 2. Nach den Feststellungen des FG stellt die Klägerin unter Einsatz von Dampf u.a. Tierfett her, das sie nach seiner Gewinnung zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt. Durch diese Bestimmung werden die ausgewählten Fette (Erzeugnisse der Pos. 1518 KN) nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG zu Steuergegenständen, die der Energiesteuer unterliegen und für die im Fall ihres Verbrauchs grundsätzlich die Steuer entsteht. Steuerbegünstigt können sie jedoch zur Aufrechterhaltung eines Herstellungsbetriebs verwendet werden, d.h. eines Betriebs, in dem insbesondere durch Gewinnung oder Bearbeitung Energieerzeugnisse produziert werden. Somit ist von einer

verwendungsbezogenen und nicht von einer anlagenbezogenen Begünstigung auszugehen. Durch den Einsatz des Energieerzeugnisses muss der Hauptzweck des Herstellungsbetriebs erfüllt werden, d.h. der Verbrauch muss zumindest das Wesentliche der Tätigkeit eines Herstellungsbetriebs, nämlich die Herstellung von Energieerzeugnissen, fördern (Senatsurteil vom 23. Februar 2010 VII R 34/09, BFHE 229, 477, ZfZ 2010, 194, sowie zu § 3 des Mineralölsteuergesetzes, der wie § 26 Abs. 1 EnergieStG ebenfalls auf die Aufrechterhaltung des Betriebs abstellt, Teichner in Schädel/Langer/Gotterbarm, Mineralölsteuer, Mineralölzoll, § 3 MinöStG Rz 14).

- 9** Auf eine verwendungsbezogene Betrachtung weisen auch die unionsrechtlichen Bestimmungen hin, die der Gesetzgeber mit den in den §§ 47 und 26 EnergieStG getroffenen Regelungen zutreffend umgesetzt hat. Nach Art. 21 Abs. 3 Satz 1 EnergieStRL gilt zwar der Verbrauch von Energieerzeugnissen innerhalb des Geländes eines Betriebs, der Energieerzeugnisse herstellt, nicht als einen Steueranspruch begründender Steuerentstehungstatbestand, sofern es sich bei dem Verbrauch um Energieerzeugnisse handelt, die innerhalb des Betriebsgeländes dieses Betriebs hergestellt worden sind. Erfolgt der Verbrauch jedoch zu Zwecken, die nicht mit der Herstellung von Energieerzeugnissen im Zusammenhang stehen, und zwar insbesondere zum Antrieb von Fahrzeugen, so gilt dies nach Art. 21 Abs. 3 Satz 3 EnergieStRL als ein Steuerentstehungstatbestand. Nach dem Wortlaut der Vorschrift muss die Verwendung der Energieerzeugnisse einen gewissen Bezug zu dem Prozess aufweisen, mit dem Energieerzeugnisse hergestellt werden. Ebenso deutlich schränkte die Vorgängervorschrift zu Art. 21 Abs. 3 Satz 1 EnergieStRL das Herstellerprivileg ein. Nach Art. 4 Abs. 3 der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 316/12) gilt der Verbrauch von Mineralölen innerhalb des Betriebsgeländes eines Mineralölherstellungsbetriebs nicht als ein Steuerentstehungstatbestand, sofern der Verbrauch Herstellungszwecken dient. Danach muss mit der Verwendung des Mineralöls der Zweck verfolgt werden, Mineralöle herzustellen. Es sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Unionsgesetzgeber bei der Konzipierung und Verabschiedung der EnergieStRL an diesem Erfordernis nicht mehr festhalten wollen. Somit ist es den Mitgliedstaaten nach den unionsrechtlichen Bestimmungen verwehrt, eine Steuerbegünstigung auch für solche Energieerzeugnisse zu gewähren, deren Verwendung nicht mit dem eigentlichen Herstellungsprozess zusammenhängt. In diesem Licht sind die in § 26 Abs. 1 EnergieStG und § 59 EnergieStV getroffenen Regelungen auszulegen. In Anbetracht der unionsrechtlichen Vorgaben ist die Annahme des FG fernliegend, der Gesetzgeber habe möglicherweise aus Vereinfachungsgründen und zur Vermeidung einer Quotenermittlung lediglich den Einsatz eines Energieerzeugnisses als Kriterium für die Gewährung einer --im Ergebnis extensiven-- Steuerentlastung genügen lassen wollen.
- 10** 3. Abgesehen davon, ob die Tierfette zu den in § 47 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG a.F. aufgeführten Energieerzeugnissen gehören, bestehen im Streitfall bereits Zweifel, ob die von der Klägerin zur Verwendung als Heizstoff bestimmten Tierfette überhaupt zur Herstellung von Energieerzeugnissen eingesetzt worden sind. Die Klägerin trägt selbst vor, dass die konkrete Verwendung des gewonnenen Fetts im Zeitpunkt seiner Gewinnung noch gar nicht feststehe; erst nach der Produktion werde das Fett durch einen "nachgelagerten Bestimmungsakt" zum Energieerzeugnis. Somit stellt sie zunächst unter Einsatz von Dampf Produkte her --nämlich tierische Fette sowie Tier- und Knochenmehle--, die keine Steuergegenstände sind. Zu solchen werden sie erst durch den späteren Akt der Bestimmung als Heiz- oder Kraftstoff verwendet zu werden. Die eigentliche Herstellungshandlung besteht somit aus dem Vorgang des Bestimmens (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG) zu einem Zeitpunkt, in dem der Einsatz des durch die Verbrennung des Tierfetts erzeugten Dampfes bereits abgeschlossen ist.
- 11** Aber selbst wenn sich der Akt des nachträglichen Bestimmens noch in den auf dem Betriebsgelände der Klägerin stattfindenden Herstellungsprozess einbeziehen ließe, kann eine Steuerbefreiung für die gesamte Menge der als Heizstoff verwendeten Tierfette nicht gewährt werden. Denn nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin im streitgegenständlichen Zeitraum nicht nur verbrauchsteuerpflichtige Substitutionserzeugnisse hergestellt, sondern auch andere Fette sowie Tier- und Knochenmehle, die zu anderen Zwecken als zur Verwendung als Heiz- oder Kraftstoff abgegeben worden sind. Der Anteil an nicht steuerpflichtigen Produkten betrug 38 % der in der Verwertungsanlage insgesamt hergestellten Erzeugnisse. Aus den bereits dargestellten Gründen, die für eine restriktive Anwendung und Auslegung des § 26 Abs. 1 EnergieStG sprechen, kann die Klägerin für die Herstellung dieser Produkte das Herstellerprivileg nicht in Anspruch nehmen. Infolgedessen kommt eine Steuerentlastung nur für die Menge an Energieerzeugnissen in Betracht, mit denen der eigentliche Begünstigungstatbestand, nämlich die Herstellung von Energieerzeugnissen, erfüllt worden ist. Unter diesen Gesichtspunkten ist der vom HZA gewählte Aufteilungsmaßstab, nach dem sich der Anteil an entlastungsfähigen Energieerzeugnissen nach dem Anteil der in der Verwertungsanlage erzeugten verbrauchsteuerpflichtigen Erzeugnisse bestimmt, nicht zu beanstanden.
- 12** Entgegen der Auffassung der Klägerin kann der Anteil der hergestellten verbrauchsteuerpflichtigen

Energieerzeugnisse an der Gesamtmenge der hergestellten Produkte bei der Anwendung des § 26 Abs. 1 EnergieStG nicht unberücksichtigt gelassen werden. Käme es nämlich nur auf den Umstand der Herstellung von Energieerzeugnissen ohne eine Berücksichtigung der erzeugten Menge an, könnte durch eine verhältnismäßig geringe Produktion von Energieerzeugnissen eine Steuerbegünstigung auch für die Herstellung anderer Produkte, wie z.B. Schmiermittel oder Isolieröle, erlangt werden. Dies widerspräche jedoch der Intention des Gesetzgebers und den unionsrechtlichen Vorgaben. Zudem wäre die Privilegierung der Herstellung anderer Erzeugnisse als Heiz- und Kraftstoffe innerhalb eines Betriebs, der auch Heiz- und Kraftstoffe herstellt, unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) zu beanstanden (Teichner in Schädel/Langer/Gotterbarm, a.a.O., § 3 MinöStG Rz 14), denn andere Herstellungsbetriebe ohne Eigenproduktion verbrauchsteuerpflichtiger Energieerzeugnisse wären von der Steuerbegünstigung ohne rechtfertigenden Grund ausgeschlossen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)