

Urteil vom 07. August 2012, VII R 35/11

Kein energiesteuerrechtlicher Entlastungsanspruch für die Herstellung von Kohlenstoffanoden

BFH VII. Senat

EnergieStG § 51 Abs 1 Nr 1 Buchst a, EnergieStG § 51 Abs 1 Nr 1 Buchst b, StromStG § 2 Nr 3, StromStG § 2 Nr 4, StromStG § 9a Abs 1 Nr 2, EGRL 96/2003 Art 2 Abs 4 Buchst b Ss 3

vorgehend FG Hamburg, 18. May 2011, Az: 4 K 13/10

Leitsätze

1. NV: Die Herstellung von Kohle- und Graphitelektroden sind der Klasse 31/62 NACE Revision. 1/1 zuzuordnen. Folglich werden Kohlenstoffanoden von der im Jahr 2008 geltenden Fassung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG nicht erfasst, weshalb eine Energiesteuerentlastung für die bei der Herstellung solcher Produkte verwendeten Energieerzeugnisse nicht in Betracht kommt.
2. NV: Eine erweiternde Auslegung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG ist durch das Beihilferecht der Europäischen Union nicht geboten.
3. NV: Die Herstellung von Kohlenstoffanoden ist auch nicht nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG begünstigt, denn es handelt sich dabei nicht um die Herstellung oder Bearbeitung von Metallen.
4. NV: Das zur Herstellung von Kohlenstoffanoden verwendete Erdgas wird nicht bei einem Prozess in der Metallindustrie i.S.v. Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 3. Anstrich RL 2003/96/EG verwendet, so dass sich ein Entlastungsanspruch nicht aus der unmittelbaren Anwendung von Unionsrecht ergeben könnte.
5. NV: Eine energiesteuerrechtliche Begünstigung von Vorprodukten kommt nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG nicht in Betracht, da solche in dieser Vorschrift keine Erwähnung finden.
6. NV: Eine AG und eine GmbH können energiesteuerrechtlich nicht als eine Einheit mit der Folge angesehen werden, dass ein von nur einer Gesellschaft erfüllter Entlastungstatbestand auch von der anderen Gesellschaft geltend gemacht werden könnte.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzeugt Aluminium. Sie ist Rechtsnachfolgerin einer GmbH, die unter Verwendung von Erdgas speziell und ausschließlich für die Klägerin Kohlenstoffanoden herstellte. Der Herstellungsbetrieb der GmbH befand sich auf demselben Gelände, auf dem die Klägerin Aluminium produzierte. Zur Herstellung der Kohlenstoffanoden wurde eine Mischung von Petrolkoks, Reste schon genutzter Anoden und Pech miteinander bei 150°C geknetet und geformt und sodann in einem Ringkammerbrennofen bei über 1 000°C gebrannt. Die auf diese Weise hergestellten Kohlenstoffanoden wurden von der Klägerin bei der Aluminiumerzeugung eingesetzt. Das Aluminium stellt die Klägerin durch Schmelzflusselektrolyse her. Bei diesem Verfahren wird Aluminiumoxid in seine Bestandteile Aluminium einerseits und Sauerstoff andererseits aufgespalten. Der frei werdende Sauerstoff wird durch den Einsatz der Kohlenstoffanoden zu Kohlendioxid gebunden, so dass reines Aluminium verbleibt.
- 2 Für das von ihr im Zeitraum vom 18. März bis zum 31. Dezember 2008 für die Anodenherstellung eingesetzte Erdgas stellte die GmbH einen Antrag auf Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b des Energiesteuergesetzes (EnergieStG), den der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) jedoch ablehnte. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Nach Rechtshängigkeit der Klage ist die GmbH, die seinerzeit eine Ausgründung der Klägerin gewesen ist, auf die Klägerin verschmolzen worden.
- 3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass der Klägerin weder nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG noch nach § 51

Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG ein Entlastungsanspruch zustehe. Die im Streitjahr geltende Fassung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG lasse eine Zuordnung von Kohlenstoffanoden zu den dort genannten Produkten nicht zu. Die Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Waren aus Graphit oder anderen Kohlenstoffen mit Wirkung zum 1. April 2011 entfalte keine Rückwirkung. Aus dem von der Klägerin vorgelegten Schriftwechsel zwischen der Europäischen Kommission und der Bundesrepublik Deutschland, der beihilferechtliche Aspekte betroffen habe, könne sich keine für die Klägerin günstigere Rechtslage ergeben. Das von der GmbH zur Herstellung der Anoden eingesetzte Erdgas sei auch nicht zur Metallerzeugung verwendet worden, weshalb eine Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG nicht in Betracht komme. Die Kohlenstoffanoden könnten nicht als Vorprodukte des erzeugten Aluminiums angesehen werden, zumal zweifelhaft sei, ob Vorprodukte überhaupt von der Begünstigungsnorm erfasst würden. Zur Auslegung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG könne die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG herangezogen werden (Senatsurteil vom 26. Oktober 2010 VII R 50/09, BFHE 231, 443, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2011, 23), nach der eine Begünstigung von Vorprodukten allenfalls dann gewährt werden könne, wenn vom Antragsteller auch begünstigte Endprodukte hergestellt würden. Ein solcher Fall liege jedoch nicht vor. Schließlich führe auch eine Auslegung des § 51 Abs. 1 EnergieStG unter Berücksichtigung der Gesetzesmaterialien, der unionsrechtlichen Vorgaben und der Regelungen des Emissionshandels nicht zu einem für die Klägerin günstigeren Ergebnis.

- 4 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht. Zur Begründung macht sie geltend, die GmbH habe das Erdgas für die Metallerzeugung verwendet. Bei der Auslegung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG dürfe das europäische Beihilferecht nicht außer Acht gelassen werden. Nur wenn die Energiesteuerbegünstigungen einer inneren Logik folgten und in sich konsistent seien, könne davon ausgegangen werden, dass sie keine Beihilfen darstellten. Folglich müsse das deutsche Energiesteuerrecht unter beihilferechtlichen Gesichtspunkten ausgelegt werden. Daraus folge für die im Streitjahr geltende Rechtslage, dass § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG unionsrechtskonform dahingehend auszulegen sei, dass die Begünstigung auch die Herstellung von Graphit und Kohlenstoffen erfasse. Aufgrund der beihilferechtlichen Vorgaben sei der Gesetzgeber gehalten, alle vergleichbaren Verfahren von der Energiesteuer zu entlasten. Die Gesetzesbegründung spreche für eine einheitliche Betrachtung des Herstellungsprozesses in steuerrechtlicher Sicht, so dass sich eine Aufspaltung des Produktionsprozesses in begünstigte und nicht begünstigte Abschnitte verbiete. Der NACE-Klassifizierung könne eine Orientierung an gesellschaftsrechtlichen Kriterien nicht entnommen werden. Das Senatsurteil in BFHE 231, 443, ZfZ 2011, 23 sei auf den Streitfall nicht übertragbar. Denn vorliegend handele es sich um ein einheitliches Unternehmen. Eine Verwendung der Kohlenstoffanoden zu nicht begünstigten Zwecken sei ausgeschlossen; denn sie dienten allein der Aluminiumherstellung im Betrieb der Klägerin. Schließlich verletze auch die Kostenentscheidung des FG hinsichtlich des im erstinstanzlichen Verfahren für erledigt erklärten Teils geltendes Bundesrecht.
- 5 Die Klägerin stellt den Antrag, unter Aufhebung des FG-Urteils und der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen das HZA zu verpflichten, für den Zeitraum vom 18. März bis 31. Dezember 2008 insgesamt 68.168,18 € Energiesteuer zu vergüten.
- 6 Das HZA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Es schließt sich im Wesentlichen den Ausführungen des FG an. Zudem weist es darauf hin, die Klägerin habe erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist eine Vergütung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG beantragt. In Bezug auf den bereits erledigten Teil des Rechtsstreits sei die Kostenentscheidung unanfechtbar.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG geurteilt, dass der Klägerin weder ein Entlastungsanspruch nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG noch nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG zusteht, denn die Herstellung von Kohlenstoffanoden war jedenfalls im Streitjahr energiesteuerrechtlich nicht begünstigt und die Klägerin hat das Erdgas nicht zur Metallerzeugung eingesetzt.
- 8 1. Die Frage, ob das HZA bei der Prüfung eines Antrags nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG von Amts wegen gehalten ist, auch eine Entlastungsmöglichkeit nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG in Betracht zu ziehen (vgl. zum Antrag nach § 25 Abs. 1 Nr. 5 des Mineralölsteuergesetzes Senatsurteil vom 8. Juni 2010 VII R 37/09, BFH/NV 2010, 2122), kann auf sich beruhen, denn der Klägerin steht der geltend gemachte Entlastungsanspruch nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG nicht zu.

- 9** Nach der im Streitjahr geltenden Fassung der Vorschrift wird eine Steuerentlastung auf Antrag für versteuerte Energieerzeugnisse gewährt, die von Unternehmen des Produzierenden Gewerbes u.a. 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 dieser Regelung ist Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 5. Anstrich 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 (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 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 (VO Nr. 3037/90) des Rates vom 9. Oktober 1990 betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 293/1) unter die NACE-Klasse DI 26 "Verarbeitung nichtmetallischer Mineralien" fallen (mineralogische Verfahren). Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/1172, S. 44) 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 VO Nr. 3037/90 in der am 1. Januar 2003 geltenden Fassung --NACE Rev. 1.1-- aufgeführt sind.
- 10** Wie der erkennende Senat entschieden hat, sind zur Auslegung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG und zur Auslegung der wortgleichen Bestimmung des § 9a Abs. 1 Nr. 2 des Stromsteuergesetzes (StromStG) die NACE Rev. 1.1 und die Klassifikation der Wirtschaftszweige nebst deren Erläuterungen heranzuziehen (Senatsurteile in BFHE 231, 443, ZfZ 2011, 23, und vom 9. August 2011 VII R 74/10, BFHE 235, 81, ZfZ 2011, 331). Hinsichtlich der Einordnung von Graphitelektroden, die in Lichtbogenöfen der Stahlindustrie eingesetzt werden, in eine der in § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG a.F. genannten Gruppen ist der Senat davon ausgegangen, dass die Herstellung von Kohle- und Graphitelektroden bereits von der Klasse 31.62 NACE Rev. 1.1 erfasst wird. Eine Zuordnung zu einer anderen Klasse, insbesondere zur Klasse 26.25 oder 26.24 NACE Rev. 1.1 kommt danach nicht in Betracht. In Bezug auf die Einbeziehung von Waren aus Graphit und anderen Kohlenstoffen in die Begünstigung durch das Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und Stromsteuergesetzes vom 1. März 2011 (BGBl I 2011, 282) hat der Senat entschieden, dass der Gesetzgeber mit dieser Änderung keine bloße Klarstellung des von vornherein festgelegten Anwendungsbereichs des § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG, sondern --ohne Anordnung einer Rückwirkung-- dessen Erweiterung bewirken wollte (BFH-Urteil in BFHE 235, 81, ZfZ 2011, 331). Dies gilt gleichermaßen für die wortgleiche Änderung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG. Daraus folgt, dass für die Herstellung von Kohlenstoffanoden nach der im Streitjahr geltenden Fassung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG keine Energiesteuerentlastung gewährt werden kann, denn solche Produkte wurden von der Vorschrift nicht erfasst.
- 11** 2. Entgegen der Auffassung der Revision ist eine erweiternde Auslegung der Vorschrift auch nicht durch das Beihilferecht der Europäischen Union geboten.
- 12** a) Nach Art. 107 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, dann mit dem Binnenmarkt unvereinbar, wenn sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) steht es außer Frage, dass selektiv gewährte Energiesteuervergünstigungen unter das Beihilfeverbot fallen (Kirchhof, Nationale Steuerermäßigungen und europäisches Beihilfeverbot, ZfZ 2006, 246, 247, m.w.N.). Allerdings gilt das Verbot staatlicher Beihilfen nicht uneingeschränkt. Wie die Regelungen in Art. 107 Abs. 3 und Art. 108 AEUV belegen, können Beihilfen unter bestimmten Voraussetzungen als mit dem Binnenmarkt vereinbar angesehen werden. Bei der Beurteilung staatlicher Fördermaßnahmen und ihrer Genehmigung steht der Europäischen Kommission ein weiter Ermessensspielraum zu, der für den Bereich der Energiesteuern insbesondere durch die Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Umweltschutzbeihilfen vom 1. April 2008 (ABIEU Nr. C 82/1) konkretisiert wird. Entscheidendes Kriterium für die Einstufung einer staatlichen Maßnahme als Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist die Selektivität der Förderung, die nach der Rechtsprechung des EuGH dann nicht gegeben ist, wenn die Maßnahme zwar einen Vorteil für den Begünstigten darstellt, sie aber durch das Wesen oder die allgemeinen Zwecke des Systems, zu dem sie gehört, gerechtfertigt ist (EuGH-Urteil vom 17. Juni 1999 C-75/97, Slg. 1999, I-3671, Rz 33). Daher sind nationale Maßnahmen, die eine Vergütung von Energiesteuern gewähren, keine staatlichen Beihilfen, wenn sie

allen Unternehmen im Inland unabhängig vom Gegenstand ihrer Tätigkeit gewährt werden (EuGH-Urteil vom 8. November 2001 C-143/99, Slg. 2001, I-8365).

- 13** Unter diesen Gesichtspunkten hat die Europäische Kommission die von den Niederlanden geplante Freistellung der Keramikindustrie von der Erdgassteuer insbesondere deshalb als mit dem Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe eingestuft, weil nur die Herstellung von Keramikerzeugnissen steuerlich begünstigt werden sollte, nicht jedoch andere mineralogische Verfahren, wie z.B. die Herstellung von Glas oder Zement (Beschluss der Kommission vom 15. Dezember 2009 über die von den Niederlanden geplante Beihilfemaßnahme Umweltsteuerbefreiung für die Keramikindustrie C-5/09 (ex N 210/08), ABLEU 2010 Nr. L 186/32). Im Hinblick auf die in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 5. Anstrich RL 2003/96/EG getroffene Regelung hat die Kommission ausgeführt, dass sich der Ausschluss sämtlicher mineralogischer Verfahren aus dem Anwendungsbereich der Energiesteuerrichtlinie aus gemeinschaftlicher Sicht dadurch erkläre, dass der Brennstoff für das chemische Verfahren, nicht aber als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werde. Eine Steuerbefreiung für die betreffenden Verfahren lasse sich nur rechtfertigen, wenn sie durchweg für alle mineralogischen Verfahren gelte, so dass eine kohärente Behandlung aller mineralogischen Verfahren gewährleistet sei.
- 14** b) Entgegen der Auffassung der Klägerin besteht aufgrund der Rechtsprechung des EuGH und der beihilferechtlichen Einschätzung der zuständigen Kommissionsdienststellen weder ein Anlass noch eine Notwendigkeit, den Anwendungsbereich des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG entgegen dem Wortlaut dahingehend auszulegen, dass die Begünstigung auf alle denkbaren mineralogischen Verfahren ausgedehnt wird. Der Umstand, dass die Mitgliedstaaten von der durch das gemeinschaftliche Energiesteuerrecht eröffneten Möglichkeit zur steuerlichen Begünstigung mineralogischer Verfahren nur unter Beachtung der beihilferechtlichen Vorgaben Gebrauch machen können, kann nicht dazu führen, dass Wirtschaftsbeteiligten aufgrund einer nur punktuellen Umsetzung des Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 5. Anstrich RL 2003/96/EG ein unmittelbarer Anspruch auf eine in den nationalen Vorschriften ausdrücklich nicht angelegte Steuerbefreiung gewährt werden müsste. Die vom nationalen Gesetzgeber getroffene Maßnahme könnte sich allenfalls als unter beihilferechtlichen Gesichtspunkten unionsrechtswidrig darstellen, so dass sie zur Herstellung eines unionsrechtskonformen Zustandes entweder aufgehoben oder durch eine entsprechende Änderung der nationalen Bestimmungen auf alle mineralogischen Verfahren ausgedehnt werden müsste. Die Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG mit Wirkung zum 1. April 2011 auf Waren aus Graphit oder anderen Kohlenstoffen belegt, dass sich Deutschland für die zuletzt genannte Alternative entschieden hat. Aufgrund der Wahlmöglichkeit des nationalen Gesetzgebers lässt sich weder aus den vor der Gesetzesänderung getroffenen Regelungen noch aus den Bestimmungen der RL 2003/96/EG ein unmittelbarer Anspruch auf die von der Klägerin begehrte Steuerbefreiung ableiten. Entgegen seinem insoweit eindeutigen Wortlaut kann § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG auch nicht erweiternd dahingehend ausgelegt werden, dass bereits vor der Gesetzesänderung sämtliche mineralogische Verfahren der NACE-Klasse DI 26 begünstigt gewesen sind. Wie bereits ausgeführt, kann die Beachtung des gemeinschaftlichen Beihilferechts allenfalls zur nachträglichen Aufhebung einer vom Gesetzgeber unter Verstoß gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV getroffenen und von der Kommission beanstandeten Maßnahme, nicht jedoch zur Gewährung einer vom Gesetzgeber nicht gewollten und vom gemeinschaftlichen Energiesteuerrecht auch nicht gebotenen Steuerbefreiung führen.
- 15** 3. Eine Vergütung der Energiesteuer nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG kommt deshalb nicht in Betracht, weil die Klägerin das Erdgas nicht für die Metallerzeugung eingesetzt hat.
- 16** Nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG wird eine Steuerentlastung für Energieerzeugnisse gewährt, die für die Metallerzeugung und –bearbeitung sowie im Rahmen der Herstellung von Metallerzeugnissen für die Herstellung von Schmiede-, Press-, Zieh- und Stanzteilen, gewalzten Ringen und pulvermetallurgischen Erzeugnissen und zur Oberflächenveredelung und Wärmebehandlung verwendet worden sind. Nach den Feststellungen des FG hat die GmbH, deren Rechtsnachfolgerin die Klägerin ist, ausschließlich Kohlenstoffanoden hergestellt. Es bedarf keiner weiteren Darlegung, dass es sich bei diesem Herstellungsprozess, bei dem insbesondere Petrolkoks und Pech eingesetzt wird, nicht um die Erzeugung oder Bearbeitung von Metallen handelt. Die Frage, ob die Herstellung von Kohlenstoffanoden als Herstellung von Vorprodukten im Rahmen eines Prozesses zur Aluminiumerzeugung angesehen werden kann, bedarf keiner Beantwortung. Denn im Gegensatz zu § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG wird die Herstellung von Vorprodukten in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG nicht erwähnt, so dass eine Begünstigung von Vorprodukten bereits aus diesem Grund nicht in Betracht kommt. Im Übrigen hat der erkennende Senat entschieden, dass sich die Befreiung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG nicht auf Vorprodukte bezieht, die in der NACE-Klasse DI 26 nicht aufgeführt sind (Senatsurteil in BFHE 231, 443, ZfZ 2011, 23). Somit kommt nach dieser Bestimmung eine Begünstigung von Vorprodukten allenfalls dann in Betracht, wenn im selben

Unternehmen zugleich in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a genannte Endprodukte hergestellt werden. Selbst wenn der Begünstigungstatbestand des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG Vorprodukte erfasste und sich die Rechtsprechung des Senats auf ihn übertragen ließe, könnte die Klägerin deshalb keine Steuerentlastung beanspruchen, weil die GmbH nach den Feststellungen des FG kein von § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG begünstigtes Endprodukt hergestellt hat.

- 17** Schließlich wird das zur Herstellung von Kohlenstoffanoden eingesetzte Erdgas nicht bei einem Prozess in der Metallindustrie i.S. von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 3. Anstrich RL 2003/96/EG verwendet, so dass sich aus dieser Bestimmung kein unmittelbarer Entlastungsanspruch ableiten lässt. Vielmehr ist die Verwendung des Erdgases mit seiner Verbrennung zum Aufheizen eines Ringkammerbrennofens abgeschlossen. Am Prozess der Aluminiumerzeugung haben das Erdgas selbst bzw. seine Bestandteile keinen direkten Anteil. An diesem nimmt lediglich der in den Anoden gebundene Kohlenstoff teil, der sich mit dem Sauerstoff des Aluminiumoxids zu Kohlendioxid verbindet.
- 18** 4. Entgegen der Ansicht der Revision kann der als Aktiengesellschaft tätigen Klägerin die wirtschaftliche Tätigkeit der GmbH nicht mit der Folge zugerechnet werden, dass beide Unternehmen energiesteuerrechtlich als eine Einheit angesehen werden müssten. Der Entlastungsanspruch nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a oder b EnergieStG steht nur Unternehmen des Produzierenden Gewerbes i.S. des § 2 Nr. 3 StromStG zu. Nach der in § 2 Nr. 4 StromStG festgelegten Begriffsbestimmung ist als Unternehmen des Produzierenden Gewerbes die kleinste rechtlich selbständige Einheit anzusehen. Wie der Senat entschieden hat, ist auf eine rein formale Betrachtungsweise und damit auf das prägende Merkmal der Selbständigkeit abzustellen (BFH-Urteil vom 30. November 2004 VII R 41/03, BFHE 208, 361, ZfZ 2005, 168). Im Hinblick auf das zur Herstellung der Kohlenstoffanoden eingesetzte Erdgas wäre somit nur die GmbH entlastungsberechtigt gewesen, die im Streitjahr selbständig tätig und noch nicht mit der Klägerin verschmolzen war. Aus diesem Grund ist die Klage zunächst von der GmbH erhoben worden, die ihre Rechte unabhängig von der Klägerin verfolgte. Daraus folgt, dass die Klägerin das von der GmbH verwendete Erdgas energiesteuerrechtlich nicht zur eigenen Metallerzeugung einsetzen konnte, weshalb ihr im Streitjahr ein Entlastungsanspruch nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG nicht zustand.
- 19** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Da der Klägerin der mit der Klage geltend gemachte Entlastungsanspruch nicht zusteht, besteht zur Änderung der vom FG hinsichtlich des von beiden Beteiligten für erledigt erklärten Teils des ursprünglichen Klagebegehrens getroffenen Kostenentscheidung kein Anlass.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de