

# Urteil vom 29. Oktober 2013, VII R 24/12

## Keine Energiesteuerentlastung für die Herstellung von verlorenen Sandgussformen in einer Eisengießerei

BFH VII. Senat

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

vorgehend FG Düsseldorf, 01. November 2011, Az: 4 K 4351/10 VE

### Leitsätze

1. Erdgas, das in einer Eisengießerei in einem Kerntrocknungssofen mit dem Ziel eingesetzt wird, die für den Eisenguss benötigten und nach dem Guss zerstörten Sandgussformen zu trocknen, wird nicht für die Metallerzeugung und Metallbearbeitung i.S. des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG verwendet, so dass eine Energiesteuerentlastung nicht in Betracht kommt.
2. Bei den zur Herstellung von Eisengussteilen benötigten verlorenen Sandgussformen handelt es sich nicht um Vorprodukte der in der Eisengießerei hergestellten Fertigerzeugnisse.

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Zulieferer von Gussteilen und betreibt eine Eisengießerei. Zur Herstellung der hierfür benötigten Sandgussformen vermischt sie den von ihr in Mischtrommeln getrockneten Sand mit Zusatzstoffen und Wasser und formt und verdichtet ihn sodann zu den benötigten Formen und Kernen. Dazu wird u.a. ein Sandgemisch mit getrockneter Druckluft in ein Werkzeug gepresst. Die fertigen Kerne werden zum Teil mit einer wässrigen und mineralische Stoffe enthaltenden Lösung (Schichte) überzogen und in einem mit Erdgas beheizten Kerntrocknungssofen getrocknet. Nach dem Gießen der Metallgussteile werden diese unter Zerstörung der Sandformen und Sandkerne aus den Formen genommen. Der Sand wird wieder aufbereitet und erneut verwendet. Für dessen Trocknung setzt die Klägerin ebenfalls Erdgas ein.
- 2 Den Antrag nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) auf Erstattung von Energiesteuer in Höhe von insgesamt ... € für April bis Juni 2010 lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) insoweit ab, als es lediglich eine Entlastung in Höhe von ... € gewährte. Dabei vertrat es die Auffassung, das für den Formenbau eingesetzte Erdgas werde nicht zur Metallerzeugung und -bearbeitung verwendet, weshalb eine Erstattung der Energiesteuer nicht in Betracht komme. Nach Korrektur eines Rechenfehlers und Heraufsetzung des Erstattungsbetrags auf insgesamt ... € wies das HZA den von der Klägerin eingelegten Einspruch als unbegründet zurück.
- 3 Die daraufhin erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Klägerin stehe der geltend gemachte Entlastungsanspruch in vollem Umfang zu. Der Bau sog. verllorener Formen für das von der Klägerin betriebene Sandgussverfahren gehöre zu der von § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG begünstigten Metallbearbeitung, denn der Formenbau und die Sandaufbereitung seien Teilherstellungsprozesse, die untrennbar mit dem Betrieb einer Gießerei verbunden seien. Da sie weder lager- noch transportfähig seien, könnten die begrenzt haltbaren und nur einmal verwendbaren Formen nicht von Dritten bezogen werden. Eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit lasse sich für den in die Gießerei integrierten Formenbau nicht ermitteln. Allenfalls könne der für den Formenbau benötigte Personaleinsatz bestimmt werden. Die vom HZA vertretene Rechtsauffassung atomisiere den Gießprozess willkürlich. Einer Stellungnahme des Statistischen Bundesamtes vom 3. Februar 2010 lasse sich lediglich entnehmen, welchem Wirtschaftszweig allein der Formenbau bei isolierter Betrachtung zuzuweisen wäre. Im Streitfall könne jedoch der Umstand nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Formenbau ein notwendiger Teilherstellungsprozess im Rahmen der Herstellung von Gussstücken sei. Dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Steuerbefreiung für Prozesse in der Metallindustrie nach den unionsrechtlichen Vorgaben frei

sei, rechtfertige nicht den Ausschluss des Formenbaus von der Begünstigung. Wegen der Einzelheiten wird auf das in der Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2012, Beilage 2, 30 abgedruckte Urteil des FG verwiesen.

- 4 Mit seiner Revision rügt das HZA, das FG habe zu Unrecht lediglich auf die Einordnung der von der Klägerin betriebenen Gießerei in die Klasse 27.51 NACE Rev. 1.1 und nicht auf den eigentlichen Prozess der Metallerzeugung abgestellt. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei eine prozessbezogene Betrachtung geboten. Allein die Klassifizierung eines Unternehmens nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige 2003 sei kein Indiz dafür, dass sämtliche Tätigkeiten des Unternehmens von der Begünstigung erfasst würden. Das für die Herstellung der Gussformen verwendete Erdgas werde lediglich in einem Kerntrocknungssofen verheizt, so dass nicht von seiner Verwendung zu zweierlei Verwendungszwecken ausgegangen werden könne. Das Urteil des FG weiche von den Senatsurteilen vom 9. August 2011 VII R 74/10 (BFHE 235, 81, ZfZ 2011, 331) und vom 7. August 2012 VII R 35/11 (BFH/NV 2013, 382) ab. Dort habe der BFH hinsichtlich der statistischen Einordnung von Graphitelektroden zum Ausdruck gebracht, dass eine genauere Ansprache einer anderen Eingruppierung vorgehe. Dagegen betrachte das FG den Formenbau, der in den Klassen 26.82 und 29.56 der NACE Rev. 1.1 (Verordnung (EG) Nr. 29/2002 der Kommission vom 19. Dezember 2001 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- Nr. 6/3) ausdrücklich genannt werde, nicht eigenständig, sondern ordne ihn der allgemeineren Ansprache "Metallerzeugung" der Klasse 27.51 der NACE Rev. 1.1 zu. Schließlich handele es sich bei den Sandformen nicht um Vorprodukte, bei denen die zu ihrer Herstellung verwendeten Energieerzeugnisse in das jeweilige Endprodukt eingingen, sondern um Produktionshilfsmittel. Wenn bereits Vorprodukte nicht von der Entlastungsregelung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG erfasst würden, müsse dies erst recht für Produktionshilfsmittel gelten.
- 5 Die Klägerin schließt sich im Wesentlichen der Rechtsauffassung des FG an, das entgegen der Ansicht des HZA eine prozessbezogene Betrachtung angestellt habe. Sofern der Sandformenbau integrierter Prozess einer Eisengießerei sei, scheide eine Zuordnung zur allgemein gehaltenen Klasse 26.82 NACE Rev. 1.1 aus. Da § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG eine pauschale Regelung treffe, erfasse der Begünstigungstatbestand auch Vorprodukte und Produktionshilfsmittel. Aufgrund der unterschiedlichen Sachverhalte verbiete es sich, die vom BFH in dem Urteil in BFH/NV 2013, 382 entwickelten Grundsätze auf den Streitfall zu übertragen. Im Streitfall sei von einer sog. "dual-use"-Verwendung auszugehen. Das Erdgas werde nicht zu Heizzwecken verwendet, sondern zur Herstellung von Sandformen. Schließlich werde die Ansicht der Klägerin durch das Ergebnis einer Dienstbesprechung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe gestützt. Danach sei eine Steuerentlastung auch für den Teil des Erdgases zu gewähren, der zur Erzeugung von Aluminiumhydroxid verwendet werde, das anschließend zur Aluminiumoxidherstellung und damit zur Aluminiumerzeugung eingesetzt werde.

## Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des Urteils des FG sowie zur Abweisung der Klage. Das Urteil verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht hat das FG die Verwendung von Erdgas zum Verheizen in einem Kerntrocknungssofen als eine Verwendung des Energieerzeugnisses für die Metallbearbeitung i.S. des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG angesehen.
- 7 1. Nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG wird auf Antrag eine Steuerentlastung für nachweislich versteuerte Energieerzeugnisse gewährt, die u.a. für die Metallerzeugung und -bearbeitung verwendet worden sind.
- 8 a) Nach den Feststellungen des FG bearbeitet die Klägerin Metall. Sie betreibt eine Eisengießerei, in der flüssige Eisenschmelze im Rahmen eines Formgussverfahrens zur Herstellung von Gussteilen in vorgefertigte Sandgussformen eingefüllt wird. Für das unmittelbar im Bearbeitungsprozess, z.B. zum Erwärmen der Gießpfannen, eingesetzte Erdgas hat das HZA die begehrte Steuerentlastung gewährt, jedoch eine solche für das Erdgas, das zur Herstellung der Sandgussformen verwendet wird, verweigert. Eine steuerliche Begünstigung für die Herstellung der Sandgussformen käme nur dann in Betracht, wenn das Erdgas auch in diesem, dem Eisenguss vorgelagerten Prozess, "für die Metallbearbeitung" verwendet worden wäre.
- 9 b) In Bezug auf die Herstellung von Kohle- und Graphitanoden, die im Verfahren der Schmelzflusselektrolyse zur Erzeugung von Aluminium Verwendung finden, hat der Senat entschieden, dass das unter Einsatz von Petrolkoks

und Pech für die Herstellung der Anoden verwendete Erdgas nicht der Erzeugung des Aluminiums dient und infolgedessen auch nicht als für die Metallerzeugung verwendet angesehen werden kann (BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 382). Entsprechendes gilt im Streitfall. Die Klägerin verwendet das Erdgas zum Betrieb eines Ofens, in dem die vorbereiteten Sandformen und Kerne getrocknet werden. Mit dem Verbrennen des Erdgases zum Erhitzen des Ofeninneren ist die Verwendung des Energieerzeugnisses abgeschlossen. Eine Metallbearbeitung hat zu diesem Zeitpunkt noch nicht stattgefunden, vielmehr liegt als Endprodukt eine fertige Gussform aus Sand vor. Daraus ergibt sich, dass im Rahmen des Formenbaus eingesetzte Energieerzeugnisse nicht für die Metallbearbeitung i.S. des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG verwendet werden.

- 10** Entgegen der Auffassung des FG kann es für die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals "Verwendung für die Metallbearbeitung" auch nicht ausreichen, dass ein nicht metallurgischer Prozess aufgrund interner Betriebsabläufe untrennbar mit einem solchen verbunden ist oder in einem räumlichen Zusammenhang stattfindet. Übertrüge man die Sichtweise des FG auf den in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG normierten Entlastungstatbestand, hätte es der ausdrücklichen Einbeziehung von Vorprodukten nicht bedurft; denn auch die Herstellung eines Vorprodukts ist untrennbar mit der Erzeugung des begünstigten Endprodukts, z.B. Glas oder keramische Erzeugnisse, verbunden. Auch in solchen Fällen ist die Herstellung des Vorprodukts ein notwendiger Teilerstellungsprozess. Dennoch hat es der Gesetzgeber für erforderlich gehalten, die steuerliche Begünstigung der Herstellung von Vorprodukten ausdrücklich zu regeln. Infolgedessen kann die Einstufung eines Prozesses als notwendiger Teilerstellungsprozess bei der Auslegung von § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG nicht als entscheidendes Abgrenzungskriterium herangezogen werden. Abzustellen ist vielmehr auf die konkrete Verwendung des Energieerzeugnisses in einem bestimmten Verfahren.
- 11** 2. Das zu § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG gefundene restriktive Auslegungsergebnis wird durch die unionsrechtlichen Vorgaben und die Gesetzesmaterialien gestützt.
- 12** a) Mit der vom nationalen Gesetzgeber getroffenen Regelung hat dieser von der durch Art. 2 Abs. 4 Buchst. b Anstrich 2 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) eröffneten Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Verwendung von Energieerzeugnissen bei Prozessen in der Metallindustrie eigenständig steuerrechtlich zu regeln. Solche Energieerzeugnisse sind nämlich ausdrücklich vom Anwendungsbereich der EnergieStRL ausgenommen, so dass es dem nationalen Gesetzgeber überlassen bleibt, ob und in welchem Umfang er sich für eine Steuerbelastung entscheidet. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der deutsche Text, der die Metallindustrie erwähnt, weiter gefasst zu sein scheint, als die Regelungen in der englischen und französischen Sprachfassung, aus denen sich eine Beschränkung auf physikalisch/chemische Prozesse entnehmen lässt. Ausgenommen sind danach Energieerzeugnisse, die in metallurgischen Verfahren (metallurgical processes bzw. les procédés métallurgiques) Verwendung finden. Eine gleichlautende Formulierung ist Art. 13 Abs. 1 Buchst. a der deutschen Fassung des ursprünglichen Richtlinienvorschlags (Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen - KOM (97) 30 endg. - ABLEG 1997 Nr. C 139/14) zu entnehmen. Danach sind Energieerzeugnisse nicht als Kraftstoff zu Heizzwecken zu betrachten, die u.a. in metallurgischen Prozessen verwendet werden. Die Entstehungsgeschichte des Art. 2 Abs. 4 Buchst. b Anstrich 2 EnergieStRL sowie die anderen Sprachfassungen weisen auf einen Anwendungsbereich der Vorschrift hin, der sich nur auf der Metallurgie zugehörige Prozesse erstreckt.
- 13** b) Eine prozessorientierte Beschränkung der Steuerentlastung hat auch der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung der Begünstigungsnorm beabsichtigt. Ausweislich der Gesetzesbegründung hat er den Anwendungsbereich des § 51 Abs. 1 EnergieStG auf Prozesse und Verfahren beschränken wollen, die im Wesentlichen den von den Abteilungen DI 26 und DJ 27 der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates vom 9. Oktober 1990 betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (ABLEG Nr. L 293/1) erfassten Tätigkeiten entsprechen (BTDrucks 16/1172, 44). Ausdrücklich wird in der Gesetzesbegründung darauf hingewiesen, dass unter Metallerzeugung und Metallbearbeitung nur solche Verfahren zu verstehen sind, die den NACE-Klassen 27.10 bis 27.54 (Erzeugung von Roheisen, Stahl und Ferrolegierungen; Herstellung von Rohren aus Gusseisen und Stahl; sonstige erste Bearbeitung von Eisen und Stahl; Erzeugung und erste Bearbeitung von Nichteisen-Metallen; Gießereien) zuzuordnen sind. Die Bezugnahme in der Gesetzesbegründung ist als ausreichend zu erachten, um die Begünstigungsnorm nach den Vorgaben der NACE Rev. 1.1 auszulegen, einer ausdrücklichen Erwähnung im Gesetzestext bedarf es insoweit nicht (Senatsurteile vom 26. Oktober 2010 VII R 50/09, BFHE 231, 443, ZfZ 2011, 23, und in BFHE 235, 81, ZfZ 2011, 331, unter Bezugnahme auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 31. Mai 2011 1 BvR 857/07, juris).

- 14** Zwar werden von den NACE-Klassen 27.51 bis 27.54 Eisen-, Stahl-, Leichtmetall- und Buntmetallgießereien erfasst, jedoch kann nach dem Sinn und Zweck des in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG normierten Entlastungstatbestands eine Energiesteuerentlastung nicht für sämtliche Energieerzeugnisse gewährt werden, die in einer Eisengießerei Verwendung finden. Vielmehr kommt nach der Gesetzesbegründung eine Entlastung nur für solche Prozesse und Verfahren in Betracht, die einem in den angesprochenen NACE-Klassen aufgeführten Unternehmen zuzuordnen sind. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der Energiesteuer um eine verwendungsorientierte Steuer auf Energieleistungen handelt, die konkrete Verwendungszwecke und nicht einzelne Unternehmen begünstigt. Auch das Unionsrecht stellt in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b EnergieStRL auf die Verwendung von Energieerzeugnissen zu bestimmten Zwecken bzw. in bestimmten Verfahren und nicht in bestimmten Unternehmen ab. Daher ist eine prozessbezogene Auslegung der streitentscheidenden Bestimmungen geboten. Isoliert betrachtet ließe sich der Formenbau nicht in die vom Gesetzgeber begünstigten NACE-Klassen 27.51 bis 27.54 einordnen. In Betracht käme eine Einordnung in die NACE-Klasse 26.82 (Herstellung von sonstigen Erzeugnissen aus nichtmetallischen Mineralien a.n.g.). Für die in dieser Klasse aufgeführten Tätigkeiten hat der Gesetzgeber jedoch eine Steuerverschonung ausgeschlossen. Sowohl die unionsrechtlichen Vorgaben als auch die aus der Gesetzesbegründung ersichtliche Intention des Gesetzgebers lassen eine Deutung der streitentscheidenden Vorschrift geboten erscheinen, nach der eine Steuerentlastung nur für Energieerzeugnisse gewährt werden kann, die im Rahmen eines metallurgischen Prozesses --auch in Gießereien-- verwendet werden. Bei dieser Betrachtung kommt eine Steuerbegünstigung für Energieerzeugnisse nicht in Betracht, die in einem Ofen verheizt werden, um mit der erzeugten Wärme Sandgussformen zu trocknen.
- 15** 3. Bei den zur Herstellung von Eisengussteilen benötigten Sandgussformen handelt es sich nicht um Vorprodukte der von der Klägerin hergestellten Fertigerzeugnisse, sondern um Werkzeuge. Aber selbst wenn die Sandgussformen als Vorprodukte betrachtet werden könnten, käme eine Steuerentlastung nicht in Betracht. Im Gegensatz zu § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG werden von der Bestimmung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG Vorprodukte nicht erfasst. Wie der Senat bereits entschieden hat, ist die Herstellung von Vorprodukten im Rahmen der Metallerzeugung und Metallbearbeitung nicht begünstigt (Senatsurteil in BFH/NV 2013, 382). Im Übrigen ist der Ansicht der Revision nicht zu folgen, der Gesetzgeber habe für diese Tätigkeiten eine pauschale Begünstigung gewähren wollen, während er die Begünstigung im Fall mineralogischer Erzeugnisse auf einzelne Prozesse beschränkt hat. Dagegen sprechen sowohl die Gesetzesbegründung als auch die Systematik der gesetzlichen Regelungen. Die ausdrückliche Einbeziehung von Vorprodukten in den Entlastungstatbestand des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG und die Nichterwähnung dieser Erzeugnisse in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG lassen darauf schließen, dass der Gesetzgeber die bei der Metallerzeugung und Metallbearbeitung verwendeten bzw. hergestellten Vorprodukte nicht hat begünstigen wollen.
- 16** 4. Da mit der Verbrennung des Erdgases zum Erhitzen des Ofeninneren die Verwendung des Energieerzeugnisses abgeschlossen ist, wird das Erdgas nur zu dem einzigen Zweck des Verheizens eingesetzt. Infolgedessen kommt eine Energiesteuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG (dual-use) nicht in Betracht.
- 17** Da das FG seiner Entscheidung eine abweichende Rechtsauffassung zugrunde gelegt hat, war das erstinstanzliche Urteil aufzuheben. Der Klägerin steht die von ihr begehrte Steuerentlastung für Erdgas, das zur Herstellung von Sandgussformen verwendet wird, nicht zu, weshalb die Klage als unbegründet abzuweisen ist.

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