

# Urteil vom 30. Juni 2015, VII R 11/14

## Keine Steuerentlastung für zur Kühlung bei der Flachglasherstellung verwendeten Kraftstrom

BFH VII. Senat

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

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 13. Januar 2014, Az: 7 K 566/12

## Leitsätze

1. Die als abschließend zu betrachtende Aufzählung der Wärmebehandlungsprozesse in § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG a.F. bezieht sich auf sämtliche in der Vorschrift genannten Erzeugnisse und somit auch auf Glas und Glaswaren.
2. Da nur solche Prozesse steuerlich begünstigt sind, bei denen Strom zur Erzeugung von Wärme eingesetzt wird, kommt eine Steuerentlastung für den in Lüftern und Gebläsen zur Generierung motorischer Leistung verwendeten Strom nicht in Betracht.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 14. Januar 2014 7 K 566/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt eine Anlage zur Herstellung von Floatglas (Basisglas) zur Weiterverarbeitung zu Multifunktionsglas. Hierfür werden die für die Glasherstellung benötigten Ausgangsstoffe bei einer Temperatur von ca. 1 500°C geschmolzen. Sodann wird die Glasschmelze von einer Seite mit einer Temperatur von über 1 000°C in eine längliche Wanne mit flüssigem Zinn geleitet, auf dem die leichtere Glasmasse schwimmt. Am anderen Ende der Wanne hat das Glas, das anschließend durch Beschichten, Tempern und Schneiden weiterverarbeitet wird, eine Temperatur von ca. 600°C. Das kontrollierte Senken der Temperatur von ca. 1 000°C auf ca. 600°C wird insbesondere durch den Einsatz von Lüftern und Gebläsen erreicht. Für den zum Schmelzen, Floaten und Kühlen im Jahr 2009 verwendeten Strom beantragte die Klägerin eine Stromsteuerentlastung nach § 9a des Stromsteuergesetzes (StromStG - hier und im Folgenden in der im Streitjahr geltenden Fassung), die der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) zunächst gewährte. Im Rahmen einer Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Klägerin den Strom im Rahmen der genannten Prozesse nicht nur als Wärmestrom, sondern auch als Kraftstrom zum Antrieb u.a. von Lüftern und Gebläsen verwendete. Daraufhin setzte das HZA mit Steueränderungsbescheid vom 4. Juli 2011 den Steuerentlastungsbetrag nach § 9a StromStG auf ... € und den Steuerentlastungsbetrag nach § 10 StromStG auf ... € fest, so dass sich unter Berücksichtigung einer Erhöhung des Entlastungsanspruchs nach § 10 StromStG noch ein Rückforderungsbetrag ergab. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 2 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klägerin habe keinen Anspruch auf eine Steuerentlastung nach § 9a StromStG für den als Kraftstrom für den Antrieb von Lüftern und Gebläsen eingesetzten Strom. Ebenso wie die Parallelvorschrift des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) sei § 9a StromStG so zu verstehen, dass auch bei der Herstellung von Glas und Glaswaren nur die ausdrücklich genannten Wärmeprozesse steuerlich begünstigt seien. Die Regelung differenziere nicht zwischen der Herstellung von Glas und Glaswaren einerseits und der Herstellung anderer mineralogischer Erzeugnisse andererseits. Der Gesetzgeber habe für alle

genannten Produkte den Oberbegriff Erzeugnisse verwendet. Auch der Vergleich mit § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG, der die Metallerzeugung und -bearbeitung betreffe, führe nicht zu einer anderen Auslegung. Aus der Aufzählung der mit einer Wärmeveränderung verbundenen Prozesse ergebe sich, dass bei den in § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG genannten mineralogischen Verfahren nur der Strom entlastungsfähig sei, der für die im Gesetz aufgeführten Wärmebehandlungen eingesetzt werde, so dass eine Steuerentlastung für Kraftstrom, der z.B. für den Betrieb von Motoren, Antrieben, Prozessrechnern, Steuerungen und Leitständen verbraucht werde, nicht in Betracht komme. Eine solche Differenzierung sei sowohl den Gesetzesmaterialien als auch Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 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) zu entnehmen. Diese Bestimmung habe der Gesetzgeber mit der Normierung der in § 9a StromStG festgelegten Entlastungstatbestände in nationales Recht umsetzen wollen, wobei die Entlastung für mineralogische Verfahren für Energieerzeugnisse und elektrischen Strom identisch ausgestaltet worden sei.

- 3 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung des § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG. Entgegen der Auffassung der Revision bezögen sich die in dieser Vorschrift genannten thermischen Prozesse nur auf die "vorgenannten Erzeugnisse", nicht jedoch auf die "Herstellung von Glas und Glaswaren", die keine Erzeugnisse seien. Diese Interpretation werde durch die systematische Gegenüberstellung des für die Metallerzeugung und -bearbeitung vorgesehenen Entlastungstatbestands des § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG gestützt. Denn dort habe der Gesetzgeber der Aufzählung der thermischen Prozesse das Wort "jeweils" vorangestellt. Das Gesetz spiegele die künstliche Differenzierung zwischen sogenanntem Wärme- und Kraftstrom nicht wider. Wärmeeinwirkung und Abkühlung des Glases seien ein produktionstechnisch verbundener Vorgang. Die kontrollierte Abkühlung zur Vermeidung von Sprüngen --das Entspannen-- sei die zwingende Folge der Wärmebehandlung. Im Streitfall diene der Betrieb der Lüfter und Gebläse unmittelbar einem thermischen Prozess. Diese Rechtsauffassung werde durch das Motiv des Gesetzgebers, die internationale Wettbewerbsfähigkeit des energieintensiven Produzierenden Gewerbes zu erhalten, bestätigt. Die vom FG vorgenommene einschränkende Auslegung finde keine Stütze in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b EnergieStRL. Die Flachglasherstellung sei als ein mineralogisches Verfahren einzustufen, daher existierten in diesem Produktionsbereich keine unionsrechtlichen Vorgaben für die Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom.
- 4 Das HZA schließt sich der Rechtsauffassung des FG an. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG sei lediglich der Strom entlastungsfähig, der im Rahmen der Herstellung von Glas und Glaswaren zum Schmelzen, Warmhalten oder Entspannen eingesetzt werde. Aus Art. 2 Abs. 4 Buchst. b EnergieStRL ergebe sich nichts anderes. Danach solle Strom ebenso wie Energieerzeugnisse behandelt werden. Strom, der zur Erzeugung mechanischer Energie entnommen werde, unterfalle dem Anwendungsbereich der EnergieStRL und sei daher grundsätzlich zu besteuern. Im Übrigen stehe es dem Gesetzgeber frei, den Umfang der Entlastung festzulegen und diese auf bestimmte Wärmebehandlungen zu beschränken. Schließlich führe die von der Klägerin vertretene Auslegung zu einer selektiven Förderung von Unternehmen, die sich mit der Glasherstellung befassen, gegenüber Unternehmen, die andere mineralogische Verfahren anwenden, so dass die steuerliche Förderung als nach Art. 107 Abs. 1 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union unzulässige Beihilfe einzustufen wäre. Dieses Ergebnis habe der Gesetzgeber durch eine Gleichbehandlung aller mineralogischen Erzeugnisse verhindern wollen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 5 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Klägerin für Strom, den sie im Rahmen der Flachglasherstellung zum Antrieb von Lüftern und Gebläsen einsetzt, kein Entlastungsanspruch nach § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG zusteht.
- 6 1. Nach § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG wird auf Antrag die Steuer für nachweislich versteuerten Strom erlassen, erstattet oder vergütet, den ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes 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 Brennen, Schmelzen, Warmhalten oder Entspannen der vorgenannten Erzeugnisse oder der zu ihrer Herstellung verwendeten Vorprodukte entnommen hat.

- 7** a) Entgegen der Auffassung der Klägerin lassen sich die Regelungen des § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG nicht dahin deuten, dass die als abschließend zu betrachtende Aufzählung von Wärmebehandlungsprozessen und die damit verbundene Einschränkung des Entlastungstatbestands nur andere Erzeugnisse als Glas und Glaswaren betreffen. Vielmehr bezieht sich der Begriff "vorgenannte Erzeugnisse" auf alle Produkte, die in der Vorschrift aufgezählt sind, d.h. auf Glas und Glaswaren, Erzeugnisse aus Beton, Zement und Gips und auf alle sonst konkret bezeichneten Produkte. Wie das FG zu Recht ausgeführt hat, ist der Begriff "Erzeugnisse" als Oberbegriff zu verstehen. Nach der Deutung der Revision, die von einem engen Begriffsverständnis ausgeht, würden von der Beschränkung lediglich Erzeugnisse aus Beton, Zement oder Gips erfasst. Hätte der Gesetzgeber eine solche Beschränkung beabsichtigt, wäre die von ihm gewählte Formulierung unverständlich. Denn in diesem Fall hätte es nahe gelegen, für die beabsichtigte Beschränkung des Entlastungstatbestands die Formulierung "und zum Brennen, Schmelzen, Warmhalten oder Entspannen von Erzeugnissen aus Beton, Zement oder Gips" zu verwenden. Der Umstand, dass bestimmte Wärmebehandlungen für diese Produkte schwerlich in Betracht kommen dürften, belegt, dass der Ansicht der Revision nicht gefolgt werden kann.
- 8** b) Auch der Entstehungsgeschichte der Vorschrift lassen sich keine Anhaltspunkte für ein restriktives Verständnis und für eine Sonderstellung von Glas und Glaswaren entnehmen. Ausweislich der Gesetzesbegründung wurden die in § 9a Abs. 1 StromStG genannten Verwendungen von Strom zur Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit des Produzierenden Gewerbes auf Grundlage des Art. 2 Abs. 4 Buchst. b EnergieStRL von der Besteuerung ausgenommen (BTDrucks 16/1172, S. 47 f.). Nach dieser Bestimmung gilt die EnergieStRL nicht für Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoffe verwendet werden, für Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck, für mineralogische Verfahren und für elektrischen Strom, der hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion, bei der Elektrolyse und bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet wird sowie für elektrischen Strom, wenn er mehr als 50 % der Kosten für ein Erzeugnis ausmacht. Aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie sind die genannten Verwendungen deshalb ausgewiesen, weil der Gemeinschaftsgesetzgeber die Energie- und Stromsteuer als verwendungsorientierte Steuer auf Energieleistungen ausgestalten wollte. Besteuert werden soll die Gewinnung von Wärme oder das Generieren motorischer Leistung.
- 9** Diese Intention wird durch Abs. 22 der Erwägungsgründe belegt. Danach sollen Energieerzeugnisse den Rahmenvorschriften unterliegen, wenn sie als Heizstoff oder Kraftstoff verwendet werden, weshalb es der Art und Logik des Steuersystems entspricht, die Verwendung von Energieerzeugnissen zu zweierlei Zwecken und zu anderen Zwecken als als Kraft- oder Heizstoff sowie für mineralogische Verfahren vom Anwendungsbereich der Rahmenvorschriften auszunehmen. Ebenso sollte elektrischer Strom behandelt werden, der in ähnlicher Weise verwendet wird. Als mineralogische Verfahren gelten nach Art. 2 Abs. 4 Buchst. b Anstrich 5 EnergieStRL die Verfahren, die nach 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. Innerhalb der Klasse DI 26 VO Nr. 3037/90 nimmt die Herstellung von Glas und Glaswaren (Gruppe 26.1) neben den anderen Gruppen, wie z.B. Gruppe 26.2 (keramische Erzeugnisse) oder Gruppe 26.6 (Erzeugnisse aus Beton, Zement und Gips) keine Sonderstellung ein. Da der Gesetzgeber mit der in § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG getroffenen Regelung Art. 2 Abs. 4 Buchst. b EnergieStRL umsetzen und die in den Abteilungen DI 26 und DJ 27 VO Nr. 3037/90 aufgeführten Tätigkeiten erfassen wollte (vgl. zu § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG BTDrucks 16/1172, S. 44, sowie Senatsurteil vom 26. Oktober 2010 VII R 50/09, BFHE 231, 443, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2011, 366), ist eine Auslegung des § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG geboten, die eine stromsteuerrechtliche Gleichbehandlung aller aufgeführten Erzeugnisse, einschließlich Glas und Glaswaren, gewährleistet.
- 10** 2. Nach diesen Grundsätzen steht der Klägerin ein Entlastungsanspruch nur in Bezug auf den Wärmestrom, nicht jedoch hinsichtlich des zu motorischen Zwecken als Kraftstrom verwendeten Stroms zu.
- 11** a) Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass es sich bei dem Unternehmen der Klägerin um ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes i.S. des § 2 Nr. 3 StromStG handelt. Demzufolge hat das HZA zu Recht eine Steuerentlastung für den Strom gewährt, den die Klägerin im Rahmen der Herstellung von Flachglas als Wärmestrom, z.B. zum Betrieb der Roofheizung, verwendet hat. Denn der Strom wird in diesen Fällen zum Warmhalten, Entspannen oder zur sonstigen Wärmebehandlung des Glases verwendet. Den im Gesetz genannten Vorgängen ist gemeinsam, dass bei ihnen unter Verwendung von Strom erzeugte thermische Energie eingesetzt wird, mit der auf mineralogische Erzeugnisse zur Erreichung eines bestimmten Ziels eingewirkt werden soll. Dabei handelt es sich um bei Glas und anderen mineralogischen Erzeugnissen gebräuchliche Wärmebehandlungsarten, mit denen Aggregatzustände verändert, bestimmte Temperaturen gesteigert oder aufrechterhalten oder Spannungen abgebaut werden.

- 12** b) Soweit die Klägerin Strom zum Antrieb von Lüftern und Gebläsen verwendet, sind die Voraussetzungen des § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG nicht erfüllt. Denn der Strom wird nicht als Wärmestrom, d.h. zur Erzeugung der zum Brennen, Schmelzen, Warmhalten oder Entspannen erforderlichen Wärme, sondern für die Generierung motorischer Leistung verwendet. Nach dem Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck der Vorschrift, die in ihrer steuerrechtlichen Wirkung mit der Parallelvorschrift des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG in Einklang steht, bezieht sich der Prozess des Entspannens lediglich auf eine Wärmebehandlung, selbst wenn unter dem Begriff des Entspannens nicht nur eine kontrollierte Senkung einer sehr hohen Temperatur unter ständiger Zuführung und Reduzierung von Wärme, sondern auch eine Kühlung ohne Wärmezufuhr verstanden werden könnte. Denn bei der Verwendung von Strom kann eine solche Kühlung, wie der Streitfall belegt, nur durch die Erzeugung motorischer Leistung zum Antrieb von Lüftern und Gebläsen erreicht werden. Eine Steuerentlastung des zum Entspannen benötigten Kraftstroms wäre jedoch gegenüber den zuvor geregelten Steuerentlastungen für den zum Brennen, Schmelzen und Warmhalten benötigten Wärmestrom eine solch bedeutsame Ausnahme vom Grundprinzip der steuerlichen Begünstigung von Wärmebehandlungen, dass der Gesetzgeber --wenn er im Fall des Entspannens auch den Kraftstrom hätte in die Entlastung mit einbeziehen wollen-- eine ausdrückliche Regelung getroffen hätte. Aufgrund dieser Erwägungen kommt eine Begünstigung des zum Antrieb von Lüftern und Gebläsen verwendeten Kraftstroms nicht in Betracht.
- 13** 3. Die vom erkennenden Senat getroffene Auslegung des § 9a Abs. 1 Nr. 2 StromStG steht nicht in Widerspruch zu den unionsrechtlichen Vorgaben. Wie bereits ausgeführt, hat der nationale Gesetzgeber mit dieser Regelung Art. 2 Abs. 4 Buchst. b Anstrich 5 EnergieStRL umgesetzt und von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, den Einsatz elektrischen Stroms, der für mineralogische Verfahren verwendet wird, eigenständig steuerrechtlich zu regeln. Strom, der für den genannten Zweck eingesetzt wird, ist ausdrücklich vom Anwendungsbereich der EnergieStRL ausgenommen, so dass es dem nationalen Gesetzgeber überlassen bleibt, ob und in welchem Umfang er sich für eine Steuerbelastung oder Steuerbefreiung entscheidet (zur grundsätzlich vergleichbaren Regelung in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b Anstrich 2 EnergieStRL vgl. Senatsurteil vom 29. Oktober 2013 VII R 24/12, BFHE 243, 96, 99 f., ZfZ 2014, 52).
- 14** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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