

# Urteil vom 13. Januar 2015, VII R 35/12

## Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck ("dual use")

BFH VII. Senat

EnergieStG § 2 Abs 6, EnergieStG § 51 Abs 1 Nr 1 Buchst d, EGRL 96/2003 Art 2 Abs 4 Buchst b Ss 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 03. September 2012, Az: 6 K 2297/09 Z

## Leitsätze

Wird ein Energieerzeugnis im Rahmen eines Herstellungsprozesses nicht nur als Heizstoff verwendet, sondern sind dessen Verbrennungsgase darüber hinaus zum Abschluss des Herstellungsprozesses erforderlich, liegt ein zweierlei Verwendungszweck i.S. des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG vor, ohne dass es auf eine Rangfolge der Verwendungszwecke oder ein (zusätzliches) Wesentlichkeitserfordernis ankommt (Modifizierung des Senatsurteils vom 28. Oktober 2008 VII R 6/08, BFHE 223, 280, ZfZ 2009, 77 unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 2. Oktober 2014 C-426/12, ZfZ 2014, 308).

## Tenor

Die Revision des Hauptzollamts gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 4. September 2012 6 K 2297/09 Z wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat das Hauptzollamt zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt ein Unternehmen zur Herstellung von Phosphaten. Sie stellte für drei Produktionsprozesse in einem Reaktor, einem Drehrohr und einem Schmelzofen einen Antrag auf Entlastung von der Energiesteuer nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) für die Monate Oktober bis Dezember 2008. Diesen Produktionsprozessen liegt jeweils folgendes Verfahren zur Herstellung von Polyphosphaten zugrunde:
- 2** Eine alkalische Phosphatlösung ("Ansatzlauge") erhält direkten Kontakt mit der Flamme eines Erdgasbrenners und dessen heißen Verbrennungsgasen. Hierdurch tritt eine chemische Reaktion ein, bei der die eingesetzte Phosphatlösung in die gewünschten Produkte (verschiedene Phosphattypen) umgewandelt wird (Kondensation). Die restliche Natronlauge wird mit Hilfe des in den Verbrennungsgasen enthaltenen Kohlendioxids aus dem Produkt entfernt (Neutralisation). Dabei entstehen Natriumcarbonate.
- 3** Mit Bescheid vom 19. Januar 2009 lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) den Antrag der Klägerin ab, weil kein weiterer Verwendungszweck als ein Verheizen i.S. des § 2 Abs. 6 EnergieStG erkennbar sei. Das HZA bestätigte diese Auffassung in der Einspruchsentscheidung vom 31. August 2009. Zur Begründung verwies es insbesondere auf die Grundsätze des Senatsurteils vom 28. Oktober 2008 VII R 6/08 (BFHE 223, 280, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2009, 77). Danach setze eine gleichzeitige Verwendung zu Heizzwecken und zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG voraus, dass die Erzeugung thermischer Energie in den Hintergrund trete und das Energieerzeugnis im Rahmen eines industriellen Prozesses oder Verfahrens zugleich als Roh-, Grund- oder Hilfsstoff eingesetzt werde.
- 4** Mit Urteil vom 4. September 2012 6 K 2297/09 Z (ZfZ 2013, Beilage Nr. 1, 12) hob das Finanzgericht (FG) den Ablehnungsbescheid vom 19. Januar 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. August 2009 auf und

verpflichtete das HZA, die beantragte Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG zu gewähren.

- 5 Zwar erfülle die Klägerin nicht die vom Bundesfinanzhof (BFH) festgelegten Voraussetzungen für eine Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG, da die Erzeugung der prozessnotwendigen Energie durch Verbrennen des Erdgases unstreitig keine sekundäre Verwendung darstelle und das Erdgas --ebenfalls unstreitig-- nicht unmittelbar als Grund- oder Hilfsstoff in das Endprodukt eingehe. Allerdings lasse sich weder aus dem EnergieStG noch aus der zugrunde liegenden Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom --EnergieStRL-- (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 283/51) eine Rangfolge bzw. Wertigkeit der Verwendungszwecke ableiten. Vielmehr sei der Begriff "gleichzeitig" in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG im Sinne von "zugleich" bzw. "auch" ohne Vorgabe einer Rangfolge oder Wertigkeit zu verstehen. Dies werde durch die Überlegung bestätigt, dass die Norm bei einer Auslegung im Sinne von "zeitgleich" ins Leere liefe. Da das Erdgas durch das Verbrennen nicht mehr in seiner ursprünglichen Form existiere, könne es nicht zeitgleich als Roh-, Grund- oder Hilfsstoff eingesetzt werden. Darüber hinaus sei es für eine Verwendung zu anderen Zwecken nicht erforderlich, dass das Erdgas in seiner ursprünglichen Form in das Endprodukt eingehe. Vielmehr sei es ausreichend, dass ein aus dem Energieerzeugnis stammender Stoff für den weiteren Produktionsprozess eingesetzt werde. Ein ausschließliches Verheizen im Sinne des EnergieStG liege im Ergebnis nur dann vor, wenn weder das Energieerzeugnis selbst noch ein Bestandteil daraus in das Endprodukt eingehe bzw. zur Herstellung des Endprodukts zwingend erforderlich sei.
- 6 Mit seiner Revision macht das HZA geltend, dass die vom BFH entwickelten Voraussetzungen für eine Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG zutreffend seien. Ausgehend von einem verwendungsorientierten Besteuerungsgebot sei davon auszugehen, dass der Richtliniengeber eine Besteuerung von Energieerzeugnissen immer dann erreichen wolle, wenn sie ausschließlich oder hauptsächlich zu Heizzwecken eingesetzt würden. Dies folge auch aus Rz 4 der Entscheidung der Europäischen Kommission vom 7. Februar 2007 über die "Staatliche Beihilfe Nr. 820/2006 – Deutschland". Dort werde ausgeführt, dass die Verwendung zu anderen Zwecken als Heiz- oder Kraftstoff einen wesentlichen Teil der von der Steuer zu befreienden Verwendung ausmachen müsse, um eine steuerfreie Verwendung für zweierlei Zwecke annehmen zu können. Im Streitfall mache die Verwendung des Erdgases zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff aber weder den überwiegenden noch einen wesentlichen Teil aus. Stattdessen stehe klar die Erzeugung thermischer Energie im Vordergrund. Dabei sei zu berücksichtigen, dass der im Erdgas enthaltene Kohlenstoff nach den Feststellungen des FG lediglich in Form des durch die Verbrennung entstehenden Kohlendioxids zur Neutralisation des Restgehalts an Natronlauge diene. Auch wenn das FG keine Feststellungen zum Umfang der verbleibenden Natronlauge getroffen habe, sei dieser Neutralisationsprozess gegenüber der eigentlichen Phosphatherstellung von nachrangiger Bedeutung.
- 7 Des Weiteren laufe § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG auch bei einer Auslegung des Begriffes "gleichzeitig" im Sinne von "zeitgleich" nicht ins Leere. Dieses Kriterium werde beispielsweise bei der Herstellung von technischen Rußen im Furnaceruß-Verfahren und bei der Rückgewinnung von Chlorwasserstoff erfüllt. Im Übrigen stehe die Auffassung des FG nicht nur im Widerspruch zum Senatsurteil in BFHE 223, 280, ZfZ 2009, 77, sondern auch zu mehreren Folgeentscheidungen (Senatsurteil vom 26. Oktober 2010 VII R 50/09, BFHE 231, 443, ZfZ 2011, 23; Urteil des Hessischen FG vom 26. Februar 2009 7 K 2900/07, nicht veröffentlicht --n.v.--; Urteil des FG München vom 28. Juni 2012 14 K 2235/09, n.v.).
- 8 Die Klägerin schließt sich der Begründung des FG an und macht geltend, dass das Erdgas "gleichzeitig" auch "zu anderen Zwecken" als Heizstoff verwendet werde. Denn das Erdgas werde in einem einheitlichen Verwendungsvorgang sowohl als Heizstoff als auch als Roh-, Grund- oder Hilfsstoff eingesetzt. Dabei reiche es aus, dass die Bestandteile des Erdgases zur Herstellung des Endprodukts zwingend erforderlich seien. Weder im Gesetz noch in der Rechtsprechung des BFH gebe es Anhaltspunkte, dass das Energieerzeugnis als solches direkt in das Endprodukt eingehen müsse.
- 9 Dass darüber hinaus die Nutzung thermischer Energie gegenüber dem anderen Zweck in den Hintergrund treten müsse, könne weder aus dem EnergieStG noch aus der EnergieStRL hergeleitet werden. Eine entsprechende Regelung habe es lediglich in § 17 Abs. 11 der Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung (MinöStV) gegeben. Diese Regelung sei mittlerweile aufgehoben und weder in das EnergieStG noch in die EnergieStRL übernommen worden. Außerdem seien keine Maßstäbe für die Gewichtung der Verwendungszwecke erkennbar. Das angefochtene Urteil stehe des Weiteren nicht im Widerspruch zu der Rechtsprechung, die im Anschluss an das Senatsurteil in BFHE 223, 280, ZfZ 2009, 77 ergangen sei. Die vom HZA zitierten Urteile betreffen die bloße Befuerung einer Anlage und unterschieden sich dadurch deutlich von der Vorentscheidung.

- 10 Im Übrigen stelle sich die Vorentscheidung aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Denn der aus dem Erdgas stammende Kohlenstoff sei nach den Feststellungen des FG für die Herstellung des Endprodukts zwingend erforderlich. Für die Behauptung des HZA, der Neutralisationsvorgang habe nur nachrangige Bedeutung, fänden sich in den tatsächlichen Feststellungen des FG keine Anhaltspunkte.
- 11 Der Senat hat das Verfahren mit Beschluss vom 17. Dezember 2013 bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache C-426/12 ausgesetzt. Dieses Verfahren endete mit dem Urteil vom 2. Oktober 2014 (ZfZ 2014, 308).
- 12 Auch wenn der EuGH in diesem Urteil für die Erzeugung von Zucker aus Zuckerrüben eine Verwendung der eingesetzten Kohle zu zweierlei Zwecken bejahte, sieht sich das HZA in seiner Auffassung bestätigt. Der EuGH habe darauf abgestellt, dass das für die Herstellung von Zucker benötigte Kalkofengas nur durch die Verbrennung des eingesetzten Energieerzeugnisses erzeugt werden könne. Im Streitfall könnte das Erdgas dagegen auch durch Butan oder Propan ersetzt werden. Außerdem werde das durch die Verbrennung des Erdgases entstandene Kohlendioxid nur zu einem sehr geringen Teil für die Neutralisation benötigt, während das zur Zuckerherstellung benötigte Kalkofengas zu 40 % aus Kohlendioxid bestehe und 88 % des Kalkofengases zur Neutralisation verwendet werde. Darüber hinaus betont das HZA, der EuGH habe den Mitgliedstaaten eine engere Definition von zweierlei Verwendungszweck erlaubt. Damit seien die vom Senat in BFHE 223, 280, ZfZ 2009, 77 entwickelten Grundsätze weiterhin anwendbar.
- 13 Auch die Klägerin sieht ihre Auffassung durch das EuGH-Urteil bestätigt. Nach den Feststellungen des FG seien die Verbrennungsgase zur Durchführung des Produktionsprozesses erforderlich. Dass das Erdgas auch durch Butan oder Propan hätte ersetzt werden können, sei schon deshalb unschädlich, weil diese drei Energieerzeugnisse unter dieselbe Pos. 2711 der Kombinierten Nomenklatur (KN) fielen. Dagegen bezeichne der Oberbegriff "Kohle", auf den sich der EuGH in seinem Urteil beziehe, Stoffe der Pos. 2701, 2702 oder 2704 der KN.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision des HZA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das Urteil entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Klägerin ein Anspruch auf eine Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG zusteht.
- 15 Die Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG setzt unter anderem voraus, dass das Energieerzeugnis "gleichzeitig zu Heizzwecken und zu anderen Zwecken als Heiz- oder Kraftstoff" verwendet worden ist (sog. "dual use" bzw. "zweierlei Verwendungszweck").
- 16 1. Der Begriff des Verheizens wird in der für das Streitjahr geltenden Fassung des § 2 Abs. 6 EnergieStG (durch das Vierte Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen, BGBl I 2009, 1870 nunmehr § 1a Nr. 12 EnergieStG) näher erläutert. Danach ist Verheizen im Sinne des EnergieStG das Verbrennen von Energieerzeugnissen zur Erzeugung von Wärme. Nach der Rechtsprechung des Senats in BFHE 223, 280, ZfZ 2009, 77 ist damit keine Änderung gegenüber der Richtlinie 92/81/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG-- Nr. L 316/12), geändert durch die Richtlinie 94/74/EG des Rates vom 22. Dezember 1994 (ABLEG Nr. L 365/46), eingetreten. Eine Verwendung zum Verheizen liegt deshalb immer dann vor, wenn Energieerzeugnisse verbrannt werden und die so erzeugte thermische Energie zum Heizen genutzt wird, und zwar unabhängig vom Zweck des Heizens, der auch die Umwandlung oder Vernichtung des Stoffes umfassen kann, auf den die thermische Energie bei einem chemischen und industriellen Prozess übertragen wird (EuGH-Urteil vom 29. April 2004 C-240/01, Slg. 2004, I-4733, ZfZ 2004, 231). Daran hat sich auch durch das EuGH-Urteil in ZfZ 2014, 308 nichts geändert.
- 17 Vor diesem Hintergrund ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass im Streitfall --zumindest auch-- eine Verwendung des Erdgases zu Heizzwecken vorliegt. Die Klägerin verbrennt das Erdgas, um thermische Energie zu erzeugen und damit die prozessbedingt erforderlichen Temperaturen zu erreichen. Dass letztlich eine Umwandlung der eingesetzten Orthophosphate bezweckt wird, ist für den Begriff des Verheizens im Sinne der für das Streitjahr geltenden Fassung des § 2 Abs. 6 EnergieStG unerheblich.

- 18** 2. Im Streitfall ist auch die für die Steuerentlastung maßgebliche Voraussetzung der gleichzeitigen Verwendung des Energieerzeugnisses zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff erfüllt.
- 19** Eine nähere Bestimmung der Begriffe "gleichzeitig" und "zu anderen Zwecken" fehlt sowohl im EnergieStG als auch in der EnergieStRL. Im Rahmen einer richtlinienkonformen Auslegung unter Berücksichtigung von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b EnergieStR hatte der Senat hierzu in BFHE 223, 280, ZfZ 2009, 77 entschieden, dass eine Begünstigung nur dann in Betracht komme, wenn die Erzeugung thermischer Energie in den Hintergrund trete und das Energieerzeugnis im Rahmen eines industriellen Prozesses oder Verfahrens zugleich als Roh-, Grund- oder Hilfsstoff eingesetzt werde (vgl. auch Senatsurteile vom 23. Februar 2010 VII R 34/09, BFHE 229, 477, ZfZ 2010, 194; in BFHE 231, 443, ZfZ 2011, 23).
- 20** Dagegen hat der EuGH in ZfZ 2014, 308 für die Produktion von Zucker geurteilt, ein "zweierlei Verwendungszweck" liege vor, wenn in dem Produktionsprozess zum einen Kohle als Heizstoff und zum anderen das bei der Verbrennung dieses Energieerzeugnisses entstehende Kohlendioxid verwendet werde, sofern feststehe, dass der Produktionsprozess nicht ohne den Einsatz dieses Kohlendioxids zu Ende geführt werden könne. Nicht ausreichend sei es, wenn ein Rückstand aus dem Produktionsprozess des Zuckers zur Herstellung eines landwirtschaftlichen Düngemittels verwertet werde.
- 21** Der Senat schließt sich der Auffassung des EuGH an. Entgegen der Auffassung des HZA folgt daraus eine Modifizierung der in BFHE 223, 280, ZfZ 2009, 77 vorgenommenen Bestimmung des Begriffs "zweierlei Verwendungszweck". Zwar hat der EuGH in ZfZ 2014, 308 auch entschieden, dass ein Mitgliedstaat dem Begriff "zweierlei Verwendungszweck" in seinem innerstaatlichen Recht eine engere Bedeutung als in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 2. Anstrich EnergieStRL beimessen darf. Die vom Senat in BFHE 223, 280, ZfZ 2009, 77 vorgenommene Auslegung stützte sich aber entscheidend auf eine richtlinienkonforme Auslegung, für die das Verständnis des EuGH zu Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 2. Anstrich EnergieStRL maßgebend ist.
- 22** a) Die Modifizierung betrifft insbesondere die Formulierung, dass die Erzeugung thermischer Energie in den Hintergrund treten müsse (zur Kritik vgl. Friedrich in Friedrich/Meißner, Energiesteuern, § 51 EnergieStG, Rz 25; Möhlenkamp in Möhlenkamp/Milewski, EnergieStG/StromStG, § 51 EnergieStG, Rz 17; Bongartz in Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz H 168; Bongartz, "Dual-use" im Energiesteuerrecht, ZfZ 2009, 57, 62; Falkenberg, Richtlinienkonforme Auslegung des § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG schränkt dessen Anwendungsbereich stark ein, ZfZ 2012, 117, 119; Stein/Thoms, Energiesteuern in der Praxis, S. 159). Abgesehen davon, dass diese Aussage in den bisherigen Entscheidungen des Senats nicht entscheidungserheblich war und auch nicht in den Leitsätzen wiedergegeben worden ist, lässt sich ein solches Kriterium weder aus der EnergieStRL noch aus den nationalen Vorschriften ableiten.
- 23** Der EuGH hat in ZfZ 2014, 308 für die Auslegung des Begriffs "zweierlei Verwendungszweck" in der EnergieStRL allein darauf abgestellt, dass der Produktionsprozess ohne den Einsatz der Verbrennungsprodukte des Energieerzeugnisses nicht zu Ende geführt werden kann. Daraus lässt sich weder eine Rangfolge der Zwecke noch die (zusätzliche) Voraussetzung einer wesentlichen Verwendung der Verbrennungsprodukte herleiten. Zwar hat der EuGH im Sachverhalt ausgeführt, zu welchem Prozentsatz das bei der Zuckerherstellung erforderliche Kalkofengas aus Kohlendioxid besteht und in welchem Umfang dieses Kohlendioxid bei der Carbonatation verwendet wird. In den Entscheidungsgründen ist der EuGH aber nicht näher auf diese Angaben eingegangen. Vielmehr kam es dem EuGH (nur) darauf an, ob die Verbrennungsprodukte für den Abschluss des Produktionsprozesses erforderlich sind.
- 24** Entgegen der Auffassung des HZA war es für den EuGH in ZfZ 2014, 308 auch nicht maßgeblich, ob die für die weitere Produktion erforderlichen Verbrennungsprodukte ausschließlich durch die Verbrennung eines bestimmten Energieerzeugnisses entstehen konnten. Insofern weist die Klägerin zutreffend darauf hin, dass nach der zugrunde liegenden Vorlagefrage zur Herstellung des Kalkofengases verschiedene Kohlearten der Pos. 2701, 2702 und 2704 KN in der am 1. Januar 2002 geltenden Fassung (§ 1a Nr. 2 EnergieStG) in Betracht kamen. Dagegen fallen Erdgas sowie Butan und Propan unter dieselbe Pos. 2711 KN. Die maßgeblichen Aussagen in Rz 24 f. des EuGH-Urteils, auf die sich das HZA beruft, sind deshalb so zu verstehen, dass es ausreicht, wenn in einem Herstellungsverfahren allein das eingesetzte Energieerzeugnis in der Lage ist, einen zur Fertigstellung des Produkts erforderlichen Stoff (im Streitfall Kohlendioxid) zur Verfügung zu stellen. Im Übrigen hat der EuGH die fraglichen Formulierungen in Rz 24 f. des Urteils nicht in die konkreten Antworten auf die Vorlagefragen übernommen, sondern dort allgemein auf die Erforderlichkeit von Kohlendioxid für den Abschluss der Zuckerherstellung abgestellt.
- 25** Auch aus den nationalen Vorschriften lassen sich weder eine Rangfolge der Zwecke noch die (zusätzliche) Voraussetzung einer wesentlichen Verwendung des erzeugten Kohlendioxids ableiten. Hierfür spricht insbesondere

die historische Rechtsentwicklung in Zusammenhang mit dem vom Gesetzgeber verfolgten Zweck. Nach der alten Rechtslage forderte § 17 Abs. 11 MinöStV unter anderem eine überwiegende Verwendung zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff, um eine Steuerbefreiung nach § 4 Abs. 1 Nr. 2 des Mineralölsteuergesetzes (MinöStG) zu erreichen. Eine mit § 4 Abs. 1 Nr. 2 MinöStG vergleichbare Steuerbefreiung für die Verwendung zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff regelt nunmehr § 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG bzw. für Erdgas in Form einer nachträglichen Steuerentlastung § 47 Abs. 1 Nr. 3 EnergieStG. Allerdings fehlt eine mit § 17 Abs. 11 MinöStV vergleichbare Vorschrift. Stattdessen regelt § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG eine zusätzliche Steuerentlastung, wenn das Energieerzeugnis gleichzeitig zu Heizzwecken und zu anderen Zwecken genutzt wird. Der Gesetzgeber wollte dadurch einen Auffangtatbestand schaffen, der insbesondere solche Verwendungen erfasst, die der Senat vor dem EuGH-Urteil in Slg. 2004, I-4733, ZfZ 2004, 231 nicht als "Verheizen" und somit als steuerfrei angesehen hatte (BTDrucks 16/1172, S. 44). § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG sollte also gegenüber der alten Rechtslage nach dem MinöStG zu einer Erweiterung der Steuerbegünstigung führen. Legte man § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG dahingehend aus, dass für die Steuerentlastung die Erzeugung thermischer Energie in den Hintergrund treten muss, entspräche dies aber letztlich der alten Regelung des § 17 Abs. 11 MinöStV. Auch eine Beschränkung auf eine (mengenmäßig?) wesentliche Verwendung zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff ist § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG nicht zu entnehmen.

- 26** b) Unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils in ZfZ 2014, 308 ist darüber hinaus in denjenigen Fällen, in denen es um die Nutzung der Verbrennungsgase für andere Zwecke als als Heizzweck geht, der Einsatz des Energieerzeugnisses als Roh-, Grund- oder Hilfsstoff zur Bearbeitung oder Herstellung eines anderen Produkts kein entscheidungserhebliches Kriterium mehr. Vielmehr kommt es allein darauf an, ob das Energieerzeugnis selbst oder dessen Verbrennungsprodukte für den Abschluss des Produktionsprozesses erforderlich sind.
- 27** Dass der nationale Gesetzgeber eine strengere Regelung vorsehen wollte, ist nicht erkennbar. Dies folgt bereits aus dem Wortlaut, der für die Gesamtheit der Verwendungszwecke lediglich zwischen Heiz- oder Kraftstoff und "anderen" Zwecken unterscheidet. Insbesondere ist daraus keine Beschränkung dieser anderen Zwecke auf stoffliche Verbindungen zwischen dem Energieerzeugnis und dem Endprodukt zu entnehmen. Dieses Ergebnis wird durch eine systematische Auslegung bestätigt. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG ist als Auffangtatbestand konzipiert, da die Begünstigungen in den Buchst. b bis d auf einer einheitlichen Grundlage in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 2. Anstrich EnergieStRL beruhen. Damit sind die Voraussetzungen des Buchst. d des § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG auch unter Berücksichtigung der in den Buchst. b und c dieser Vorschrift genannten Prozesse und Verfahren auszulegen. Diese führen aber nicht zwingend zu einer stofflichen Verbindung zwischen dem Energieerzeugnis bzw. dessen chemischen Bestandteilen und dem Endprodukt. Vor diesem Hintergrund kann es darauf auch im Auffangtatbestand des Buchst. d nicht ankommen.
- 28** Im Übrigen hat der Senat schon vor der Entscheidung des EuGH in ZfZ 2014, 308 keine stoffliche Verbindung zwischen dem Energieerzeugnis und dem hergestellten Produkt vorausgesetzt. Insofern hat das FG nicht ausreichend berücksichtigt, dass der Senat in der Begründung seiner Entscheidung in BFHE 223, 280, ZfZ 2009, 77 sowohl auf das Erdgas als auch auf dessen chemische Bestandteile abgestellt hat (vgl. Senatsurteil in BFHE 231, 443, ZfZ 2011, 23 unter Ziff. II.1. zu § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c EnergieStG). Darüber hinaus hat der erkennende Senat in BFHE 223, 280, ZfZ 2009, 77 als Beispiele für den Einsatz des Energieerzeugnisses als Roh-, Grund- oder Hilfsstoff zur Bearbeitung oder Herstellung eines anderen Produkts die Verwendungen als Reduktionsmittel oder Katalysator genannt. In beiden Fällen gehen grundsätzlich weder das Energieerzeugnis noch dessen chemische Bestandteile in das Endprodukt ein. Besonders deutlich wird dies bei einer Verwendung als Katalysator, da damit ein Stoff bezeichnet wird, der eine chemische Reaktion in Gang setzt, ohne sich selbst zu verbrauchen.
- 29** c) Schließlich ergibt sich aus der Entscheidung des EuGH in ZfZ 2014, 308, dass ein "zweierlei Verwendungszweck" keine streng zeitgleiche Verwendung voraussetzt. Denn auch in dem vom EuGH entschiedenen Fall der Zuckerproduktion finden die Verbrennung der Kohle und die Carbonatation (Neutralisation bzw. Reinigung) des Rohsafts nicht zeitgleich statt. Nach Auffassung des Senats reicht es deshalb aus, wenn --wie im Streitfall aufgrund der unmittelbaren räumlichen und zeitlichen Nähe in einer Anlage zur Phosphatherstellung-- das Energieerzeugnis im Rahmen eines einheitlichen industriellen Prozesses oder Verfahrens sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke verwendet wird.
- 30** Auch insofern führt die nationale Regelung zu keinen strengeren Anforderungen. Dies folgt insbesondere aus dem Wortlaut des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG im Zusammenhang mit einer richtlinienkonformen Auslegung unter Berücksichtigung des Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 2. Anstrich EnergieStRL. Denn das Wort "gleichzeitig" kann nicht nur die Bedeutung "zeitgleich", sondern auch die Bedeutung "ebenso" bzw. "sowohl ... als auch" haben. In Art. 2

Abs. 4 Buchst. b 2. Anstrich EnergieStRL wird aber gerade diese allgemeine Formulierung "sowohl ... als auch" gebraucht. Im Übrigen bliebe entgegen der Intention des Gesetzgebers nur ein sehr geringer Anwendungsbereich für eine Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG, wenn eine streng zeitgleiche Verwendung für zweierlei Zwecke gefordert wird.

- 31** Dieses Auslegungsergebnis widerspricht nicht den vom Senat in seinem Urteil in BFHE 223, 280, ZfZ 2009, 77 aufgestellten Grundsätzen. Zwar wird in der Entscheidung unter Ziff. II.4. ausgeführt, dass mit dem Verbrennen des Erdgases dessen Verwendung abgeschlossen sei. Dies bezog sich aber lediglich auf den Fall, dass es anschließend (nur) zur Nutzung der erzeugten thermischen Energie kommt, und zwar durch das Absengen von Textilfasern. Im Leitsatz wird ebenfalls nur die allgemeine Formulierung "sowohl ... als auch" gebraucht.
- 32** Des Weiteren weicht der Senat nicht von seinem Beschluss vom 26. November 2009 VII B 15/09 (BFH/NV 2010, 953) ab, in dem es um ein Verfahren zur Herstellung von Kartoffelstärke ging. Das FG hatte hier bereits auf tatsächlicher Ebene nach § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt, dass der Vorgang des Verheizens abgeschlossen ist, wenn das Rauchgas auf das Nassgut trifft und dessen chemische und physikalische Veränderung bewirkt. Im Streitfall spricht das FG zwar grundsätzlich von einem zweistufigen Verfahren, macht aber keine bindende Feststellung, ob bzw. inwieweit die erste Stufe vor Beginn der zweiten Stufe vollständig abgeschlossen ist.
- 33** 3. Der Senat hält die von ihm vorgenommene Auslegung des einschlägigen Unionsrechts auf Grund der Rechtsprechung des EuGH für eindeutig. Ein Anlass zur Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH besteht demnach nicht (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81 -C.I.L.F.I.T.-, Slg. 1982, 3415).
- 34** Darüber hinaus besteht auch kein Anlass, ein (weiteres) Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des EuGH über den Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 3. Juli 2014 4 K 131/12 (ZfZ 2015, Beilage Nr. 1, 11) anzuordnen. Der Vorlagebeschluss des FG Hamburg betrifft die in § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG gesondert geregelte Fallgruppe der thermischen Abluftbehandlung, die in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 2. Anstrich EnergieStRL keine ausdrückliche Erwähnung findet. Damit geht es um die Frage, ob die in ZfZ 2014, 308 entwickelten Kriterien auch auf diese Fallgruppe anzuwenden sind oder eine Ausdehnung des Begriffs "zweierlei Verwendungszweck" in Betracht kommt. Im Streitfall führen aber bereits die in ZfZ 2014, 308 entwickelten Kriterien zu einem "zweierlei Verwendungszweck". Außerdem ist der dem Streitfall zugrunde liegende Sachverhalt im Kern mit dem in ZfZ 2014, 308 angenommenen Sachverhalt vergleichbar (Reinigung eines Produkts durch Verbrennungsgase). Auch die mit der dritten Vorlagefrage des FG Hamburg angesprochene Frage, ob der neben den Heizzweck tretende andere Zweck ein gewisses Gewicht haben muss, ist zumindest für den Streitfall durch die EuGH-Entscheidung in ZfZ 2014, 308 beantwortet. Das von der Literatur diskutierte Wesentlichkeitserfordernis ist hier letztlich durch eine enge Definition von "zweierlei Verwendungszweck" aufgefangen worden. Damit bestehen keine Anhaltspunkte für die Notwendigkeit einer zusätzlichen Wesentlichkeitsprüfung.
- 35** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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