Beschluss vom 10. Dezember 2024, VII R 5/22

Inhaltsgleich mit BFH-Beschluss vom 10.12.2024 VII R 4/22 - Verbrennung von Erdgas zur Erzeugung einer Schutzgasatmosphäre

ECLI:DE:BFH:2024:B.101224.VIIR5.22.0

BFH VII. Senat

EnergieStG § 51 Abs 1 Nr 1 Buchst d, EGRL 96/2003 Art 2

vorgehend FG Düsseldorf, 09. März 2022, Az: 4 K 2280/20 VE

Leitsätze

NV: Die Verbrennung von Erdgas kann neben dem Verheizen einen zweiten Verwendungszweck im Sinne von § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d des Energiesteuergesetzes haben, wenn dadurch eine Schutzgasatmosphäre erzeugt wird, die für den Produktionsprozess erforderlich ist. Die theoretische Substituierbarkeit des Erdgases ist hierfür unerheblich.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 09.03.2022 - 4 K 2280/20 VE wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) stellt Kunststoffadditive und Plastisole her. Hierzu wird eine Dispersion aus Emulsionspolymerisaten hergestellt, die in einem Sprühturm getrocknet wird. Zur Vermeidung einer Explosion bei dem Trocknungsprozess stellt die Klägerin heißes Inertgas her. Hierzu verbrennt sie versteuertes Erdgas in einer Brennkammer. In der Brennkammer werden das Erdgas und Frischluft im Verhältnis von 153 Nm^3 zu 306 Nm^3 pro Stunde verbrannt. Dadurch wird der Sauerstoffanteil der Luft reduziert, sodass ein Inertgas mit einem Sauerstoffanteil von etwa 4 % entsteht. Der Sauerstoffanteil des Inertgases muss unter 8,5 % liegen, damit es im Sprühturm nicht zu einer Explosion kommt. Das etwa 230 °C bis 260 °C heiße Inertgas wird alsdann über einen Zentrifugalzerstäuber in den Sprühturm geleitet. Die Dispersion aus den Emulsionspolymerisaten wird gleichfalls in den Sprühturm geleitet. Durch den Einsatz des Inertgases findet in dem Sprühturm eine Dehydratisierung statt, bei der etwa 50 % des Wassers aus der Dispersion von dem Inertgas aufgenommen werden. Ferner trägt die Wärme des Inertgases zur Trocknung der Dispersion bei. Das durch die Trocknung entstehende staubförmig anfallende Produkt wird am Boden des Sprühturms entnommen und in Silos verbracht.

2 Die Klägerin beantragte beim Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--), ihr für die Verwendung von ... MWh Erdgas für die Trocknung der Dispersionen aus Emulsionspolymerisaten in dem 2., 3. und 4. Kalendervierteljahr 2012, in dem 1., 2., 3. und 4. Kalendervierteljahr 2013 sowie in den Kalenderjahren 2014 und 2015 Steuerentlastungen von insgesamt ... € nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d des Energiesteuergesetzes in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (EnergieStG) zu gewähren. Das HZA lehnte diese Anträge mit insgesamt neun Bescheiden, die es zwischen Dezember 2013 und März 2017 erließ, ab.

3 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hatte die Klage Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klägerin habe das Erdgas nicht nur zu Heizzwecken, sondern auch zu anderen Zwecken, nämlich zur Herstellung des Inertgases verwendet. Sie habe durch das Verbrennen des Erdgases nicht lediglich die inerten Eigenschaften eines

unweigerlich anfallenden Verbrennungsgases in einem Produktionsprozess ausgenutzt. Vielmehr sei das Inertgas als Verbrennungsprodukt für den Abschluss des Produktionsprozesses zur Vermeidung einer Explosion im Sprühturm erforderlich gewesen. Es sei nicht notwendig, dass die Erzeugung thermischer Energie gegenüber dem mit der Verbrennung des Energieerzeugnisses verfolgten nichtenergetischen Zweck in den Hintergrund trete. Auch sei eine stoffliche Verbindung zwischen dem Energieerzeugnis und dem hergestellten Endprodukt nicht Voraussetzung. Nicht entscheidend sei ferner, dass das Erdgas zunächst für die Erzeugung von Wärme verbrannt und erst im Anschluss hieran die heiße Abluft verwendet worden sei, um der Lösung im Sprühturm Wasser zu entziehen und die Explosionsgefahr auszuschließen beziehungsweise zu minimieren. Der einheitliche Produktionsprozess in der klägerischen Anlage lasse sich nicht künstlich aufspalten, weil das Inertgas zur Vermeidung einer Explosion bei dem Trocknungsprozess in dem Sprühturm unerlässlich gewesen sei. Eine mögliche Substituierbarkeit sei unerheblich.

4 Das HZA wendet sich hiergegen mit der Revision. Zur Begründung führt es aus, im Streitfall erschöpfe sich die Verwendung des Erdgases in einem Verheizen; das Energieerzeugnis werde über die Nutzung der Wärme hinaus nicht zur Herstellung einer Substanz verwendet. Das Entstehen eines inerten Rauchgases stelle keine Verwendung zu zweierlei Verwendungszweck dar. Zudem führe entgegen der Vorentscheidung eine mögliche Substituierbarkeit des Energieerzeugnisses zu einem Ausschluss der Entlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG.

5 Das HZA beantragt sinngemäß,

die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

7 Aus Sicht der Klägerin übersieht das HZA, dass es ihrem intendierten Willen entspreche, das Inertgas mittels Erdgas herzustellen, um auf diese Weise die produktionsnotwendige inerte Umgebung sicherstellen zu können. Durch die Verbrennung des Erdgases werde Kohlendioxid erzeugt und damit der Sauerstoffanteil des Gasstroms reduziert. Der stofflich-chemische Effekt des Inertgases diene dem Herstellungsverfahren der Klägerin. Auch hinsichtlich der Substituierbarkeit sei die FG-Entscheidung zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat der Klage zu Recht stattgegeben. Der Klägerin steht ein Anspruch auf Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG in der geltend gemachten Höhe zu.

10 1. Gemäß § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG wird auf Antrag eine Steuerentlastung gewährt für Energieerzeugnisse, die nachweislich nach § 2 Abs. 1 Nr. 9 und 10, Abs. 3 Satz 1 oder Abs. 4a EnergieStG versteuert worden sind und von einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes im Sinne des § 2 Nr. 3 des Stromsteuergesetzes gleichzeitig zu Heizzwecken und zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet worden sind.

11 a) Mit § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG hat der Gesetzgeber seinen Spielraum im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Anstrich der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Amtsblatt der Europäischen Union 2003, Nr. L 283, 51) --Energiesteuerrichtlinie--, wonach diese Richtlinie nicht für Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck gilt, genutzt. Ein Energieerzeugnis hat dann zweierlei Verwendungszweck, wenn es sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet wird (Senatsurteil vom 01.06.2022 - VII R 37/20, BFHE 279, 330, Rz 23; Senatsbeschluss vom 31.01.2019 - VII B 115/18, Rz 7).

12 b) Nach § 1a Satz 1 Nr. 12 EnergieStG ist Verheizen im Sinne des Energiesteuergesetzes das Verbrennen von Energieerzeugnissen zur Erzeugung von Wärme. Eine Verwendung zum Verheizen liegt 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 (Senatsurteil vom 01.06.2022 - VII R 37/20, BFHE 279, 330, Rz 24, m.w.N.).

13 2. Die Frage, wann ein Energieerzeugnis gleichzeitig auch zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet wird, war bereits mehrfach Gegenstand der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des erkennenden Senats.

14 a) In seinem Urteil X vom 02.10.2014 - C-426/12, EU:C:2014:2247, Rz 24 ff. hat der EuGH entschieden, dass die Verwendung eines Energieerzeugnisses nur dann nicht in den Anwendungsbereich der Energiesteuerrichtlinie fällt, wenn dieses Erzeugnis --in seiner Funktion als Energiequelle-- selbst anders als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet wird. Ein Energieerzeugnis, das im Rahmen eines Herstellungsprozesses verbrannt wird, kann daher zweierlei Verwendungszweck haben, wenn dieser Prozess nicht ohne Einsatz eines Stoffes durchgeführt werden kann, von dem feststeht, dass er nur durch die Verbrennung des betreffenden Energieerzeugnisses erzeugt werden kann. Ist dagegen ein bei der Verbrennung entstehendes Gas nicht das zur Durchführung des Produktionsprozesses erforderliche Erzeugnis, sondern ein Rückstand dieses Prozesses, der lediglich verwertet wird, hat das Energieerzeugnis selbst nicht zweierlei Verwendungszweck.

15 Dies hat der EuGH in seinem Beschluss YARA Brunsbüttel vom 17.12.2015 - C-529/14, EU:C:2015:836, Rz 24 f. bestätigt. Soweit der EuGH in dieser Entscheidung darauf abstellt, dass ein bestimmter Stoff, der für die Durchführung des Prozesses erforderlich ist, nur durch die Verbrennung des betreffenden Energieerzeugnisses hergestellt werden kann, ist seine Aussage auf den konkreten Prozess bezogen zu verstehen. Es kommt auf die tatsächliche Verwendung des Energieerzeugnisses und das tatsächlich durchgeführte Produktionsverfahren an und nicht --wie das HZA meint-- auf die theoretische Möglichkeit, das Energieerzeugnis durch ein anderes ersetzen zu können oder das Verfahren auf eine andere Weise durchzuführen, auch weil dies zu einer rein hypothetischen Betrachtung des Sachverhalts führte. Das Ergebnis hinge dann davon ab, ob dem HZA beziehungsweise dem FG alternative Herstellungsverfahren überhaupt bekannt sind. Darüber hinaus sind Energieerzeugnisse nach ihrer tatsächlichen Verwendung zu besteuern (vgl. dazu im Einzelnen Senatsurteil vom 01.06.2022 - VII R 37/20, BFHE 279, 330, Rz 27 ff., mit Verweis auf EuGH-Urteil Petrotel-Lukoil vom 07.11.2019 - C-68/18, EU:C:2019:933, Rz 53).

16 b) Der erkennende Senat hat unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils X vom 02.10.2014 - C-426/12, EU:C:2014:2247 entschieden, dass es allein darauf ankommt, ob das Energieerzeugnis selbst oder dessen Verbrennungsprodukte für den Abschluss des Produktionsprozesses erforderlich sind. Eine stoffliche Verbindung zwischen dem Energieerzeugnis und dem hergestellten Produkt ist nicht erforderlich (Senatsurteile vom 13.01.2015 - VII R 35/12, BFHE 248, 287, Rz 24, 26 und 28 und vom 10.11.2015 - VII R 40/14, Rz 11; Senatsbeschlüsse vom 31.01.2019 - VII B 115/18, Rz 10 und vom 31.01.2019 - VII B 147/18, Rz 14). Im Senatsurteil vom 01.06.2022 - VII R 37/20 (BFHE 279, 330) war --wie im Streitfall-- maßgeblich, dass gerade durch die Verwendung des Erdgases die im dortigen Fall ebenfalls benötigte inerte Wirkung und damit die für den Produktionsprozess erforderliche Schutzgasatmosphäre erzeugt wurde. Darin erkannte der Senat einen dual-use (Senatsurteil vom 01.06.2022 - VII R 37/20, BFHE 279, 330, Rz 44 f.; vgl. im Grundsatz dazu bereits Senatsurteil vom 05.07.1988 - VII R 119/84, BFHE 154, 286, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 1988, 308).

17 Außerdem hat der erkennende Senat einen zweiten Verwendungszweck bejaht, wenn ein Verbrennungsprodukt des Erdgases für den Ablauf einer chemischen Reaktion erforderlich ist (vgl. Senatsurteil vom 12.03.2024 - VII R 1/21, BFHE 283, 436, Rz 46 ff., zu § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG). Zuletzt hat der Senat seine Rechtsprechung in seinem Urteil vom 12.11.2024 - VII R 38/22 bestätigt.

18 c) Für das Merkmal der Gleichzeitigkeit im Sinne von § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG genügt es, wenn das Energieerzeugnis im Rahmen eines einheitlichen industriellen Prozesses oder Verfahrens sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke verwendet wird (vgl. Senatsurteile vom 13.01.2015 - VII R 35/12, BFHE 248, 287, Rz 29 und vom 10.11.2015 - VII R 40/14). Darüber hinaus stehen die beiden Verwendungszwecke nicht in einer bestimmten Rangfolge (Senatsurteil vom 13.01.2015 - VII R 35/12, BFHE 248, 287, Rz 23 und 25).

19 d) Die theoretische Substituierbarkeit des Erdgases ist unerheblich. Dass sich das Inertgas theoretisch mit anderen Energiequellen erzeugen ließe, steht der Annahme eines zweiten Verwendungszwecks nicht entgegen, weil es in diesem Zusammenhang allein auf den konkreten Prozess beziehungsweise das tatsächlich durchgeführte

Produktionsverfahren ankommt und nicht auf alternative Herstellungsverfahren (vgl. Senatsurteile vom 01.06.2022 - VII R 37/20, BFHE 279, 330, Rz 29 und vom 12.03.2024 - VII R 1/21, BFHE 283, 436, Rz 49).

20 3. Nach diesen rechtlichen Maßgaben hat das FG der Klägerin zu Recht die Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG zugesprochen.

21 a) Die Klägerin hat das gesamte Erdgas im Sinne von § 1a Satz 1 Nr. 12 EnergieStG verheizt, weil sie es verbrannt hat, um thermische Energie zu erzeugen und so die prozessbedingt erforderliche Temperatur zu erreichen. Die Wärme des Inertgases trägt nach den Feststellungen des FG zur Trocknung der Dispersion bei.

22 b) Im Streitfall ist zum Verheizen ein zweiter Verwendungszweck hinzugekommen. Denn ausgehend von den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und daher für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG entsteht durch die Verbrennung von Erdgas und Frischluft ein Inertgas mit einem geringen Sauerstoffanteil, ohne das der Prozess (Trocknung einer Dispersion aus Emulsionspolymerisaten) nicht erfolgen könnte, da es bei einem höheren Sauerstoffgehalt zu einer Explosion kommen würde und es also die nichtexplosionsfähige Atmosphäre in dem Sprühturm, in dem die Dispersion getrocknet wird, sicherstellt. Es wird somit gerade durch die Verwendung des Erdgases die Schutzgasatmosphäre erzeugt (vgl. Senatsurteil vom 01.06.2022 - VII R 37/20, BFHE 279, 330, Rz 44; FG Düsseldorf, Urteil vom 08.03.2023 - 4 K 2686/17 VE, Rz 66).

23 Die Klägerin nutzt dafür auch nicht nur eine bestimmte (hier inerte) Eigenschaft eines unweigerlich anfallenden Verbrennungsprodukts im Produktionsprozess aus, verwendet also nicht lediglich einen Rückstand aus der Verbrennung von Erdgas, sondern setzt dieses gezielt zur Durchführung des Prozesses ein. Über den Zweck des Verheizens hinaus findet als weiterer Zweck eine gezielte chemische Reaktion statt, für die ein Verbrennungsprodukt des Erdgases zwingend erforderlich ist und ohne die die Trocknung der Dispersion nicht durchgeführt werden kann, da andernfalls die Gefahr einer Explosion bestünde.

24 Bereits in seiner Entscheidung vom 01.06.2022 - VII R 37/20 (BFHE 279, 330) hat der Senat erkannt, dass die Verbrennung von Erdgas zweierlei Verwendungszwecken dient, wenn die durch die Verbrennung des Erdgases entstehenden Abgase reaktionsträge sind und dadurch eine Schutzgasatmosphäre erzeugt wird. Diese Unterscheidung zwischen der Ausnutzung eines unweigerlich anfallenden Produkts und dem gezielten --weil für den Prozessablauf chemisch erforderlichen-- Erzeugen dieses Produkts, vollzieht das HZA in seiner Argumentation nicht nach.

25 Dass sich das Inertgas theoretisch eventuell aus anderen Energiequellen gewinnen ließe, steht der Annahme eines zweiten Verwendungszwecks nicht entgegen, da nach den Feststellungen des FG die Schutzgasatmosphäre allein durch die Verbrennung des Erdgases und der Frischluft erzeugt wird.

26 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de