

# Beschluss vom 24. Februar 2026, VII R 15/23

## Entnahme von elektrischem Strom zur Oberflächenveredlung von Metall

ECLI:DE:BFH:2026:B.240226.VIIR15.23.0

BFH VII. Senat

StromStG § 9a Abs 1 Nr 3, EGRL 96/2003 Art 2 Abs 4 Buchst b Ss 3, AEUV Art 267

## Leitsätze

Die Entnahme von elektrischem Strom zur Oberflächenveredlung (hier: Härten) von Metall durch Plasmanitrieren ist nach § 9a Abs. 1 Nr. 3 des Stromsteuergesetzes begünstigt.

## Tenor

Die Revision des Beklagten wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

**1** Mit Bescheid vom 18.01.2019 gewährte der Beklagte und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) für das Kalenderjahr 2017 eine Steuerentlastung für bestimmte Prozesse und Verfahren nach § 9a Abs. 1 Nr. 3 des Stromsteuergesetzes in der im Streitfall geltenden Fassung (StromStG) in Höhe von ... € für ... MWh elektrischen Strom unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Davon entfiel ausgehend vom Antrag der Klägerin eine Strommenge von ... MWh auf Strom, der in Plasmanitrieranlagen (ausgenommen Strom für die Steuerung der Anlagen und den Betrieb der Vakuumpumpen) verbraucht worden war. Darüber hinaus hatte die Klägerin für ... MWh, die als Heizenergie für die Waschanlage (Badheizungen) verbraucht worden waren, eine Steuerentlastung nach § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG beantragt.

(...)

**2** Mit nach § 164 der Abgabenordnung geändertem Bescheid vom 21.11.2019 setzte das HZA die Steuerentlastung nach § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG für das Kalenderjahr 2017 für eine Strommenge von ... MWh, die die Klägerin für die Badheizungen entnommen hatte, in Höhe von ... € fest und lehnte im Übrigen eine Steuerentlastung für ... MWh, die die Klägerin für das Plasmanitrieren verwendet hatte, ab.

**3** Für das Kalenderjahr 2018 gewährte das HZA mit Bescheid vom 22.11.2019 eine Steuerentlastung in Höhe von ... € für eine Strommenge von ... MWh, die zum Betrieb der Badheizungen entnommen worden war, und lehnte eine Steuerentlastung für die für das Plasmanitrieren verbrauchte Strommenge von ... MWh ab.

**4** Die Einsprüche der Klägerin gegen die Bescheide vom 21.11.2019 und vom 22.11.2019 blieben erfolglos.

**5** Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Klägerin stehe eine Steuerentlastung für den von ihr für das Plasmanitrieren entnommenen Strom nach § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG zu. Nach dem Senatsurteil vom 30.06.2015 - VII R 52/13 (BFHE 250, 184) sei den in dieser Vorschrift genannten Vorgängen gemeinsam, dass unter Verwendung von Strom erzeugte thermische Energie eingesetzt werde, mit der auf Metalle zur Erreichung eines bestimmten Ziels eingewirkt werden solle. Dies lasse sich nicht dahingehend deuten, dass es lediglich auf die Entnahme des Stroms zur Metallerzeugung ankomme, sodass auch der Einsatz von Strom zur Erzeugung mechanischer Energie erfasst werde. Ein solches Verständnis der Norm lege auch ihre Entstehungsgeschichte nahe. Die in § 9a Abs. 1 Nr. 2 und 3

StromStG aufgeführten Prozesse und Verfahren entsprächen im Wesentlichen den Tätigkeiten, die in den Abteilungen DI 26 und DJ 27 der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates vom 09.10.1990 betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- 1990, Nr. L 293, 1) in der am 01.01.2003 geltenden Fassung der Verordnung (EG) Nr. 29/2002 der Kommission vom 19.12.2001 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3037/90 des Rates betreffend die statistische Systematik der Wirtschaftszweige in der Europäischen Gemeinschaft (ABIEG 2002, Nr. L 6, 3) --NACE Rev. 1.1-- aufgeführt seien. Die Wärmebehandlung werde in der NACE-Klasse DJ 28.51 aber nicht näher definiert. Im Streitfall entstehe die für den Prozess erforderliche Wärme nach der Aufspaltung des stickstoffhaltigen Behandlungsgases im elektrischen Feld zwischen Kathode und Anode durch die Beschleunigung der Atome auf die Teileoberfläche. Beim Plasmanitrieren handele es sich somit um eine Wärmebehandlung, die zu einer Veränderung der Eigenschaft beziehungsweise des Gefüges des behandelten Metalls führe. Der Prozess werde durchgeführt, um die funktionalen Eigenschaften des Metalls zu verbessern, sodass es sich unstreitig um eine Oberflächenveredlung im Sinne der NACE-Klasse DJ 28.51 durch Wärmebehandlung handle. Nach Ansicht des FG werde der von der Klägerin beim Plasmanitrieren verwendete Strom als Wärmestrom auch "unmittelbar" zur sonstigen Wärmebehandlung eingesetzt. Durch den Einsatz des Stroms und die dadurch im Vakuum herbeigeführte Aufspaltung des Stickstoffs in Atome und deren Beschleunigung auf die Werkstückoberfläche komme es zur Erwärmung des Metalls. Die Entnahme des Stroms erfolge unmittelbar zur Erzeugung eines elektrischen Vakuums zur Beschleunigung der Stickstoffatome auf die Teileoberfläche. Die Diffusion der Stickstoffatome in den Randbereichen der Teile führe zur Bildung harter Nitridverbindungen und damit zur Härtung der Oberfläche. Das FG sieht sein Verständnis von § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG auch durch die Dienstvorschrift "DV Prozesse und Verfahren - Strom" bestätigt, in der das Ionenplattieren als Oberflächenveredlung angesehen werde.

- 6 Das HZA begründet seine Revision dahingehend, dass die Dienstvorschrift "DV Prozesse und Verfahren - Strom" über das Ionenplattieren lediglich besage, dass es sich hierbei um eine Oberflächenveredlung im Sinne der grundsätzlich begünstigungsfähigen NACE-Klasse DJ 28.51 handele. Über eine konkrete Begünstigungsfähigkeit der eingesetzten Strommengen werde keine Aussage getroffen. Beim Plasmanitrieren werde der eingesetzte Strom nicht unmittelbar als Wärmestrom verwendet. Es finde bei der Erzeugung des elektrischen Feldes und der Beschleunigung der Stickstoffionen noch keine Erwärmung eines Stoffes statt. Eine Erwärmung des Behandlungsguts erfolge erst, wenn die Stickstoffionen auf der Oberfläche des Behandlungsguts aufträfen. Die Stickstoffionen seien kein Wärmeträger. Das stickstoffhaltige Behandlungsgas werde vom Strom nicht erwärmt, sondern aufgespalten und beschleunigt. Der Strom für das Plasmanitrieren werde somit nicht unmittelbar als Wärmestrom im Sinne des Gesetzes verwendet.
- 7 Das HZA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Das Plasmanitrieren sei ein thermochemisches Verfahren, bei dem die Oberfläche eines metallischen Werkstücks in einer Plasmaumgebung mit Stickstoff angereichert werde. Dadurch würden Eigenschaften wie Verschleißfestigkeit, Korrosionsbeständigkeit und Härte verbessert. Ausgehend davon, dass Energie in einem abgeschlossenen System weder erzeugt noch vernichtet, sondern nur von einer Form in eine andere umgewandelt werden könne, diene die zugeführte Wärme dazu, die Temperatur des Werkstücks und des Plasmas zu erhöhen. Die erhöhte Temperatur fördere die Diffusion von Stickstoffatomen in das Material und ermögliche die Bildung einer nitrierten Schicht. In der Plasmanitrieranlage könne die Energiezufuhr elektrisch erfolgen, um das Gas zu ionisieren und ein Plasma zu erzeugen. Daher werde die elektrische Energie in kinetische Energie der Plasmateilchen und schließlich in Wärme umgewandelt, die dann für den Nitrierprozess zur Verfügung stehe. Insoweit sei der verwendete Strom auch "Wärme-Strom".

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 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.

- 11** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Klägerin hat einen Anspruch auf Entlastung von der Stromsteuer gemäß § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG für die Menge elektrischen Stroms, die sie zum Plasmanitrieren entnommen hat.
- 12** 1. Gemäß § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG wird auf Antrag die Steuer für nachweislich versteuerten Strom erlassen, erstattet oder vergütet, den ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes für die Metallherzeugung und -bearbeitung sowie im Rahmen der Herstellung von Metallherzeugnissen für die Herstellung von Schmiede-, Press-, Zieh- und Stanzteilen, gewalzten Ringen und pulvermetallurgischen Erzeugnissen und zur Oberflächenveredlung und Wärmebehandlung jeweils zum Schmelzen, Erwärmen, Warmhalten, Entspannen oder sonstigen Wärmebehandlung entnommen hat. Erlass-, erstattungs- oder vergütungsberechtigt ist gemäß § 9a Abs. 2 StromStG das Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, das den Strom entnommen hat.
- 13** a) Die Besteuerung von elektrischem Strom der Pos. 2716 der Kombinierten Nomenklatur beruht grundsätzlich auf 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 (EnergieStRL)--. Diese gilt jedoch gemäß Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Anstrich EnergieStRL nicht für elektrischen Strom, der hauptsächlich für die Zwecke der chemischen Reduktion, bei der Elektrolyse und bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet wird.
- 14** Wie sich weiter aus Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Anstrich EnergieStRL ergibt, hat der Unionsgesetzgeber die Prozesse in der Metallindustrie als Prozesse mit zweierlei Verwendungszweck angesehen. Auch wenn dies nur im Zusammenhang mit der Verwendung von Energieerzeugnissen und nicht auch bei der Verwendung elektrischen Stroms näher beschrieben wird, ist eine unterschiedliche Auslegung aufgrund der Austauschbarkeit von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom nicht gerechtfertigt (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Hüttenwerke Krupp Mannesmann vom 07.09.2017 - C-465/15, EU:C:2017:640, Rz 26 und 28). Somit ist die Ausnahme vom Anwendungsbereich in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Anstrich EnergieStRL dahingehend zu verstehen, dass sie sich nur auf solche Prozesse in der Metallindustrie bezieht, bei denen es sich um eine dual-use-Verwendung handelt.
- 15** b) Mit der vom nationalen Gesetzgeber getroffenen Regelung in § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG hat dieser von der durch Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Anstrich EnergieStRL eröffneten Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Verwendung von Strom bei Prozessen in der Metallindustrie eigenständig zu erfassen und zu begünstigen. In diesem Bereich bleibt es dem nationalen Gesetzgeber überlassen, ob und in welchem Umfang er sich für eine Steuerbelastung entscheidet (vgl. Senatsurteil vom 29.10.2013 - VII R 24/12, BFHE 243, 96, Rz 12, betreffend die Ausnahme für Energieerzeugnisse nach Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Anstrich EnergieStRL).
- 16** Aus der Begründung zu Art. 2 Nr. 7 des Entwurfs eines Gesetzes zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes vom 06.04.2006 (BTDrucks 16/1172, S. 47 f.) geht hervor, dass die in § 9a Abs. 1 Nr. 2 und 3 StromStG aufgeführten Prozesse und Verfahren im Wesentlichen den Tätigkeiten entsprechen, die in den Abteilungen DI und DJ der NACE Rev. 1.1 aufgeführt sind. Damit hat der Gesetzgeber eine prozessorientierte Beschränkung der Steuerentlastung bei der Ausgestaltung der Begünstigungsnorm beabsichtigt. Ausdrücklich wird in der Gesetzesbegründung darauf hingewiesen, dass unter Metallherzeugung und -bearbeitung nur solche Prozesse und 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 26.10.2010 - VII R 50/09, BFHE 231, 443, Rz 11; vom 09.08.2011 - VII R 74/10, BFHE 235, 81, Rz 13 und 17, unter Bezugnahme auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 31.05.2011 - 1 BvR 857/07, BVerfGE 129, 1, und vom 29.10.2013 - VII R 24/12, BFHE 243, 96, Rz 13).
- 17** Ausgehend von den Erwägungen des Gesetzgebers und den unionsrechtlichen Grundlagen ist somit von einer prozessorientierten Auslegung des § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG auszugehen (vgl. auch Senatsurteil vom 29.10.2013 - VII R 24/12, BFHE 243, 96, Rz 12 ff.). Die Ausnahme vom Anwendungsbereich der Energiesteuerrichtlinie bezieht sich demnach nicht auf Unternehmen der Metallindustrie insgesamt, sondern nur auf der Metallurgie zugehörige Prozesse.
- 18** c) Nach § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG setzt die Steuerentlastung neben der Verwendung des elektrischen Stroms zu

den dort genannten Prozessen in der Metallindustrie weiter voraus, dass der Strom zum Schmelzen, Erwärmen, Warmhalten, Entspannen oder sonstigen Wärmebehandlung entnommen wird.

- 19** Den in § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG genannten Vorgängen ist gemeinsam, dass bei ihnen unter Verwendung von Strom erzeugte thermische Energie eingesetzt wird, mit der auf Metalle zur Erreichung eines bestimmten Ziels eingewirkt werden soll. Dabei handelt es sich um bei Metallen gebräuchliche Wärmebehandlungsarten, mit denen Aggregatzustände verändert, bestimmte Temperaturen gesteigert oder aufrechterhalten oder Spannungen durch Glühen abgebaut werden. Diese als abschließend zu betrachtende Aufzählung von Wärmebehandlungsprozessen lässt sich nicht dahin deuten, dass es lediglich auf die Entnahme des Stroms zur Metallerzeugung ankommt, sodass auch der Einsatz von Strom zur Erzeugung mechanischer Energie erfasst wird. Nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschrift nicht begünstigt ist der Einsatz von Strom zum Antrieb von Motoren und zum Betrieb von Rechnern und Maschinen (Senatsurteile vom 30.06.2015 - VII R 53/13, Rz 11 f., und vom 30.06.2015 - VII R 52/13, BFHE 250, 184, Rz 13).
- 20** Diese Auslegung steht mit den unionsrechtlichen Vorgaben im Einklang, weil dem nationalen Gesetzgeber aufgrund der mit Art. 2 Abs. 4 Buchst. b dritter Anstrich EnergieStRL eröffneten Möglichkeit, den Einsatz elektrischen Stroms, der hauptsächlich bei Prozessen in der Metallindustrie verwendet wird, eigenständig steuerrechtlich zu regeln, ein Entscheidungsspielraum zukommt (s. oben; vgl. Senatsurteil vom 29.10.2013 - VII R 24/12, BFHE 243, 96).
- 21** Dass die Vorschrift des § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG neben konkret benannten Wärmebehandlungen ausdrücklich auch "sonstige" Wärmebehandlungen erfasst, weist darauf hin, dass der Gesetzgeber die Vorschrift im Hinblick auf diese Entlastungsvoraussetzung bewusst weit formuliert und ihren Anwendungsbereich nicht nur in den dort konkret benannten Wärmebehandlungen gesehen hat.
- 22** 2. Ausgehend von diesen rechtlichen Grundlagen hat die Klägerin einen Anspruch auf Steuerentlastung nach § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG für den in den Kalenderjahren 2017 und 2018 für das Plasmanitrieren entnommenen elektrischen Strom.
- 23** a) Dass es sich bei der Klägerin um ein Unternehmen des Produzierenden Gewerbes im Sinne von § 2 Nr. 3 i.V.m. Nr. 4 StromStG handelt und der für die Zwecke des Plasmanitrierens entnommene Strom nachweislich versteuert ist, steht zwischen den Beteiligten nicht im Streit. Zudem hat die Klägerin die Steuerentlastung fristgerecht beantragt. Der Senat sieht daher insofern von weiteren Ausführungen ab.
- 24** b) Die Klägerin hat den elektrischen Strom zur Oberflächenveredlung von Metall entnommen. Dabei handelt es sich um eine von § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG begünstigte Oberflächenveredlung im Sinne der NACE-Klasse DJ 28.51.
- 25** Durch das Plasmanitrieren werden die metallischen Teile an der Oberfläche gehärtet, indem Stickstoffatome ab einer bestimmten Temperatur in den Randbereich der Teile diffundieren und dort harte Nitridverbindungen bilden. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) werden dadurch die funktionalen Eigenschaften des Metalls verbessert. Das Härten von Metall wird zudem ausdrücklich in den Erläuterungen zu Klasse DJ 28.51 der NACE Rev. 1.1 als dort erfasste Metallbehandlung aufgeführt.
- 26** c) Der beim Plasmanitrieren verwendete elektrische Strom wird auch zu einer nach § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG begünstigten sonstigen Wärmebehandlung eingesetzt.
- 27** aa) Nach den Feststellungen des FG kommt es infolge der Beschleunigung der Stickstoffatome und deren Auftreffen auf die Oberfläche des Werkstücks zur Erwärmung des Metalls. Erst durch die Erwärmung der Oberfläche wird eine Diffusion der Stickstoffatome in das Metall ermöglicht. Damit wird der entnommene elektrische Strom eingesetzt, um thermische Energie zu erzeugen. Dass dies unter Ausnutzung der kinetischen Energie der beschleunigten Teilchen erfolgt und die Werkstücke nicht unter Einsatz des elektrischen Stroms erhitzt werden, bevor der Prozess des Metallhärtens beginnt, steht der Steuerentlastung nach § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG nicht entgegen.
- 28** Wie bereits erwähnt, sind nicht nur die konkret in dieser Vorschrift benannten Wärmebehandlungen begünstigt, weil der Gesetzgeber durch die Einbeziehung der "sonstigen Wärmebehandlung" bewusst weitere Arten der Wärmebehandlung hat berücksichtigen wollen.
- 29** Dies steht auch mit den Vorgaben der Klasse DJ 28.51 der NACE Rev. 1.1 in Einklang, in der neben der Oberflächenveredlung auch die Wärmebehandlung erfasst ist. Einschränkungen, auf welche Weise die Wärmebehandlung durchgeführt werden muss, sind weder in der Klasse DJ 28.51 der NACE Rev. 1.1 noch in den dazugehörigen Erläuterungen enthalten. Entsprechendes gilt für die Klassifikation der Wirtschaftszweige mit

Erläuterungen, Ausgabe 2003, in der gleichermaßen in der Unterklasse 28.51.0 unter anderem die Wärmebehandlung von Metall erfasst ist. Auch hier wurde auf eine weitere Konkretisierung oder Beschränkung der erfassten Wärmebehandlungen verzichtet.

- 30** bb) Es besteht auch ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Entnahme des elektrischen Stroms und der Erzeugung von Wärme im Rahmen des Vorgangs des Plasmanitrierens. Die Erwärmung des Metalls ist erforderlich, um eine Diffusion der Stickstoffatome in die Metalloberfläche zu ermöglichen und die Oberflächenstruktur zu verändern.
- 31** (1) Nach der Rechtsprechung des beschließenden Senats zu § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) --ebenfalls eine Verwendung zu zweierlei Zwecken-- genügt es für das Merkmal der Gleichzeitigkeit, wenn das Energieerzeugnis im Rahmen eines einheitlichen industriellen Prozesses oder Verfahrens sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke verwendet wird (Senatsbeschluss vom 10.12.2024 - VII R 4/22, Rz 19; Senatsurteile vom 12.03.2024 - VII R 1/21, BFHE 283, 436, Rz 30; 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).
- 32** Da es sich bei der Entnahme von elektrischem Strom zur Oberflächenveredlung von Metall gleichermaßen um eine Verwendung mit zweierlei Verwendungszweck handelt und nach der Rechtsprechung des EuGH von einer Austauschbarkeit von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom auszugehen ist (vgl. EuGH-Urteil Hüttenwerke Krupp Mannesmann vom 07.09.2017 - C-465/15, EU:C:2017:640, Rz 26 und 28), ist auch in diesem Zusammenhang zu prüfen, ob im Rahmen eines einheitlichen Prozesses neben dem Verbrauch des elektrischen Stroms ein weiterer Zweck vorliegt. Die Gleichbehandlung von Energieerzeugnissen und Strom spricht somit ebenfalls dafür, die Begünstigung von elektrischem Strom nicht kleinteiliger zu betrachten als die Begünstigung von Energieerzeugnissen.
- 33** (2) Demnach ist der industrielle Prozess des Plasmanitrierens ganzheitlich zu betrachten und nicht aufzuteilen in das Beschleunigen der Atome, dem Auftreffen der Atome auf dem Metall, die Diffusion in das Metall und das Erhitzen des Metalls.
- 34** Auch wenn zunächst eine Beschleunigung der Stickstoffatome erfolgt und erst anschließend die kinetische Energie der beschleunigten Atome in Wärme umgewandelt wird, sobald diese auf das zu behandelnde Werkstück auftreffen, handelt es sich um ein wärmegeführtes Verfahren im Sinne von § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG. Eine bestimmte Reihenfolge des Erwärmens und des Metallhärtens gibt § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG nicht vor, sodass es nicht erforderlich ist, dass das Erwärmen des Metalls den ersten Teilschritt der Bearbeitung darstellt. Vielmehr sind die Vorgänge im Rezipienten als einheitlicher industrieller Prozess zu betrachten. Dafür spricht auch, dass das Plasmanitrieren in einem Bauteil abläuft und der Vorgang einige Stunden dauert, sodass ein ständiger Atomfluss gegeben ist. Nach der Auffassung der Verwaltung würde dieser Prozess dagegen in kleinste Einzelteile aufgespalten, sodass § 9a Abs. 1 Nr. 3 StromStG kaum zur Anwendung käme, weil zwischen Metallveredlung und Wärmebehandlung kein Zusammenhang mehr bestünde. Eine derart kleinteilige Betrachtung ergibt sich darüber hinaus auch nicht aus der oben dargestellten NACE-Klasse DJ 28.51, in der allgemein auf das Härten von Metall oder eine Wärmebehandlung von Metall abgestellt wird.
- 35** In diesem Zusammenhang ist ferner darauf hinzuweisen, dass der erkennende Senat den Verbrauch von Energieerzeugnissen in der Anfahrphase einer Anlage in die Begünstigung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG einbezogen hat, weil die Anfahrphase technisch zwingend notwendig ist und keinem selbständigen Zweck dient (vgl. Senatsurteil vom 01.06.2022 - VII R 37/20, BFHE 279, 330, Rz 41). Im vorliegenden Streitfall dienen die Beschleunigung und das Auftreffen der Stickstoffatome ebenfalls demselben Zweck, nämlich dem Härten des Metalls und der Erzeugung der dafür erforderlichen Wärme.
- 36** Der für das Plasmanitrieren entnommene elektrische Strom ist auch nicht mit Strom vergleichbar, der in Motoren als Kraftstrom verbraucht wird. Denn in diesem Fall fehlt es an einer begünstigten zweiten Verwendung, während im vorliegenden Streitfall die Beschleunigung der Stickstoffatome zugleich der Erwärmung der Werkstücke und dem Härten ihrer Oberflächen dient.
- 37** 3. Ein Anlass zur Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH besteht nicht, weil der erkennende Senat die hier zu beurteilenden Rechtsfragen im Zusammenhang mit Verwendung von Strom zu zweierlei Verwendungszweck und der insoweit bestehenden Einschränkung des Anwendungsbereichs der Energiesteuerrichtlinie durch die oben genannte EuGH-Rechtsprechung als geklärt ansieht (vgl. EuGH-Urteile CILFIT u.a. vom 06.10.1982 - C-283/81,

EU:C:1982:335, Rz 16, und Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi vom 06.10.2021 - C-561/19, EU:C:2021:799, Rz 33).

- 38** Im Übrigen hat der EuGH zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs der Energiesteuerrichtlinie und des nationalen Rechts entschieden, dass die Beurteilung der konkreten Verwendung dem nationalen Gericht obliegt. Stellt ein nationales Gericht fest, dass eine Verwendung von Energieerzeugnissen unter den Begriff "zweierlei Verwendungszweck" im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Gedankenstrich EnergieStRL fällt, sind diese dem Anwendungsbereich der Energiesteuerrichtlinie entzogen (EuGH-Beschluss Emscher Aufbereitung vom 08.07.2025 - C-148/25, EU:C:2025:588, Rz 26). Dies kann aufgrund des angestrebten Gleichlaufs von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom auch auf Letzteren übertragen werden. Stellt ein nationales Gericht somit fest, dass der Stromverbrauch für einen Prozess in der Metallindustrie erfolgt, ist der durch die Energiesteuerrichtlinie harmonisierte Bereich nicht tangiert.
- 39** Inwieweit der nationale Gesetzgeber von der Energiesteuerrichtlinie ausgenommene Prozesse und Verfahren begünstigt, ist einer Vorlage an den EuGH nicht zugänglich.
- 40** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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