Urteil vom 01. Juni 2022, VII R 40/20

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 01.06.2022 VII R 37/20 - Verbrennung von Erdgas zur Erzeugung einer Schutzgasatmosphäre

ECLI:DE:BFH:2022:U.010622.VIIR40.20.0

BFH VII. Senat

EnergieStG § 51 Abs 1 Nr 1 Buchst d, EGRL 96/2003 Art 2 Abs 4 Buchst b, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 30. Oktober 2019, Az: 4 K 3112/17 VE

Leitsätze

1. NV: Die Verbrennung von Erdgas kann neben dem Verheizen einen zweiten Verwendungszweck i.S. von § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG haben, wenn dadurch eine Schutzgasatmosphäre erzeugt wird, die für den Produktionsprozess erforderlich ist.

2. NV: Bei der Prüfung dieser Voraussetzung kommt es auf die tatsächliche Verwendung des Energieerzeugnisses und den tatsächlich durchgeführten Produktionsprozess an und nicht auf die theoretische Möglichkeit, das Energieerzeugnis durch ein anderes ersetzen zu können oder das Verfahren auf eine andere Weise durchzuführen.

3. NV: Gleichzeitigkeit i.S. von § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG liegt vor, wenn das Energieerzeugnis im Rahmen eines einheitlichen industriellen Prozesses oder Verfahrens sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke verwendet wird.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 30.10.2019 - 4 K 3112/17 VE aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betrieb an ihrem Standort in A ... Kohlemahlanlagen zur Herstellung von Kohlestaub durch Mahlen und Trocknen von Rohkohle.

2 Diese Anlagen arbeiteten entsprechend ihrer Betriebsgenehmigung wie folgt:

3 Zum fünf bis zehn Minuten dauernden Anfahren der Anlage wurde der mit Erdgas betriebene Prozessgaserzeuger gestartet und auf Temperatur gebracht, während die eigentliche Kohlemühle und die Filteranlage noch abgekoppelt waren. Die Rauchgase entwichen über den Anfahrkamin, da sie für den Einsatz in der Kohlemühle noch zu heiß waren. In die Kohlemühle und in die Filteranlage wurde gleichzeitig Stickstoff eingeleitet, so dass der Sauerstoffgehalt in diesen Anlagen unter 2 % lag (erste Phase).

4 In den folgenden zehn bis 30 Minuten wurden zunächst der Anfahrkamin geschlossen, die Klappen zur Kohlemühle geöffnet und der Hauptventilator und die Filterreinigung eingeschaltet. Mit dem Rauchgas wurde die Anlage auf eine Temperatur von mehr als 80°C gebracht, so dass die zuvor in Bunkern gelagerte Rohkohle eingegeben werden

konnte. Zugleich wurde weiter Stickstoff eingedüst, um den Anstieg des Sauerstoffgehalts, der bis zu 10 % erreichen konnte, zu minimieren (zweite Phase).

5 Für die geschilderten Anfahrvorgänge wurden durchschnittlich zwischen 0,09 und 0,13 % des insgesamt eingesetzten Erdgases verbraucht.

6 Hatte die Anlage eine Temperatur von mehr als 80°C erreicht, wurden die Kohlemühle und kurz danach die Rohkohlezuteilung zugeschaltet (dritte Phase). Durch die heißen Rauchgase wurde Wasser aus der zerkleinerten Rohkohle verdampft und zusammen mit der Staubkohle zum Filter transportiert. Im Filter wurde das Prozessgas (Rauchgas und Wasserdampf) von der Kohle getrennt. Die dort abgeschiedene Staubkohle wurde über Förderschnecken und Zellradschleusen aus dem Filter ausgetragen und pneumatisch zu den Staubbunkern gefördert.

7 Ein Teilstrom des Prozessgases wurde sodann dem Prozessgaserzeuger wieder zugeführt und kühlte die Rauchgase auf höchstens 450°C herunter. Dadurch entstand ein inertes Prozessgas, das eine explosionsfähige Atmosphäre verhinderte und die Zufuhr von Stickstoff unnötig machte. Das nicht dem Prozessgaserzeuger zugeführte Prozessgas wurde in die Atmosphäre geleitet.

8 Nach Angaben der Klägerin wurden durchschnittlich 73 bis 80 % des Brüdens (hier: mit Wasserdampf gesättigtes Rauchgas-Luftgemisch, das beim Trocknen von Feststoffen entsteht) mehrfach verwendet, während 20 bis 27 % in die Atmosphäre geleitet wurden.

9 Kam es zu einem übermäßigen Temperatur- und Sauerstoffanstieg, wurde in die Anlage hinter dem Prozessgaserzeuger Wasser eingedüst.

10 Am 06.05.2014 beantragte die Klägerin für den Zeitraum von Oktober bis Dezember 2013 die Entlastung von der Energiesteuer für das in ihren Kohlemahlanlagen eingesetzte Erdgas nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d des Energiesteuergesetzes i.d.F. des Art. 1 Nr. 16 des Gesetzes zur Änderung des Energiesteuer- und des Stromsteuergesetzes vom 01.03.2011 --EnergieStG-- (BGBl I 2011, 282) in Höhe von X € für Oktober 2013, in Höhe von Y € für November 2013 und in Höhe von Z € für Dezember 2013. Diese Anträge lehnte der Beklagte und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) mit Bescheid vom 25.09.2017 ab.

11 Außerdem beantragte die Klägerin am 21.09.2015 für das Jahr 2014 eine Entlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG in Höhe von Q €, am 12.07.2016 für das Jahr 2015 in Höhe von R € und am 13.04.2017 für das Jahr 2016 in Höhe von S €. Diese Anträge lehnte das HZA mit Bescheid vom 25.09.2017 (betreffend die Monate Oktober bis Dezember 2013) und mit Bescheiden vom 26.09.2017 für die Jahre 2014 bis 2016 ab, da nach Auffassung des HZA kein doppelter Verwendungszweck gegeben war.

12 Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

13 Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Klägerin stehe der Vergütungsanspruch nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG zu, weil das Erdgas im Streitfall nicht nur zum Verheizen, sondern auch zur Erzeugung eines Prozessgases verwendet worden sei. Denn es stelle die nicht explosionsfähige Atmosphäre in den Kohlemahlanlagen her, wobei es durch seine Restwärme auch die gewollte Entstehung von Wasserdampf bewirke. Zudem entferne es gleichzeitig die Feuchtigkeit aus der gemahlenen Kohle. Folglich werde das Erdgas zur Erzeugung des für die Kohlemahlanlagen erforderlichen inerten Prozessgases benötigt und nicht nur als Heizstoff. Aufgrund der klar definierten Parameter für das Prozessgas sei auch seine Zusammensetzung eindeutig beschrieben. Die Zugabe des im Vergleich zum Prozessgas kühlen Brüdens in den Prozessgaserzeuger sei nicht lediglich die Verwendung eines Rückstands, sondern für die Herstellung des inerten Prozessgases zwingend erforderlich. Ohne diese Zugabe würde das noch zu heiße Rauchgas den geforderten Explosionsschutz nicht leisten können. Während des Anfahrens der Anlage bis zur Zuführung des Brüdens in den Prozessgaserzeuger bestehe das für den Betrieb der Anlage erforderliche inerte Gas aus dem Rauchgas, vermischt mit Stickstoff, und dem beim Trocknen der Kohle entstehenden Wasserdampf. Auch insoweit sorge das Rauchgas mit für die erforderliche inerte Gasmischung zur Sicherung der Mahlanlage und bewirke die Trocknung der Kohle. Sobald das aus Rauchgas, Wasserdampf und zunächst noch vorhandenem Stickstoff bestehende Gemisch (der Brüden) nach Passieren der Filter abgeschieden und dem Prozessgaserzeuger wieder zugeführt worden sei, erzeuge die Anlage zeitgleich mit der Staubkohle das für ihren Betrieb erforderliche Inertgas. Die Verbrennung des Erdgases diene somit nicht in erster Linie der Trocknung des Kohlestaubs, sondern der Herstellung des Inertgases. Denn das Rauchgas müsse zur Verwendung in den Kohlemahlanlagen von ursprünglich 1 000°C auf höchstens 450°C abgekühlt werden, um seine

Funktion als inertes Gas auszufüllen, was durch Zuführung des Brüdens geschehe. Andernfalls wäre die Explosionsgefahr nicht ausgeschlossen. Weitere einengende Anforderungen seien an die Annahme eines doppelten Verwendungszwecks nicht zu stellen. Darauf, dass die Kohlemahlanlagen auch anders, nämlich mit einer alleinigen Inertisierung durch den Einsatz von Stickstoff hätten konstruiert werden können, komme es nicht an. Zudem wäre die Notwendigkeit einer Nichtsubstituierbarkeit auch nicht mit Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Energiesteuerrichtlinie) --EnergieStRL-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2003, Nr. L 283, 1) zu vereinbaren.

14 Dagegen wendet sich das HZA mit seiner Revision, die es sowohl mit Sachrügen als auch mit Verfahrensrügen begründet. Beim streitgegenständlichen Herstellungsprozess sei kein doppelter Verwendungszweck gegeben und es liege demnach kein begünstigter Prozess i.S. des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG i.V.m. Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Anstrich EnergieStRL vor. Es sei zu klären, ob bereits in der Anfahrphase das Entstehen einer inerten Gasmischung aus Rauchgas, Stickstoff und Wasserdampf neben dem Verheizen des Erdgases einen zweiten Verwendungszweck darstelle. Zum anderen stelle sich die Frage, ob in der Entwicklung des "Prozessgases", welches sich infolge der Rückführung eines Teils der kühleren, wasserdampfhaltigen Verbrennungsgase zum entstandenen Rauchgas bilde, aufgrund seiner inerten Eigenschaften ein zweiter Verwendungszweck neben dem Verheizen des Erdgases liege. Das bei der Verbrennung erzeugte Rauchgas sei im Anfahrprozess der Anlage nicht erforderlich, um die Anlage zu inertisieren, da dies bereits durch die Zuführung von Stickstoff erfolge. Das FG habe verkannt, dass in den ersten zehn Minuten der Anfahrphase das im Prozessgaserzeuger erzeugte Rauchgas über den Anfahrkamin abgelassen und noch nicht in die Kohlemühle eingeleitet werde. In diesem Zeitraum werde die Kohlemühle allein durch Stickstoff inertisiert. Auch das Entstehen eines inerten Prozessgases im eigentlichen Herstellungsprozess, also das Herabkühlen der Rauchgase durch Rückführung von Rauchgas-Wasserdampf-Brüden, stelle keine Verwendung zu zweierlei Zwecken dar. In der Verwendung des Rauchgas-Wasserdampf-Brüdens selbst liege nur eine thermische Nutzung zum Entfeuchten und Trocknen der Staubkohle. Bei Wasserdampf handele es sich zudem um einen Rückstand des Herstellungsprozesses, der lediglich verwertet werde. Darüber hinaus verwende das FG den Begriff des Prozessgases uneinheitlich. Zudem sehe das FG zweierlei Verwendungszwecke für die im Prozessgaserzeuger insgesamt eingesetzte Menge Erdgas, obwohl jeweils nur Teilströme des Brüdens in den Prozessgaserzeuger zurückgeführt würden. Bei der Trocknung der in Rede stehenden Kohle werde keine Substanz gewonnen, die für die Herstellung der Staubkohle erforderlich sei.

15 Eine Verwendung zu zweierlei Verwendungszwecken sei auch deshalb ausgeschlossen, weil bei dem Herstellungsprozess des gemahlenen Kohlestaubs auch ausschließlich Stickstoff statt des aus Erdgas erzeugten "Prozessgases" hätte eingesetzt werden können. Ausgehend von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei Voraussetzung für das Vorliegen eines zweiten Verwendungszwecks, dass das Rauchgas nur durch Verbrennen des Erdgases erzeugt werden könne und zudem einen unerlässlichen Einsatzstoff für die Herstellung der Staubkohle selbst darstelle. Die Anlage sei außerdem früher mit Stickstoff betrieben worden. Stickstoff werde auch immer dann zusätzlich eingesetzt, sobald der Grenzwert von 10 % an Sauerstoff in der Kohlemühle überschritten werde. Eine die Entlastungsfähigkeit ausschließende Substituierbarkeit liege somit auch dann vor, wenn rein innerbetriebliche Gründe gegen die tatsächliche Verwendung des Substituts sprächen. Käme es nicht auf die abstrakte Möglichkeit der Substituierung an, sondern auf die tatsächliche Handhabung, könne die Regelung einer zweierlei Verwendungszwecke ausschließenden Substituierbarkeit durch einen gewillkürten Einsatz eines Energieerzeugnisses unterlaufen werden.

16 Das FG habe weiterhin den Anspruch des HZA auf rechtliches Gehör verletzt, indem es zwar im Tatbestand das Erfordernis der Zuführung von Stickstoff im Anfahrbetrieb mehrfach eingeräumt habe, aber in den Entscheidungsgründen auf seinen Vortrag, dass die Möglichkeit eines ausschließlichen Betreibens der Anlage mit Stickstoff dokumentiert sei, nicht eingegangen sei. Das FG habe ferner gegen den Inhalt der Akten verstoßen und damit die Grundsätze der richterlichen Überzeugungsbildung verletzt. Schließlich sei das Urteil teilweise nicht mit Gründen versehen.

17 Das HZA beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen,
hilfsweise,
die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

18 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

19 Die Klägerin erwidert, sie verbrenne das Erdgas, um daraus vorrangig ein Inertgas zu erzeugen, das für das sichere und genehmigungskonforme Betreiben ihrer Kohlemahlanlagen unverzichtbar sei, weil diese technisch und genehmigungsrechtlich so konzipiert seien, dass der Explosionsschutz durch den gezielten Einsatz des aus dem zuvor verbrannten Erdgas hergestellten Prozessgases gewährleistet werde. Zusätzlich sorge das Prozessgas durch seine Wärme für die ebenfalls notwendige Trocknung des Kohlematerials. Bei dem Betrieb der Anlage gehe es nicht vorrangig um ein Trocknen von Kohle, sondern vielmehr um deren Mahlung und den dafür unverzichtbaren Explosionsschutz. Rauchgas sei ein unverzichtbarer Bestandteil des Brüdens. Nicht schon allein das Rauchgas, sondern erst der nach physikalischen Erfordernissen in der Anlage kontrolliert erzeugte Brüden bewirke als Prozessgas die Inertisierung der Kohlemahlanlage. Das HZA habe über Jahre die beantragte Energiesteuerentlastung gewährt. Es sei nicht zutreffend, dass auch allein Stickstoff zur Inertisierung eingesetzt werden könne, weil die Anlagen darauf technisch nicht ausgelegt und für die ausschließliche Verwendung von Stickstoff nicht genehmigt seien. Reiner Stickstoff komme nur kurzzeitig ergänzend zum Einsatz, weshalb eine Substituierbarkeit nicht gegeben sei. Im Übrigen sei die Annahme des HZA, das Erdgas werde letztlich thermisch zum Entfeuchten und Trocknen der Staubkohle genutzt, schon deshalb nicht nachzuvollziehen, weil ein zum Zweck der Trocknung einzusetzendes Rauchgas nicht zuvor befeuchtet werde. Zudem werde das Rauchgas vor seiner Nutzung abgekühlt. Den vom HZA zitierten Gerichtsentscheidungen hätten andere Sachverhalte zugrunde gelegen. Das direkte Einblasen von Stickstoff erfolge lediglich bei Bedarf als kurzzeitige Notfall-Inertisierung im Falle eines plötzlichen Eindringens von Falschluft und einem dadurch bedingten Anstieg der Sauerstoffkonzentration sowie während der Sonderbetriebszustände des An- und Abfahrens. Die erhobenen Verfahrensrügen seien unberechtigt. Im Übrigen habe das HZA auch keine Beweisanträge zur Klärung des zu beurteilenden Sachverhalts gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

20 Die Revision ist begründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Sie ist daher aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

21 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 i.S. des § 2 Nr. 3 des Stromsteuergesetzes gleichzeitig zu Heizzwecken und zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet worden sind.

22 Mit § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG hat der nationale Gesetzgeber seinen Spielraum i.S. von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Anstrich EnergieStRL genutzt, wonach die Energiesteuerrichtlinie nicht für Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck gilt. Ein Energieerzeugnis hat dann zweierlei Verwendungszweck, wenn es sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet wird.

23 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 (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Kommission/Deutschland vom 29.04.2004 - C-240/01, EU:C:2004:251, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2004, 231; Senatsurteil vom 13.01.2015 - VII R 35/12, BFHE 248, 287, ZfZ 2015, 167, Rz 16; Senatsbeschluss vom 31.01.2019 - VII B 147/18, BFH/NV 2019, 562).

24 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 EuGH und des erkennenden Senats.

25 a) In seinem Urteil X vom 02.10.2014 - C-426/12 (EU:C:2014:2247, Rz 24 ff., ZfZ 2014, 308) 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.

26 Dies hat der EuGH in seinem Beschluss YARA Brunsbüttel vom 17.12.2015 - C-529/14 (EU:C:2015:836, Rz 24 f., ZfZ 2016, 99) 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. Dies ergibt sich bereits daraus, dass in dem EuGH-Verfahren YARA Brunsbüttel (EU:C:2015:836, ZfZ 2016, 99) der Dampf (H_2O und CO_2) nach den Feststellungen des FG Hamburg im Vorlagebeschluss vom 03.07.2014 (ZfZ Beilage 2015, Nr. 1, 11, Rz 3 und 5 f.) nicht durch die Verbrennung von Erdgas, sondern aus den Bestandteilen des Armgases (CO und CH_4O) entstand. Die durch die Verbrennung des Erdgases entstehende Wärme wurde vielmehr zur Trocknung von Dampf und zur Zersetzung von Methanolspuren verwendet. Zwischen dem verbrannten Erdgas und dem Dampf bestand somit kein Zusammenhang, weshalb der Dampf nicht durch die Verbrennung des Erdgases hergestellt wurde.

27 Ob das Energieerzeugnis theoretisch ersetzt werden kann, kann im Übrigen auch deshalb nicht für die Beurteilung einer eventuellen Steuerbegünstigung maßgeblich sein, weil dies zu einer rein hypothetischen Betrachtung des Sachverhalts führte. Das Ergebnis hinge dann davon ab, ob dem HZA bzw. dem FG alternative Herstellungsverfahren überhaupt bekannt sind. Darüber hinaus sind Energieerzeugnisse nach ihrer tatsächlichen Verwendung zu besteuern (EuGH-Urteil Petrotel-Lukoil vom 07.11.2019 - C-68/18, EU:C:2019:933, Rz 53, ZfZ 2019, 383).

28 b) Der erkennende Senat hat den EuGH in seinem Urteil X (EU:C:2014:2247, Rz 24 f., ZfZ 2014, 308) so verstanden, dass es ausreicht, wenn in einem Herstellungsverfahren allein das eingesetzte Energieerzeugnis in der Lage ist, einen zur Fertigstellung des Produkts erforderlichen Stoff (z.B. Kohlendioxid) zur Verfügung zu stellen (Senatsurteil in BFHE 248, 287, ZfZ 2015, 167, Rz 24). Weiterhin geht der erkennende Senat unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils X (EU:C:2014:2247, ZfZ 2014, 308) davon aus, 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 in BFHE 248, 287, ZfZ 2015, 167, Rz 26 und 28, und vom 10.11.2015 - VII R 40/14, ZfZ 2016, 79, Rz 11; Senatsbeschlüsse jeweils vom 31.01.2019 - VII B 115/18, ZfZ 2019, 148, Rz 10, und in BFH/NV 2019, 562, Rz 14). In dem Senatsurteil in ZfZ 2016, 79 hat der Senat die Förderung der Kristallisation und eine stabilisierende Wirkung, die durch die Verbrennung von Erdgas bei Natriumpercarbonat erreicht wurde, als einen neben dem Verheizen bestehenden zweiten Verwendungszweck anerkannt. Der Senat kam daher zu dem Ergebnis, dass der Produktionsprozess, d.h. der Prozess, der im Streitfall zu dem nachgefragten und marktfähigen Endprodukt führte, nicht ohne den Einsatz des Verbrennungsprodukts Kohlendioxid zu Ende geführt werden konnte (Rz 15). Auch in dem Senatsbeschluss in BFH/NV 2019, 562 hat der Senat die oben genannte Rechtsprechung des EuGH aufgegriffen und dahingehend zusammengefasst, dass gerade durch die Verbrennung des Energieerzeugnisses ein Stoff entstehen muss, der für den Abschluss des Produktionsprozesses erforderlich ist. Soweit sich der Senat in seinen Beschlüssen in ZfZ 2019, 148 und in BFH/NV 2019, 562, unter Rz 14 zur Substituierbarkeit geäußert hat, ist dies im Hinblick auf die in diesen Entscheidungen gleichfalls wiedergegebene EuGH- und BFH-Rechtsprechung ebenfalls im Sinne einer Substituierbarkeit bezogen auf den konkreten Produktionsprozess zu verstehen.

29 Dabei setzt das Merkmal der Gleichzeitigkeit i.S. von § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG nicht notwendig eine gleichzeitige parallele Verwendung in dem Sinne voraus, dass das Energieerzeugnis im selben Augenblick sowohl für Heizzwecke als auch zu anderen Zwecken verwendet werden muss. Es genügt vielmehr, wenn das Energieerzeugnis im Rahmen eines einheitlichen industriellen Prozesses oder Verfahrens sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke verwendet wird (vgl. Senatsurteile in BFHE 248, 287, ZfZ 2015, 167, Rz 29, und in ZfZ 2016, 79). Darüber hinaus stehen die beiden Verwendungszwecke nicht in einer bestimmten Rangfolge (Senatsurteil in BFHE 248, 287, ZfZ 2015, 167, Rz 23 und 25).

30 c) In der Literatur wird ebenfalls überwiegend eine prozessbezogene Auslegung vertreten und darauf abgestellt, ob in einem Herstellungsverfahren allein das eingesetzte Energieerzeugnis in der Lage ist, einen zur Fertigstellung des

Produkts erforderlichen Stoff zur Verfügung zu stellen. Der Stoff darf demnach in dem zu beurteilenden Prozess nicht anders erzeugt worden sein als durch die Verbrennung des betreffenden Energieerzeugnisses (Falkenberg, eKomm, Ab 01.01.2016, § 51 EnergieStG Rz 42 --Aktualisierung v. 23.07.2019--, teilweise mit Verweis auf Liebheit/Schiebold, ZfZ 2015, 174; etwas offener noch Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 2016, Rz F 31; Festschrift 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918 - 2018, 2018, S. 1622 f.; vgl. auch Möhlenkamp/Milewski, Energiesteuergesetz, Stromsteuergesetz, 2. Aufl. 2020, § 51 EnergieStG Rz 48). Demnach soll es nicht darauf ankommen, ob es technisch alternative Herstellungsverfahren gibt. Vielmehr soll es in der Entscheidungsmacht des Unternehmens liegen, ein für die eigenen Zwecke optimales Herstellungsverfahren zu entwickeln (vgl. Liebheit/Schiebold, ZfZ 2015, 174, 181).

31 3. Ausgehend von diesen rechtlichen Grundlagen hält die Vorentscheidung einer rechtlichen Überprüfung nicht stand und trägt nicht die Gewährung der Entlastung von der Energiesteuer gemäß § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG in voller Höhe.

32 a) Die Klägerin hat zwar das gesamte Erdgas zu Heizzwecken verwendet, weil sie es verbrannt hat, um thermische Energie zu erzeugen und damit die prozessbedingt erforderliche Temperatur zu erreichen. Wie das FG im ersten Rechtsgang festgestellt hat, wird durch die heißen Rauchgase Wasser aus der zerkleinerten Rohkohle verdampft. Die Ausnutzung der thermischen Energie zu Trocknungszwecken stellt ein Verheizen dar. Allerdings muss zu dem Verheizen ein zweiter Verwendungszweck hinzukommen, der sich nicht allein in dem Verheizen erschöpfen darf.

33 b) Soweit das FG angenommen hat, dass ein zweiter Verwendungszweck in der Rückführung eines Teils des Prozessgases (bestehend aus Rauchgas und Wasserdampf) und der dadurch bewirkten Abkühlung des Rauchgases gesehen werden kann (FG-Urteil, S. 10, vierter Absatz), steht dies nicht mit § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG im Einklang.

34 Der Vorgang des Abkühlens ist kein zweiter Verwendungszweck, sondern ein Bestandteil des Verheizens, weil sich die durch den Verbrennungsvorgang entstandenen Abgase automatisch infolge der kühleren Umgebung abkühlen. Ein über das Verheizen hinausgehender Verwendungszweck kann demnach nicht darin bestehen, dass die Klägerin einen Teil des abgekühlten Abgasstroms wiederverwendet. Die Rückführung des abgekühlten Abgasstroms in den Prozessgaserzeuger ermöglicht es lediglich, den Temperaturunterschied auszunutzen, um die Temperatur der neu erzeugten Rauchgase im Prozessgaserzeuger auf höchstens 450°C herunterzukühlen (vgl. FG-Urteil, S. 4, unten).

35 c) Darüber hinaus ist die Vorentscheidung insofern widersprüchlich, als das FG den Begriff des "Brüdens" mit unterschiedlichen Bedeutungen verwendet.

36 Die unzureichende oder widersprüchliche Sachverhaltsdarstellung in einem angefochtenen Urteil stellt einen materiell-rechtlichen Fehler dar, der auch ohne diesbezügliche Rüge vom Revisionsgericht von Amts wegen zu beachten ist und zum Wegfall der Bindungswirkung nach § 118 Abs. 2 FGO führt (vgl. BFH-Urteil vom 14.04.2021 - X R 17/19, BFH/NV 2021, 1494).

37 Auf Seite 5, oben, versteht das FG unter Brüden ein mit Wasserdampf gesättigtes Rauchgas-Luftgemisch, während sich der Begriff "Brüden" auf Seite 10, vierter Absatz, auf das abgekühlte Prozessgas bezieht, das auf Seite 4, fünfter Absatz, wiederum als Rauchgas und Wasserdampf beschrieben wird. Laut der Beschreibung des Brüdens auf Seite 10, unten, ist darin neben Rauchgas und Wasserdampf auch noch Stickstoff enthalten. Diese drei Beschreibungen des Brüdens schließen sich gegenseitig aus, weshalb der Senat nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO daran gebunden ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10.01.2013 - V R 31/10, BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352).

38 Der erkennende Senat kann ohne eine genaue Beschreibung des Brüdens nicht entscheiden, inwieweit das Erdgas zu einem über das Verheizen hinausgehenden Verwendungszweck eingesetzt wird. Denn die Zusammensetzung des Brüdens hat Auswirkungen auf die Beantwortung der Frage, wodurch genau die Schutzgasatmosphäre erzeugt wird. Denkbar ist auch, dass etwaige andere Bestandteile des Brüdens wie z.B. Stickstoff oder Wasserdampf zur Herstellung des Inertgases beitragen.

39 d) Dagegen hat das FG rechtsfehlerfrei erkannt, dass auch das in den ersten fünf bis zehn Minuten der Anfahrphase (erste Phase) verbrannte Erdgas grundsätzlich nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG entlastungsfähig sein kann.

40 Die Anfahrphase ist technisch zwingend notwendig, um die Kohlemühlen betreiben zu können, und dient keinem selbständigen, davon zu unterscheidenden Zweck. Das Anfahren der Kohlemahlanlagen bildet somit zusammen mit

dem Mahlen der Kohle einen einheitlichen industriellen Prozess im Sinne der oben dargestellten Rechtsprechung (vgl. Senatsurteile in BFHE 248, 287, ZfZ 2015, 167, Rz 29, und in ZfZ 2016, 79).

41 Dem steht nicht entgegen, dass bei Inbetriebnahme der Anlagen die Kohlemühle und die Filteranlage noch abgekoppelt sind und die Rauchgase über den Anfahrkamin entweichen, weil sie für den Einsatz in der Kohlemühle noch zu heiß sind. Auch die Tatsache, dass in dieser Phase Stickstoff eingeleitet wird, um den Sauerstoffgehalt auf unter 2 % zu verringern, ist für sich betrachtet kein Grund, die Entlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG für Erdgas, das in der Anfahrphase der Anlagen verwendet wurde, zu versagen.

42 Das Unionsrecht, das 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 abstellt (Senatsurteil vom 29.10.2013 - VII R 24/12, BFHE 243, 96, ZfZ 2014, 52, Rz 14), steht dieser Auslegung ebenfalls nicht entgegen, weil es auf den Herstellungsprozess als Ganzes abstellt, ohne nach einzelnen Arbeitsschritten zu differenzieren (vgl. auch EuGH-Urteile YARA Brunsbüttel, EU:C:2015:836, Rz 24, ZfZ 2016, 99, und X, EU:C:2014:2247, Rz 21 und 25, ZfZ 2014, 308).

43 4. Der Senat kann nicht abschließend entscheiden, inwieweit die Klägerin das eingesetzte Erdgas tatsächlich zu zweierlei Verwendungszwecken i.S. des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG verwendet hat. Im zweiten Rechtsgang wird das FG daher festzustellen haben, wodurch genau die inerte Wirkung des Rauchgas-Luft-Wasserdampf-Gemisches erzeugt wird und welchen Beitrag das Erdgas oder seine Verbrennungsprodukte daran haben. In diesem Zusammenhang kommt es darauf an, ob gerade durch die Verwendung des Erdgases die Schutzgasatmosphäre erzeugt wird (vgl. im Grundsatz dazu bereits Senatsurteil vom 05.07.1988 - VII R 119/84, BFHE 154, 286, ZfZ 1988, 308).

44 Trägt allein die Abkühlung des Rauchgases zur Erzeugung der Schutzgasatmosphäre bei oder wird die inerte Wirkung durch den Wasserdampf oder den Stickstoffanteil erzeugt, liegt kein dual-use in Bezug auf das Erdgas vor. Die Verbrennung des Erdgases dient aber dann zweierlei Verwendungszwecken, wenn die durch die Verbrennung des Erdgases entstehenden Abgase reaktionsträge sind und dadurch im Streitfall die Schutzgasatmosphäre erzeugt wird.

45 In diesem Zusammenhang erhält das FG auch die Gelegenheit zu klären, ob die Rohkohle bereits in der zweiten Phase, die zehn bis 30 Minuten dauert, oder erst in der dritten Phase, der eigentlichen Erzeugung der Staubkohle, zugeführt wird. Die bisherigen Feststellungen des FG sind insoweit unklar, als die Kohle einerseits in der zweiten Phase zugeführt werden soll, andererseits aber erst in der dritten Phase die Rohkohlezuteilung zugeschaltet wird. Inwieweit sich dies auf die Beurteilung der Schutzgasatmosphäre auswirkt, kann daher nicht abschließend beurteilt werden.

46 5. Auf die Verfahrensrügen des HZA musste der Senat nicht eingehen, weil das Urteil des FG bereits aus anderen Gründen keinen Bestand haben kann.

47 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de