

# Urteil vom 10. November 2015, VII R 40/14

## Steuerbefreiter Einsatz von Erdgas zu zweierlei Verwendungszwecken bei der Natriumpercarbonatproduktion

BFH VII. Senat

EnergieStG § 51 Abs 1 Nr 1 Buchst d, EnergieStG § 2 Abs 6

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 27. July 2014, Az: 11 K 1674/11

## Leitsätze

1. NV: Der in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG normierte Entlastungstatbestand setzt nicht voraus, dass die Erzeugung thermischer Energie gegenüber dem mit der Verbrennung des Energieerzeugnisses verfolgten nichtenergetischen Zweck in den Hintergrund tritt.
2. NV: Eine Verwendung des in einem Produktionsprozess zur Herstellung von Natriumpercarbonat eingesetzten Erdgases zu den nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG genannten Zwecken liegt auch dann vor, wenn das im Abgas vorhandenen Kohlendioxid die Granulation und Kristallisation des Endprodukts Natriumpercarbonat fördert und dessen Eigenschaften entscheidend prägt, so dass der Prozess zur Herstellung dieses Erzeugnisses nicht ohne den Einsatz des Kohlendioxids zu Ende geführt werden kann.

## Tenor

Die Revision des Hauptzollamts gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 28. Juli 2014 11 K 1674/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat das Hauptzollamt zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) stellt granuliertes Natriumpercarbonat her, das u.a. als Komponente von Bleichmitteln in Haushaltswaschmitteln verwendet wird. Für die Herstellung dieses Erzeugnisses wird neben Prozesswärme, die durch Verbrennung versteuerten Erdgases erzeugt wird, insbesondere das bei der Verbrennung des Erdgases entstehende Kohlendioxid im Abgas benötigt. Nach der beim Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) eingereichten Betriebserklärung wird zunächst durch Aufsprühen von Sodalösung und Wasserstoffperoxidlösung auf kleinste Percarbonatpartikel in einem sog. "Granulator" das Natriumpercarbonat im Wirbelschicht-Aufbaugranulationsverfahren in der gewünschten Korngröße erzeugt. Das mit dem heißen Abgasstrom der Granulation zugeführte Kohlendioxid fördert die Kristallisation von Natriumpercarbonat bei der Verdüsung der Soda- und Wasserstoffperoxidlösung unter gleichzeitiger Bildung und homogener Verteilung von Natriumhydrogencarbonat in den Partikeln. Wesentlich bestimmt werden die physikalischen Eigenschaften, wie das Löseverhalten, die Bruchfestigkeit, der Abrieb, das Schüttgewicht und die chemische Stabilität des Natriumpercarbonats durch die direkte Reaktion mit dem aus dem Abgas stammenden Kohlendioxid. Forschungsergebnisse und die Verfahrensentwicklung belegen, dass das unter Anwesenheit von CO<sub>2</sub> erzeugte Natriumpercarbonat eine um 100 bis 150 % höhere Stabilität aufweist, als ein gleiches Erzeugnis, das nur mit dem in der Umgebungsluft befindlichen CO<sub>2</sub> gebildet wird. Aus Sicherheitsgründen ist die Zersetzungskinetik von Natriumpercarbonat ein entscheidender Parameter für die Lagerung und den Einsatz in Waschmitteln.
- 2 Eine weitere Verwendung des Erdgases findet im Rahmen der Abluftbehandlung statt, wobei im Granulator noch nicht umgesetztes Kohlendioxid im Stoffaustausch mit der Prozesslösung steht. Dieser Prozess findet in Venturi-Wäschern statt und führt ebenfalls zur Bildung von Hydrogencarbonat, das in die Prozesslösung übergeht. Dieses Hydrogencarbonat wird ebenfalls in der Granulation benötigt, um homogen verteilt in den Natriumpercarbonat-Partikeln seine stabilisierende Wirkung zu entfalten. Für die Herstellung des Natriumpercarbonats ist somit neben

der Zuführung thermischer Energie, die durch die Verbrennung von Erdgas erzeugt wird, auch die Zuführung des durch die Reaktion von Erdgas entstehenden Kohlendioxids erforderlich, das als Bestandteil des Produkts dessen Eigenschaften entscheidend prägt. Dabei ist der Kohlendioxidanteil für den Vertrieb des Produkts durch die Klägerin ausschlaggebend, da ihre Kunden Natriumpercarbonat in der zurzeit vorliegenden Zusammensetzung nachfragen.

- 3 Mit der Begründung, das Erdgas werde lediglich verheizt, versagte das HZA mit Bescheid vom 3. März 2008 die von der Klägerin nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) beantragte Entlastung des in den Anlagen zur Herstellung von Natriumpercarbonat eingesetzten Erdgases. Für die Zeiträume von August bis Dezember 2006 und von Januar bis September 2007 hatte die Klägerin einen Entlastungsanspruch in Höhe von ... € errechnet. Auch das Einspruchsverfahren, in dessen Verlauf das HZA eine Stellungnahme des Bildungs- und Wissenschaftszentrums der Bundesfinanzverwaltung (BWZ) einholte, blieb erfolglos. Das HZA vertrat nunmehr die Ansicht, das Erdgas werde zwar als Hilfsstoff bei der Natriumpercarbonat-Herstellung eingesetzt, doch lasse dieser Einsatz die Verwendung des Energieerzeugnisses zur Erzeugung thermischer Energie nicht in den Hintergrund treten.
- 4 Die daraufhin erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, das HZA habe die Entlastungsanträge zu Unrecht abgelehnt. Im Herstellungsverfahren habe die Klägerin das Erdgas nicht ausschließlich verheizt. Vielmehr sei in der Erzeugung des in den Abgasen vorhandenen Kohlendioxids ein eigenständiger Verwendungszweck zu sehen, der nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG die Entlastungsfähigkeit des Erdgases begründe. Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH), die er in seiner Entscheidung vom 28. Oktober 2008 VII R 6/08 (BFHE 223, 280, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2009, 77) zum Ausdruck gebracht habe, lasse sich Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der Richtlinie 2003/96/EG (EnergieStRL) des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 283/51) nicht das Erfordernis entnehmen, dass der thermische Verwendungszweck gegenüber dem weiteren nichtenergetischen Verwendungszweck in den Hintergrund treten müsse. Ausreichend für eine Steuerentlastung sei daher, dass ein eigenständiger nichtenergetischer Verwendungszweck neben den thermischen Zweck trete, wobei bei der richtlinienkonformen Auslegung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG Anforderungen an eine Vorrangigkeit des nichtenergetischen Verwendungszwecks nicht gestellt werden könnten. Im Streitfall präge das aus dem Verbrennungsvorgang des Erdgases gewonnene Kohlendioxid die Eigenschaften des von der Klägerin hergestellten Endprodukts entscheidend. Darüber hinaus werde es auch Bestandteil dieses Produkts. Dies werde durch das Gutachten des BWZ bestätigt. Für die Gewährung des Entlastungsanspruchs sei ausreichend, dass der Anteil des im Rahmen der abgelaufenen chemischen Reaktionen mit Kohlendioxid entstehenden Natriumhydrocarbonats an der Substanz des von der Klägerin hergestellten Endprodukts Natriumpercarbonat 2,6 bis 2,9 % betrage. Das Erdgas werde auch gleichzeitig zu Heizzwecken und zu nichtenergetischen Zwecken i.S. des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG verwendet.
- 5 Mit seiner Revision macht das HZA geltend, das FG habe § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG nicht richtlinienkonform ausgelegt. Sowohl aus Art. 2 Abs. 4 Buchst. b erster Anstrich EnergieStRL als auch aus der Entscheidung der Europäischen Kommission vom 7. Februar 2007 über die "Staatliche Beihilfe Nr. 820/2006 – Deutschland" und aus der Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/1172, S. 44) ergebe sich, dass eine Steuerbefreiung nur dann in Betracht komme, wenn bei der Verbrennung eines Energieerzeugnisses die Erzeugung thermischer Energie in den Hintergrund trete. Auch das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 2. Oktober 2014 C-426/12 (EU:C:2014, 2247, ZfZ 2014, 308) spreche für diese Auffassung. Im Streitfall könne das Natriumpercarbonat auch ohne das Zuführen von Kohlendioxid erzeugt, d.h. der Produktionsprozess auch ohne das Zuführen von Kohlendioxid zu Ende geführt werden. Im Ergebnis diene das Kohlendioxid lediglich zur Produktverbesserung, was nicht ausreichend sei. Das Senatsurteil vom 13. Januar 2015 VII R 35/12 (BFHE 248, 287, ZfZ 2015, 167) könne auf den Streitfall nicht übertragen werden, weil nur der Teilprozess der Herstellung von Percarbonat der Erzeugung von Polyphosphaten ähnelte. Das von der Klägerin zudem hergestellte Natriumhydrogencarbonat werde dem Percarbonat lediglich zu dessen Qualitätsverbesserung beigemischt. Im Übrigen sei bis zur Entscheidung des EuGH über den Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 3. Juli 2014 4 K 131/12 (ZfZ 2015, Beilage 1, 11) das Ruhen des Verfahrens anzuordnen.
- 6 Das HZA stellt den Antrag, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin stellt den Antrag, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Die Klägerin schließt sich der Auffassung des FG an. Entgegen der Ansicht des HZA sei den unionsrechtlichen Vorgaben und dem Urteil des EuGH in EU:C:2014:2247, ZfZ 2014, 308 kein Rangverhältnis zwischen dem Verheizen

und dem anderen Zweck zu entnehmen. Im Streitfall könne der Produktionsprozess nicht ohne die Verwendung des bei der Verbrennung des eingesetzten Erdgases entstandenen Kohlendioxids, das nicht ausschließlich ein Rückstand des Prozesses sei, zu Ende geführt werden. Das Kohlendioxid diene nicht lediglich der Produktverbesserung, sondern sei für das Herstellungsverfahren von wesentlicher Bedeutung. Unzulässig sei es, die Klägerin auf die Möglichkeit eines alternativen Herstellungsverfahrens zu verweisen. Zu betrachten sei vielmehr der konkrete Herstellungsprozess, für den sich ein Unternehmer entschieden habe. Unbeachtlich sei dabei, in welchem mengenmäßigen Umfang Kohlendioxid für den Herstellungsprozess benötigt werde.

## Entscheidungsgründe

- 9** II. Die Revision des HZA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin für das von ihr zur Herstellung des Endprodukts Natriumpercarbonat eingesetzte Erdgas einen Entlastungsanspruch nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG --hier und im Folgenden in der im Streitjahr geltenden Fassung-- hat.
- 10** 1. Nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG wird eine Steuerentlastung auf Antrag für nachweislich versteuerte Energieerzeugnisse gewährt, die von einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes i.S. des § 2 Nr. 3 des Stromsteuergesetzes (StromStG) gleichzeitig zu Heizzwecken und zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet worden sind.
- 11** a) Eine Steuerentlastung nach dieser Vorschrift setzt voraus, dass ein Energieerzeugnis nicht ausschließlich zur Erzeugung thermischer Energie verheizt (vgl. § 2 Abs. 6 EnergieStG), sondern auch zu einem anderen Zweck als als Heiz- oder Kraftstoff eingesetzt wird, wobei beide Verwendungszwecke nicht zeitgleich erreicht werden müssen. Unter Beachtung des EuGH-Urteils in EU:C:2014:2247, ZfZ 2014, 308 hat der Senat entschieden, dass sich aus den unionsrechtlichen Vorgaben und nationalen Vorschriften weder eine Rangfolge der Zwecke noch die (zusätzliche) Voraussetzung einer wesentlichen Verwendung der Verbrennungsprodukte ableiten lässt (BFH-Urteil in BFHE 248, 287, ZfZ 2015, 167). Auch setzt der Entlastungstatbestand nicht voraus, dass die Erzeugung thermischer Energie gegenüber dem mit der Verbrennung des Energieerzeugnisses verfolgten nichtenergetischen Zweck in den Hintergrund tritt. Vielmehr kommt es allein darauf an, ob das Energieerzeugnis selbst oder dessen Verbrennungsprodukte für den Abschluss des Produktionsprozesses erforderlich sind, wobei eine stoffliche Verbindung zwischen dem Energieerzeugnis und dem hergestellten Endprodukt nicht gefordert wird.
- 12** b) Unter Beachtung dieser Grundsätze ist im Streitfall davon auszugehen, dass die Voraussetzungen des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG erfüllt sind und die Klägerin einen Entlastungsanspruch in der von ihr geltend gemachten Höhe hat.
- 13** Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass es sich bei dem Unternehmen der Klägerin um ein solches des Produzierenden Gewerbes i.S. des § 2 Nr. 3 StromStG handelt und dass die Klägerin Erdgas zu Heizzwecken einsetzt. Entgegen der Auffassung des HZA erschöpft sich der Einsatz des Erdgases jedoch nicht in dessen Verbrennung zur Erzeugung von Wärme. Vielmehr ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin das durch die Verbrennung des Erdgases entstehende Kohlendioxid im Produktionsprozess einsetzt, so dass sie das streitgegenständliche Energieerzeugnis i.S. des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG noch zu einem anderen Zweck als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet.
- 14** Nach den Feststellungen des FG, gegen die das HZA keine Verfahrensrügen erhoben hat und die daher nach § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend sind, stellt die Klägerin für die Waschmittelindustrie Natriumpercarbonat her, das für den Vertrieb des Produkts entscheidend ist, weil die Kunden das Endprodukt in der zurzeit vorliegenden Zusammensetzung nachfragen. Deshalb kann entgegen der Ansicht des HZA bei der Beurteilung der Verwendung des Erdgases und dessen Verbrennungsprodukte nicht allein auf den Teilprozess der Herstellung von Percarbonat ohne Berücksichtigung des mit dem Kohlendioxid gleichzeitig hergestellten Natriumhydrogencarbonats abgestellt werden. Denn nach den unbestrittenen Feststellungen des FG wird das in die Prozesslösung übergehende Natriumhydrogencarbonat für die Granulation benötigt. Verteilt in den Natriumpercarbonat-Partikeln entfaltet es eine stabilisierende Wirkung und bestimmt somit wesentlich die Eigenschaften des Endprodukts. Zudem wird durch den Einsatz von Erdgas zur Erzeugung von Wärme und Kohlendioxid eine Stabilität des Endprodukts erreicht, die durch Verwendung des nur in der Umgebungsluft befindlichen Kohlendioxids nicht erreicht werden könnte. Somit dient das Kohlendioxid nicht nur der Förderung der Kristallisation, sondern auch zur Erhöhung der Stabilität des Endprodukts, dessen Lagerfähigkeit und Wirkung verbessert wird.

- 15** Aus der vom FG ausdrücklich in Bezug genommenen Betriebserklärung geht hervor, dass das Endprodukt nur mit diesen Eigenschaften eine verbesserte Alternative zum traditionellen Bleichmittel Perborat ist. Deshalb kann nicht angenommen werden, dass es sich bei dem durch die Verbrennung des Erdgases entstandenen Kohlendioxid lediglich um einen zu entsorgenden Rückstand aus dem Herstellungsprozess handelt, der für das Endprodukt ohne weitere Bedeutung ist. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Produktionsprozess, d.h. der Prozess, der im Streitfall zu dem nachgefragten und marktfähigen Endprodukt führt, --wie von der Rechtsprechung des EuGH gefordert-- nicht ohne den Einsatz des Verbrennungsprodukts Kohlendioxid zu Ende geführt werden kann. Unter diesen Umständen sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG erfüllt.
- 16** 2. Für die Anordnung des Ruhens des Verfahrens besteht kein Anlass. 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 das Urteil des EuGH in EU:C:2014:2247, ZfZ 2014, 308 beantwortet (vgl. Senatsentscheidung in BFHE 248, 287, ZfZ 2015, 167). Zudem hat die Klägerin ihren Entlastungsanspruch lediglich auf § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG und nicht auf § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG gestützt.
- 17** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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