

# Urteil vom 12. März 2024, VII R 1/21

Zur thermischen Abfallbehandlung gemäß § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG

ECLI:DE:BFH:2024:U.120324.VIIR1.21.0

BFH VII. Senat

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

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 11. November 2020, Az: 1 K 1275/18

## Leitsätze

Die Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 des Energiesteuergesetzes setzt voraus, dass das Energieerzeugnis im Rahmen der thermischen Abfallbehandlung zu zweierlei Zwecken verwendet und nicht nur verheizt wird. Ein neben dem Verheizen bestehender zweiter Verwendungszweck im Sinne dieser Vorschrift liegt vor, wenn eine chemische Reaktion stattfindet, für die ein Verbrennungsprodukt des Erdgases zwingend erforderlich ist.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11.11.2020 - 1 K 1275/18 aufgehoben.

Das Hauptzollamt wird unter Änderung des Bescheids vom 10.05.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.10.2018 verpflichtet, der Klägerin eine weitere Steuerentlastung in Höhe von ... € zu gewähren.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat das Hauptzollamt zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt eine Anlage zur Reaktivierung gebrauchter --das heißt mit Schadstoffen kontaminierter-- Aktivkohle. Aktivkohle ist ein Adsorptionsmedium für die Entfernung organischer Schadstoffe aus Gasen oder Flüssigkeitsströmen. Mit zunehmendem Gebrauch verliert die Aktivkohle ihre Adsorptionsfähigkeit, weshalb die Klägerin am Markt eine Reinigung/Reaktivierung anbietet, bei der die organisch adsorbierten Substanzen aus der inneren Porenstruktur gebrauchter Aktivkohle entfernt werden. Die Größe der inneren Oberfläche und die Porenstruktur sind für die Verwendbarkeit als Filtermaterial maßgeblich.
- 2** Der Reinigungsprozess besteht im Wesentlichen aus den folgenden Schritten:
- 3** Kernstück der Anlage sind Drehrohröfen und eine Nachbrennkammer. Die angelieferte und in Silos zwischengelagerte verunreinigte Aktivkohle wird zunächst mittels Doppelpendelklappen unter Ausschluss von Sauerstoff in die Drehrohröfen geführt, die nach einem Gegenstromsystem arbeiten. Die Aktivkohle durchläuft dabei verschiedene Temperaturzonen in entgegengesetzter Richtung zu dem sich immer weiter abkühlenden Prozessgas - einem aus der Verbrennung von Erdgas erzeugten Rauchgas. Bei den Temperaturzonen handelt es sich um die sogenannte Trocknungszone (80° C bis 200° C), die Desorptionszone (200° C bis 700° C) und die Reaktivierungszone (700° C bis 950° C). Die Erzeugung der nötigen Hitze erfolgt mittels der Verbrennung von Erdgas ... Das durch die Verbrennung des Erdgases (Hauptbestandteil Methan, chemische Formel CH<sub>4</sub>) mit molekularem Sauerstoff (chemische Formel O<sub>2</sub>) entstehende Rauchgas enthält Kohlendioxid (CO<sub>2</sub>) und molekularen Wasserstoff (H<sub>2</sub>).
- 4** In der Trocknungszone verdampft das adsorbierte Restwasser der Aktivkohle.

- 5 Durch das schrittweise Erhitzen werden im Anschluss in der Desorptionszone die in der gebrauchten Aktivkohle enthaltenen leichter flüchtigen Schadstoffe in den gasförmigen Zustand überführt und so freigesetzt ...
- 6 Die schwerer flüchtigen Schadstoffe lassen sich allein durch die Erhitzung nicht freisetzen. Sie verkohlen vielmehr im Porensystem der Aktivkohle ("kohlenstoffhaltiger Pyrolyserückstand") und würden dieses ohne weitere Behandlung blockieren. Diese Verschmutzungen werden in der Reaktivierungszone mit Hilfe des Zusatzes von in der Brennkammer erzeugtem Wasserdampf, der für reaktivere Bedingungen sorgt, durch Oxidation des Kohlenstoffs zu gasförmigem Kohlenmonoxid aus dem Porensystem entfernt. Diese Oxidation von Kohlenstoff zu Kohlenmonoxid im Porensystem der Aktivkohle ist der wesentliche Vorgang des Reaktivierungsprozesses. Der für diese chemische Reaktion ( $\text{CO}_2 + \text{C} \rightarrow 2 \text{CO}$ ) benötigte Sauerstoff stammt sowohl aus dem durch die Verbrennung des Erdgases erzeugten Kohlendioxid als auch aus dem zugeführten Wasserdampf ( $\text{H}_2\text{O} + \text{C} = \text{CO} + \text{H}_2$ ;  $2 \text{H}_2\text{O} + \text{C} \rightarrow \text{CO}_2 + 2 \text{H}_2$ ). Das in der letztgenannten Formel entstehende Kohlendioxid reagiert dabei ebenfalls nach der erstgenannten Formel mit dem Kohlenstoff zu Kohlenmonoxid. Ohne den Zusatz von Wasserdampf würde der Prozess nicht funktionieren, weil Wasserdampf als Oxidationsmittel reaktiver ist als Kohlendioxid. Die Kombination aus Kohlendioxid und Wasserdampf stellt insgesamt ein mildes Oxidationsmittel dar und ist für den streitgegenständlichen Prozess alternativlos. Der Rückgriff auf reinen Sauerstoff würde zu einem Verbrennen der Aktivkohle führen. Der isolierte Einsatz von Wasserdampf ohne Anwesenheit zusätzlichen Kohlendioxids führte zu einer geminderten Adsorptionsfähigkeit der gereinigten Aktivkohle.
- 7 Nach der beschriebenen Reaktivierung wird die Aktivkohle in einer wassergeführten Kühlförderschnecke abgekühlt. Sie ist im Anschluss nach einer zusätzlichen mechanischen Bearbeitung (Siebung) wieder für die Kunden als Filtermaterial zur Rückhaltung von Schadstoffen einsatzfähig.
- 8 Die mit den freigesetzten Schadstoffen kontaminierte Abluft aus den Drehrohröfen wird in einer Nachbrennkammer --wiederum unter Einsatz von Erdgas-- dergestalt verbrannt, dass nur noch eine im Wesentlichen aus Kohlendioxid und Wasserdampf bestehende Dampffahne in die Atmosphäre emittiert wird.
- 9 Für das im Jahr 2013 (Streitjahr) in den Drehrohröfen und der Nachbrennkammer verwendete Erdgas beantragte die Klägerin mit Antrag vom 23.12.2014 eine Entlastung von der Energiesteuer für die thermische Abfall- oder Abluftbehandlung nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 des Energiesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EnergieStG) in Höhe von ... €. Mit Bescheid vom 10.05.2017 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) eine Entlastung ausschließlich für das in der Nachbrennkammer eingesetzte Erdgas (... MWh) und damit lediglich in Höhe von ... € fest. Für das in den Drehrohröfen verbrauchte Erdgas (... MWh) lehnte das HZA eine Entlastung ab, weil nach seiner Auffassung bei der Aufbereitung der verunreinigten Aktivkohle in den Drehrohröfen noch keine für die begehrte Entlastung zwingend notwendige Schadstoffbeseitigung erfolgt. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.
- 10 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klägerin habe keinen Anspruch auf eine weitere Steuerentlastung in Höhe von ... € nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG, weil es an einer Verwendung mit zweierlei Verwendungszweck fehle. Der in den Drehrohröfen ablaufende Prozess sei isoliert von den Vorgängen in der Nachbrennkammer zu beurteilen, weil der konkrete Verwendungszweck des eingesetzten Energieerzeugnisses entscheidend für die Frage der Energiesteuerentlastung sei. Die in den Drehrohröfen vorgenommene Aktivkohlereaktivierung sei auch kein für den Betrieb der Anlage notwendiges Nebenverfahren, sondern stelle deren Hauptverfahren dar. In den Drehrohröfen finde weder eine thermische Abfall- noch eine thermische Abluftbehandlung statt. Diese setze aus gemeinschaftsrechtlichen Erwägungen voraus, dass zugleich die Bedingung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EnergieStG erfüllt sei und eine Verwendung mit zweierlei Verwendungszweck vorliege. Dem nationalen Gesetzgeber fehle die Regelungskompetenz dafür, das dual-use-Erfordernis im Fall thermischer Abfall- und Abluftbehandlung per se als erfüllt anzusehen. Die Steuerentlastung für die thermische Abfall- und Abluftbehandlung könne nur dann greifen, wenn neben dem Verheizen des Energieerzeugnisses zusätzlich das Energieerzeugnis selbst, seine chemischen Bestandteile oder dessen Verbrennungsprodukte (zum Beispiel Kohlendioxid) verfahrenstechnisch beziehungsweise chemisch für die thermische Abfall- oder Abluftbehandlung erforderlich seien, indem sie zur Beseitigung des Schadstoffpotentials beitragen oder als notwendiger Bestandteil eines Zwischenprodukts an der Abfall- und Abluftbehandlung beteiligt seien. Das Vorliegen von zweierlei Zwecken könne nicht mit der Nutzung der durch das Verbrennen gewonnenen thermischen Energie zur Umwandlung oder Vernichtung von Stoffen begründet werden.
- 11 Davon ausgehend liege im Streitfall kein zweiter Verwendungszweck vor. Nach Überzeugung des FG nutzt die Klägerin im Wesentlichen die aus der Verbrennung des Erdgases gewonnene Wärme, nicht aber das Erdgas selbst

oder einen aus dem Erdgas hervorgegangenen Stoff. Zwar nehme das beim Verheizen des Erdgases entstehende Kohlendioxid an der für den Reaktivierungsprozess entscheidenden chemischen Reaktion teil. Das Kohlendioxid lasse sich auch nicht alternativ aus dem in die Drehrohröfen eingebrachten Wasserdampf und dessen Reaktion mit dem Kohlenstoff generieren. Es reiche aber nicht aus, dass neben der Wärmeerzeugung zusätzlich auch Teile des mit Hilfe des Erdgases erzeugten Rauchgases aktiv an der Herstellung des Produkts "gereinigte Aktivkohle" durch chemische Reaktionen teilnähmen. Das für die Aktivkohlereaktivierung zwingend erforderliche Kohlendioxid lasse sich --auch wenn dies unwirtschaftlich wäre-- ebenso aus anderen Energiequellen als Erdgas gewinnen. Man könne es auch isoliert zusetzen. Schließlich seien die Schadstoffe in den Drehrohröfen nicht substantiell beseitigt oder in relevantem Maße verringert, sondern lediglich für eine Vernichtung durch Überführung in den gasförmigen Zustand vorbereitet worden.

- 12** Die Klägerin begründet ihre Revision unter Hinweis auf das Urteil X des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 02.10.2014 - C-426/12, EU:C:2014:2247, das sich auf den Streitfall übertragen lasse. Der die Bejahung des zweierlei Verwendungszwecks rechtfertigende Kausalzusammenhang bestehe in diesem EuGH-Urteil nicht zwischen der Verbrennung der Kohle und der Reinigung des Zuckerrübenrohsaftes, sondern zwischen dem bei der Verbrennung des Energieerzeugnisses entstehenden Kohlendioxid und der Reinigung des Rohsaftes. Es komme somit für die Annahme von zweierlei Verwendungszwecken maßgeblich darauf an, dass das Energieerzeugnis innerhalb eines bestimmten Produktionsprozesses zum einen als Heizstoff verbrannt werde und zum anderen der Einsatz eines bei der Verbrennung des Energieerzeugnisses entstehenden Stoffes zur abschließenden Durchführung ein und desselben Produktionsprozesses erforderlich sei. Die Verwendung zu zweierlei Zwecken könne nicht verneint werden, wenn ein bei der Verbrennung des Energieerzeugnisses entstehender Stoff erforderlich sei, um den betreffenden Herstellungsprozess zu Ende zu bringen, auch wenn dieser Stoff durch die Verbrennung eines anderen Energieerzeugnisses gewonnen werden könne.
- 13** Im Rahmen der Aktivkohlereaktivierung komme dem bei der Verbrennung des Erdgases entstehenden Kohlendioxid die gleiche prozessspezifische nichtenergetische Bedeutung zu wie dem Kohlendioxid im Rahmen des vom EuGH entschiedenen Falles der Kristallzuckerherstellung.
- 14** Weiterhin verkenne das FG die Reichweite des unbestimmten Rechtsbegriffs der Abfallbehandlung insoweit, als es ihn auf den Tatbestand der Abfall- beziehungsweise Schadstoffbeseitigung verenge. Der Begriff der Abfallbehandlung umfasse jedoch auch Recyclingprozesse unter Einsatz von Energieerzeugnissen. Die Aussage des FG, eine entlastungsfähige thermische Behandlung könne nur eine solche sein, bei der am Ende auch keine Abluft mehr vorhanden sei, erscheine wenig sachbezogen, weil bei jedem thermischen Prozess zwangsläufig Abluft entstehe. Es gebe keinen Hinweis darauf, dass mit dem Begriff der thermischen Abfallbehandlung im Sinne von § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG nur die Variante der thermischen Abfallbeseitigung erfasst sein solle.
- 15** Die Klägerin beantragt, das HZA unter Aufhebung der Vorentscheidung sowie Änderung des Bescheids vom 10.05.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.10.2018 zur Gewährung einer weiteren Steuerentlastung in Höhe von ... € zu verpflichten.
- 16** Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 17** Der EuGH halte es für maßgeblich, dass der für den Abschluss des Produktionsprozesses notwendige Stoff nur durch die Verbrennung eines bestimmten Energieerzeugnisses erzeugt werden könne. Der Bundesfinanzhof (BFH) gehe ebenfalls davon aus, dass eine Verwendung zu zweierlei Verwendungszwecken aufgrund der Substituierbarkeit ausgeschlossen sei, wenn der durch das eingesetzte Energieerzeugnis hergestellte Stoff auch durch die Verbrennung eines anderen Energieerzeugnisses hergestellt werden könne. Im Streitfall könne das Erdgas in seiner Eigenschaft als Kohlendioxidquelle sowohl durch andere Energieerzeugnisse --Propan oder Butan-- ersetzt werden als auch durch Bereitstellung isolierten Kohlendioxids.
- 18** Auch die weitere Rüge der Klägerin, die Vorentscheidung verletze § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG, greife nicht durch. Eine thermische Abfall- oder Abluftbehandlung liege nur dann vor, wenn sie ausschließlich oder zumindest vorrangig der Beseitigung des Schadstoffpotentials diene. Ausgehend davon, dass Begriffe im Energie- und Stromsteuerrecht eigenständig auszulegen seien, sei der nationale Gesetzgeber nicht verpflichtet, einen nach den Abfallvorschriften als solchen einzuordnenden thermischen Recycling- beziehungsweise Verwertungsprozess von gebrauchter Aktivkohle zwingend energiesteuerrechtlich zu begünstigen. Die Schadstoffbeseitigung finde im Streitfall erst in der Nachbrennkammer statt. In den Drehrohröfen würden die Schadstoffe aus der Aktivkohle

freigesetzt, teilweise zersetzt und als Abluft zur Verbrennung in die Nachbrennkammer geleitet. Im Übrigen müssten die Schadstoffe substanziell beseitigt beziehungsweise in relevantem Maße verringert werden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision ist begründet und die Vorentscheidung daher aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Klägerin steht ein Anspruch auf Entlastung von der Energiesteuer nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG für das in den Drehrohröfen verwendete Erdgas zu.
- 20** 1. Nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG wird auf Antrag eine Steuerentlastung für Energieerzeugnisse gewährt, die nachweislich nach § 2 Abs. 1 Nr. 9, 10 oder § 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG versteuert und für die thermische Abfall- oder Abluftbehandlung verwendet worden sind.
- 21** a) Die Vorschrift geht zurück auf Art. 1 des Entwurfs eines Gesetzes zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes vom 06.04.2006 (BTDrucks 16/1172), mit dem die Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom --Energiesteuerrichtlinie-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2003, Nr. L 283, 51) --EnergieStRL-- umgesetzt werden sollte (S. 1). In diesem Entwurf war § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG als § 51 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG-E vorgesehen (S. 21, noch mit der Einschränkung, dass diese Steuerentlastung nur für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes gelten sollte). Mit dieser Vorschrift sollte zum einen der Begriff des Verheizens infolge der EuGH-Entscheidung Kommission/Deutschland vom 29.04.2004 - C-240/01, EU:C:2004:251 neu geregelt werden. Zum anderen wird in der Begründung darauf hingewiesen, dass die Energiesteuerrichtlinie nunmehr eine Steuerbefreiung für einen großen Teil der von dem Rechtsstreit betroffenen Prozesse ermöglicht, indem Art. 2 Abs. 4 Buchst. b EnergieStRL bestimmte Verwendungen von ihrem Regelungsbereich ausnimmt (S. 44). Speziell zu § 51 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG-E (jetzt § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG) wird ausgeführt, dass diese Steuerentlastung auf Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Anstrich EnergieStRL beruht, wonach Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck von der Steuer befreit werden können (S. 44).
- 22** Aus diesen Erwägungen im Gesetzgebungsverfahren ergibt sich, dass mit § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG eine Verwendung zu zweierlei Zwecken (dual-use-Verwendung) begünstigt werden sollte und der Gesetzgeber hierbei Sachverhalte im Blick hatte, die nicht vom Anwendungsbereich der Energiesteuerrichtlinie erfasst werden.
- 23** Soweit im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Beschränkung der Steuerbegünstigung nach § 51 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG-E bzw. § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG auf Unternehmen des Produzierenden Gewerbes aufgegeben wurde (vgl. Bericht des Finanzausschusses vom 29.06.2006, BTDrucks 16/2061, S. 11; Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 28.06.2006, BTDrucks 16/2007, S. 6, unter Buchst. i; Art. 1 des Gesetzes zur Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen und zur Änderung des Stromsteuergesetzes vom 15.07.2006, BGBl I 2006, 1534), ergibt sich daraus keine Änderung hinsichtlich der Begünstigung einer Verwendung zu zweierlei Zwecken.
- 24** b) Nach Art. 2 Abs. 4 Buchst. b zweiter Anstrich EnergieStRL gilt die Richtlinie nicht für Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck. Ein Energieerzeugnis hat dann zweierlei Verwendungszweck, wenn es sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet wird.
- 25** aa) Der Begriff des Verheizens wird in der Energiesteuerrichtlinie nicht definiert. 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 nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH 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 Kommission/Deutschland vom 29.04.2004 - C-240/01, EU:C:2004:251; Senatsurteile vom 13.01.2015 - VII R 35/12, BFHE 248, 287, Rz 16 und vom 01.06.2022 - VII R 37/20, BFHE 279, 330, Rz 24; Senatsbeschluss vom 31.01.2019 - VII B 147/18).
- 26** bb) Die Frage, wann ein Energieerzeugnis gleichzeitig auch zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff

verwendet wird, war ebenfalls bereits mehrfach Gegenstand der Rechtsprechung des EuGH und des erkennenden Senats.

- 27** (1) 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.
- 28** Dies hat der EuGH in seinem Beschluss YARA Brunsbüttel vom 17.12.2015 - C-529/14, EU:C:2015:836, Rz 24 ff. 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 auf die theoretische Möglichkeit, das Energieerzeugnis durch ein anderes ersetzen zu können oder das Verfahren auf eine andere Weise durchzuführen (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).
- 29** (2) Der erkennende Senat hat den EuGH in seinem Urteil X vom 02.10.2014 - C-426/12, EU:C:2014:2247, Rz 24 ff. so verstanden, dass es ausreicht, wenn in einem Herstellungsverfahren allein das eingesetzte Energieerzeugnis in der Lage ist, einen zur Fertigstellung des Produkts erforderlichen Stoff (zum Beispiel Kohlendioxid) zur Verfügung zu stellen (Senatsurteil vom 13.01.2015 - VII R 35/12, BFHE 248, 287, Rz 24). Weiterhin geht der erkennende Senat unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils X vom 02.10.2014 - C-426/12, EU:C:2014:2247 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 vom 13.01.2015 - VII R 35/12, BFHE 248, 287, Rz 26 und 28; vom 10.11.2015 - VII R 40/14, Rz 11, zum Einsatz von Erdgas bei der Natriumpercarbonatproduktion und vom 01.06.2022 - VII R 37/20, BFHE 279, 330, Rz 29; Senatsbeschlüsse vom 31.01.2019 - VII B 115/18, Rz 10 und vom 31.01.2019 - VII B 147/18, Rz 14).
- 30** Dabei setzt das Merkmal der Gleichzeitigkeit im Sinne 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 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 (Senatsurteile vom 13.01.2015 - VII R 35/12, BFHE 248, 287, Rz 23 und 25 und vom 01.06.2022 - VII R 37/20, BFHE 279, 330, Rz 30).
- 31** c) In unionsrechtskonformer Auslegung muss § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG dahingehend verstanden werden, dass er nur eine Verwendung von Energieerzeugnissen zu zweierlei Zwecken begünstigt, während ein bloßes Verheizen für die Gewährung einer Energiesteuerentlastung nach dieser Vorschrift nicht ausreichend ist.
- 32** aa) Der Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung verlangt, dass die nationalen Gerichte unter Berücksichtigung des gesamten innerstaatlichen Rechts und in Anwendung der dort anerkannten Auslegungsmethoden alles tun, was in ihrer Zuständigkeit liegt, um die volle Wirksamkeit der fraglichen Richtlinie zu gewährleisten und zu einem Ergebnis zu gelangen, das mit dem von der Richtlinie verfolgten Ziel im Einklang steht (EuGH-Urteil Vicente/Delia vom 22.09.2022 - C-335/21, EU:C:2022:720, Rz 72, m.w.N.). Bei der unionsrechtskonformen Auslegung können somit auch die nach nationalem Recht anerkannten Auslegungsmethoden angewandt werden (BFH-Urteil vom 22.03.2023 - XI R 14/21, BFHE 281, 171, BStBl II 2023, 945, Rz 21).
- 33** bb) Eine unionsrechtskonforme Auslegung des § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG hält der erkennende Senat für möglich, weil der Wortlaut der Vorschrift allgemeingehalten ist und damit einer unionsrechtskonformen Auslegung nicht

entgegensteht. Darüber hinaus ergibt sich auch aus der Begründung des Gesetzentwurfs klar, dass mit dieser Vorschrift eine Begünstigung für eine dual-use-Verwendung geregelt werden sollte.

- 34** cc) Davon ausgehend begünstigt § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG nur das Verheizen von vorversteuerten Energieerzeugnissen zur thermischen Abfall- oder Abluftbehandlung, wenn dieser neben dem Verheizen ein zweiter Verwendungszweck innewohnt und nicht nur die durch das Verheizen freigesetzte thermische Energie genutzt wird. Eine Auslegung, wonach einem Unternehmen ohne weitere Einschränkung eine Steuerentlastung für Energieerzeugnisse gewährt wird, die für die thermische Abfall- und Abluftbehandlung verwendet worden sind, verstieße gegen die Vorgaben des Unionsrechts (Jatzke, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2016, 99), weil den Mitgliedstaaten nur insofern ein Gestaltungsspielraum zukommt, als eine dual-use-Verwendung vorliegt, und der Anwendungsbereich der Energiesteuerrichtlinie nicht eröffnet ist.
- 35** Dies steht auch im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH, wonach eine Verwendung von Erdgas zum einen zum Überhitzen und Trocknen von Dampf, der anschließend im Ammoniakproduktionsprozess eingesetzt wird, und zum anderen zur thermischen Zersetzung und Ableitung der aus dem Herstellungsprozess stammenden Restgase keinen Fall von "zweierlei Verwendungszweck" dieses Gases im Sinne von Art. 2 Abs. 4 Buchst. b EnergieStRL darstellt (EuGH-Beschluss YARA Brunsbüttel vom 17.12.2015 - C-529/14, EU:C:2015:836, Rz 29).
- 36** d) Weitere Einschränkungen --etwa eine Begünstigung ausschließlich im Fall der Beseitigung eines Schadstoffpotentials, wie sie die Verwaltung in Abs. 2 der Dienstvorschrift Steuerentlastung für Prozesse und Verfahren - Teil-Dienstvorschrift zu § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG (V 82 45-11-1, Aktenzeichen III B 6 - V8245/07/10007:002, gültig vom 15.09.2014 bis zum 31.12.2017) verlangt-- lassen sich weder dem Wortlaut der Vorschrift noch den eingangs dargestellten Gesetzgebungsmaterialien oder den Vorgaben der Energiesteuerrichtlinie bezüglich ihres Anwendungsbereichs entnehmen.
- 37** Die Verengung des Anwendungsbereichs des § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG auf eine Verwendung von Energieerzeugnissen zur Beseitigung des Schadstoffpotentials lässt sich schon deshalb nicht aus der Vorschrift ableiten, weil danach die Abfall-(und Abluft-)Behandlung begünstigt werden soll. Der Begriff "Behandlung" ist jedoch umfassender und kann auch andere Verfahrensabschnitte als die Schadstoffbeseitigung beinhalten, sofern es sich --wie oben ausgeführt-- um eine dual-use-Verwendung handelt.
- 38** 2. Ausgehend von diesen rechtlichen Grundlagen hat die Klägerin einen Anspruch auf eine Entlastung von der Energiesteuer gemäß § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG für das in den Drehrohröfen verheizte und nachweislich nach § 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG versteuerte Erdgas. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass es für die Beurteilung, ob neben dem Verheizen ein zweiter Verwendungszweck vorliegt, darauf ankommt, ob das Erdgas theoretisch durch ein anderes Energieerzeugnis ersetzt werden kann.
- 39** a) Bei der kontaminierten Aktivkohle handelt es sich um Abfall im Sinne von § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG.
- 40** Zwar ist der Abfallbegriff im Energiesteuerrecht weder gesetzlich definiert noch kann aufgrund der unterschiedlichen Zielrichtung ohne weiteres auf Definitionen aus dem Abfallrecht zurückgegriffen werden (vgl. auch Schröer-Schallenberg, ZfZ 2014, 202). Auch die in § 1b Abs. 1 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung enthaltenen Regelungen sind im Hinblick auf die Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG nicht aussagekräftig, weil sie lediglich andere Waren im Sinne von § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG betreffen.
- 41** Letztlich kann eine genaue Definition im Streitfall aber dahinstehen. Das FG hat die kontaminierte Aktivkohle zu Recht als Abfall angesehen, weil diese mit zunehmendem Gebrauch ihre Adsorptionsfähigkeit verliert und daher nicht mehr verwendet werden kann. Da insoweit zwischen den Beteiligten auch kein Streit besteht, sieht der erkennende Senat diesbezüglich von weiteren Ausführungen ab.
- 42** b) Die Steuerbegünstigung ergibt sich nicht bereits daraus, dass die in den Drehrohröfen herausgelösten Schadstoffe in der Nachbrennkammer vernichtet werden, weil die Vorgänge in den Drehrohröfen und in der Nachbrennkammer nicht als einheitlicher Prozess angesehen werden können. Eine Einbeziehung des in den Drehrohröfen verheizten Erdgases in die Begünstigung der Vorgänge in der Nachbrennkammer scheidet daher aus.
- 43** Dafür sprechen die unionsrechtlichen Grundlagen in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b EnergieStRL, der auf die Verwendung von Energieerzeugnissen zu bestimmten Zwecken beziehungsweise in bestimmten Verfahren und nicht in bestimmten Unternehmen abstellt (Senatsurteil vom 29.10.2013 - VII R 24/12, BFHE 243, 96, Rz 14). Eine Gesamtbetrachtung des gesamten Produktionsverfahrens in einem Unternehmen ist daher ebenso wenig geboten

wie eine Differenzierung nach einzelnen Arbeitsschritten (vgl. auch EuGH-Beschluss YARA Brunsbüttel vom 17.12.2015 - C-529/14, EU:C:2015:836, Rz 24; EuGH-Urteil X vom 02.10.2014 - C-426/12, EU:C:2014:2247, Rz 21 und 25). Im Interesse einer einheitlichen Besteuerung sowie einer Besteuerung nach der tatsächlichen Verwendung dürfen somit erhebliche, für sich betrachtet nicht begünstigungsfähige Teilprozesse nicht im Rahmen eines Gesamtprozesses mitbegünstigt werden.

- 44** Das Herauslösen der Schadstoffe aus der kontaminierten Aktivkohle dient einem selbständigen Zweck, der von der Vernichtung der Schadstoffe in der Nachbrennkammer zu unterscheiden ist (vgl. zur Abgrenzung auch Senatsurteil vom 01.06.2022 - VII R 37/20, BFHE 279, 330, Rz 41). Darüber hinaus handelt es sich bei den beiden Drehrohröfen und der Nachbrennkammer um separate Bauteile der Gesamtanlage. Bei den Vorgängen in den Drehrohröfen handelt es sich auch nicht lediglich um einen untergeordneten Arbeitsschritt wie etwa das Anfahren einer Anlage (vgl. dazu Senatsurteil vom 01.06.2022 - VII R 37/20, BFHE 279, 330, Rz 41), zumal der Erdgasverbrauch in den Drehrohröfen etwa 35 % des von der Klägerin zur Entlastung angemeldeten Erdgasverbrauchs ausmacht. Diese Umstände sprechen daher insgesamt dafür, die Vorgänge in den Drehrohröfen und in der Nachbrennkammer im Hinblick auf eine eventuelle Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG getrennt zu beurteilen.
- 45** Demgegenüber sind die Vorgänge innerhalb der Drehrohröfen als einheitlicher Vorgang zu betrachten, auch wenn die Aktivkohle dort drei verschiedene Temperaturzonen durchläuft, weil diese keinem unterschiedlichen Zweck dienen. Alle drei Temperaturzonen tragen dazu bei, die Schadstoffe aus der kontaminierten Aktivkohle herauszulösen.
- 46** c) Das Verbrennen von Erdgas in den Drehrohröfen zum Herauslösen der Schadstoffe aus der kontaminierten Aktivkohle dient neben dem Verheizen einem zweiten Verwendungszweck und ist aus diesem Grund gemäß § 51 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG von der Energiesteuer zu entlasten. In den Drehrohröfen findet eine chemische Reaktion statt, für die ein Verbrennungsprodukt des Erdgases zwingend erforderlich ist.
- 47** Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und daher für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG werden die schwerer flüchtigen Schadstoffe --durch Oxidation des Kohlenstoffs zu gasförmigem Kohlenmonoxid-- aus dem Porensystem entfernt. Dies ist der wesentliche Vorgang des Reaktivierungsprozesses. Der für diese chemische Reaktion benötigte Sauerstoff stammt sowohl aus dem durch die Verbrennung des Erdgases erzeugten Kohlendioxid als auch aus dem zugeführten Wasserdampf. Das Kohlendioxid reagiert mit dem Kohlenstoff mit der Folge, dass Kohlenmonoxid entsteht und die Schadstoffe auf diesem Wege in einen gasförmigen Zustand überführt werden ( $\text{CO}_2 + \text{C} \rightarrow 2 \text{CO}$ ). Dass das für diese chemische Reaktion benötigte Kohlendioxid nicht nur aus der Verbrennung des Erdgases, sondern auch aus zugeführtem Wasserdampf stammt, ändert nichts daran, dass ein Verbrennungsprodukt des Erdgases --Kohlendioxid-- an der chemischen Reaktion teilnimmt und für die Reinigung der Aktivkohle erforderlich ist. Dies ergibt sich insbesondere aus den weiteren Feststellungen des FG, wonach sich das Kohlendioxid nicht alternativ aus dem in die Drehrohröfen eingebrachten Wasserdampf und dessen Reaktion mit dem Kohlenstoff generieren und sich die erforderliche Porenqualität durch eine ausschließlich mit Wasserdampf hervorgerufene Oxidation nicht erreichen ließe (...). Daraus schließt der erkennende Senat, dass zwar neben dem durch die Verbrennung von Erdgas entstehenden Kohlendioxid auch der Wasserdampf für das Herauslösen der Schadstoffe aus der Aktivkohle erforderlich ist, dass aber gerade das aus der Verbrennung des Erdgases entstehende Kohlendioxid für die Durchführung dieses Prozesses unerlässlich ist und insbesondere die gewünschte Porenqualität anderenfalls nicht erreicht werden könnte.
- 48** Ausgehend von den Feststellungen des FG entsteht somit infolge der Verbrennung des Erdgases ein Stoff (Kohlendioxid), ohne den der Prozess (Herauslösen der Schadstoffe aus der kontaminierten Aktivkohle) nicht durchgeführt werden könnte. Die Klägerin verwendet auch nicht lediglich einen Rückstand aus der Verbrennung von Erdgas, sondern setzt dieses gezielt zur Durchführung des Prozesses ein. Schließlich nutzt sie auch nicht nur die dadurch entstehende thermische Energie aus, sondern benötigt das durch die Verbrennung entstehende Kohlendioxid.
- 49** Dass sich das Kohlendioxid theoretisch aus anderen Energiequellen gewinnen ließe oder isoliert zugesetzt werden könnte, 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. dazu Senatsurteil vom 01.06.2022 - VII R 37/20, BFHE 279, 330, Rz 27 ff.).
- 50** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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