

**Die Kohlevergasung mittels Wasserdampf –
Ist eine Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1
c) EnergieStG unter Berücksichtigung des
Aspektes der zweierleien Verwendung
möglich?**

Diplomarbeit

Fachbereich Finanzen

Hochschule des Bundes
für öffentliche Verwaltung

vorgelegt von: Melina Seliger

Erstprüfender: Herr Prof. Dr. Arno Lott
Zweitprüfende: Frau Gabriele Beltrop-Hengst

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	II
1. Einführung	1
2. Die Kohlevergasung mittels Wasserdampf	3
2.1 Industrielles Verfahren und Verwendung	3
2.2 Betrachtungsbeispiel	4
3. Die Steuerentlastung nach § 51 EnergieStG	6
3.1 Nationale Bedeutung und Historie	6
3.2 Europarechtlicher Hintergrund	7
3.3 Allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen	7
3.4 Das chemisches Reduktionsverfahren	11
4. Die zweierlei Verwendung	12
4.1 Begriffsbestimmung	12
4.2 Rechtsauffassung des Europäischen Gerichtshofes	13
4.3 Rechtsauffassung des Bundesfinanzhofes	15
4.4 Rechtsauffassung der Finanzgerichts Düsseldorf	18
5. Diskussion	19
5.1 Die Thematik der Substituierbarkeit	19
5.2 Übertragung auf das Betrachtungsbeispiel	21
6. Fazit	22
7. Literaturverzeichnis	25

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
BFH	Bundesfinanzhof
BT	Bundestag
Buchst.	Buchstabe
Drs.	Drucksache
EnergieStG	Energiesteuergesetz
EnergieStV	Energiesteuer - Durchführungsverordnung
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FG	Finanzgericht
gem.	gemäß
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	In Verbindung mit
Nr.	Nummer
RL	Richtlinie
Rz.	Randziffer
S.	Satz/Seite
StromStG	Stromsteuergesetz
v.	vom

1. Einführung

In seiner Weitsicht und Vorstellungskraft prophezeite der französische Schriftsteller Jules Verne einst: „Die Energie von morgen ist Wasser, das durch elektrischen Strom zerlegt worden ist.“¹ Heute, in einer Zeit geprägt von voranschreitenden Klimaproblemen und der Notwendigkeit, den Einsatz erneuerbarer Energien zu verstärken, ist Vernes Zitat aktueller denn je. Der Klimawandel fordert uns auf, nachhaltige Lösungen zu finden, um die Umweltauswirkungen zu minimieren. Die Nutzung erneuerbarer Energien spielt hierbei eine entscheidende Rolle. Allerdings müssen wir uns bewusst sein, dass die Umsetzung solcher Technologien eine langfristige Herausforderung darstellt. Neben der Entwicklung erneuerbarer Energieträger bedarf es zusätzlich der Forschung und Implementierung von Verfahren, die Emissionen reduzieren und Ressourcen einsparen.

Ein vielversprechender Energieträger der Zukunft, der immer mehr an Bedeutung gewinnt, ist Wasserstoff. Bereits heute nimmt er im fossilen Energiesystem als Sekundärenergieträger für Raffinerieprozesse und in der chemische Industrie eine bedeutende Rolle ein.² Die großtechnische Verwendung dieses Energieträgers ist auf Anfang des 20. Jahrhunderts zurückzuführen. Die Herstellung erfolgte seinerzeit jedoch nicht aus Wasser, sondern durch die Verbrennung von fossilen Energieträgern wie Erdgas oder Kohle. Diese Verbrennung hat allerdings einen hohen CO₂-Ausstoß zufolge.³

Angesichts des zunehmenden Bewusstseins für den Klimawandel entstanden durch Forschung und Entwicklung Anlagen, die auch klimafreundlichen Wasserstoff produzieren können. Mit der „Nationalen Wasserstoffstrategie“ hat sich die deutsche Bundesregierung das Ziel gesetzt den Einsatz nachhaltiger Wasserstofftechnologien voranzutreiben. Die Bundesregierung ist sich jedoch bewusst, dass die jetzige Produktion von klimafreundlichem Wasserstoff den Bedarf des Landes zurzeit nicht alleine decken kann.⁴ 2020 handelte es sich gerade einmal bei 5% des in Deutschland produzierten Wasserstoffs um sog. grünen Wasserstoff, also solchen, der aus erneuerbaren Energien hergestellt wurde.⁵

¹ Umweltbundesamt, Wasserstoff – Schlüssel im künftigen Energiesystem (zuletzt abgerufen am 02.08.2023).

² Shell GmbH/Wuppertal Institut, Wasserstoff-Studie, S. 17 (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

³ Paschotta, „Kohlevergasung“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

⁴ Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz, Die Nationale Wasserstoffstrategie (zuletzt abgerufen am 02.08.2023).

⁵ Wedemeier/ Kruse, „Potenzial grüner Wasserstoff: langer Weg der Entwicklung, kurze Zeit bis zur Umsetzung“ (zuletzt abgerufen am 02.08.2023).

Besonders beliebt ist zurzeit das Verfahren der Erdgasreformierung, durch das aus Erdgas Wasserstoff hergestellt wird. Die Erdgasreformierung hat vor allem das Verfahren der Kohlevergasung mittels Wasserdampf abgelöst, da es eine höhere Umwandlungsquote des Herstellungsstoffs bietet.⁶ Die Bedeutung der Kohlevergasung liegt somit in ihrer Weiterentwicklung durch moderne Forschungsverfahren, um eine zukunftsfähige Versorgung mit Wasserstoff ermöglichen zu können. Ein Beispiel für innovative Forschungsverfahren bietet hierbei das Wertstoff-Recycling-Verfahren der RWE AG, bei dem durch Kohlevergasung und Klärschlammverbrennung Wasserstoff und Phosphor hergestellt werden.⁷

Die zentrale Fragestellung dieser Diplomarbeit ist, *inwiefern für dieses Forschungsverfahren, unter Berücksichtigung des Begriffes des zweierlei Verwendungszwecks, eine Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 c) EnergieStG in Betracht kommt*. Die Relevanz der Untersuchung des Forschungsverfahrens liegt in der zunehmenden Bedeutung von Energiegewinnung und Ressourcenschonung begründet. Eine Anwendung solcher Forschungsverfahren ist insbesondere für die Hauptzollämter der Zollverwaltung von Interesse, da sie eine Verwendung der Energieerzeugnisse für diese Verfahren beurteilen müssen.

Das Ziel dieser Arbeit ist die systematische Darstellung und Beurteilung der verschiedenen Meinungsbilder und Rechtsauffassungen bezüglich des Tatbestandsmerkmals des zweierlei Verwendungszwecks. Dabei werden ebenso die energiesteuerrechtlichen Aspekte der Tatbestandsmerkmale des § 51 Abs. 1 Nr. 1 c) EnergieStG herausgearbeitet, anhand dessen eine Evaluation des Forschungsverfahrens erfolgt.

Die Diplomarbeit gliedert sich in mehrere Hauptteile. Zunächst wird das klassische Verfahren der Kohlevergasung mittels Wasserdampf erläutert, gefolgt von der Vorstellung des Forschungsverfahrens mit der Zugabe von Klärschlamm. Anschließend werden die Tatbestandsmerkmale der Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 c) EnergieStG vorgestellt und dem Forschungsverfahren, soweit möglich, zugeordnet. Danach erfolgt eine Darlegung und Diskussion der verschiedenen Meinungen und Rechtsauffassungen zur Thematik des zweierlei Verwendungszwecks und eine entsprechende Evaluation des Forschungsverfahrens hinsichtlich der durch die Diskussion erhaltenen Erkenntnisse.

⁶ Shell GmbH/Wuppertal Institut, Wasserstoff-Studie, S. 17 (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

⁷ RWE AG, „Anlage zur Gewinnung von Phosphor aus Klärschlamm kurz vor Inbetriebnahme“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

2. Die Kohlevergasung mittels Wasserdampf

Aus didaktischen Gründen bedarf es einer thematischen Auseinandersetzung mit der Kohlevergasung mittels Wasserdampf, um im späteren Verlauf eine mögliche Inanspruchnahme der Steuerentlastung nach § 51 Abs.1 Nr. 1 c) EnergieStG erörtern zu können. Hierfür sollen zunächst eine Veranschaulichung des Verfahrens sowie die Verwendung und Bedeutung der Kohlevergasung dargestellt werden. Danach erfolgt die Vorstellung des zu untersuchenden Forschungsverfahrens.

2.1 Industrielles Verfahren und Verwendung

Bei der Kohlevergasung oder auch Synthesegaserzeugung wird durch die Verbrennung von Kohle mit Sauerstoff und Wasserdampf ein Gasgemisch erzeugt. Als Ausgangsstoff für das Verfahren können neben dem fossilen Rohstoff Kohle auch andere kohlenstoffhaltige Stoffe wie z.B. weitere fossile Rohstoffe (Erdöl oder Erdgas) sowie Kunststoffabfälle und andere organische Abfälle (Biomasse) verwendet werden. Zur Vereinfachung wird in der folgenden Erläuterung des Verfahrens von einer alleinigen Verbrennung von Kohle ausgegangen.

In einem Reaktor wird die vorher zerkleinerte Kohle mit Sauerstoff verbrannt, wodurch der Reaktor auf eine Temperatur von 700-1000 Grad Celsius erhitzt wird. Der in der Kohle enthaltene Kohlenstoff (C) reagiert mit dem anschließend hinzugegebenen Wasserdampf (H₂O) zu einem Gasgemisch aus hauptsächlich Kohlenstoffmonoxid (CO) und Wasserstoff (H₂).⁸



Anhand der oben dargestellten Reaktionsgleichung⁹ kann abgeleitet werden, dass sich der im Reaktor hinzugefügte Wasserdampf (H₂O) in seine Einzelteile aufspaltet, wodurch sich der dortig enthaltene Sauerstoff (O) abtrennt und an den Kohlenstoff (C) binden kann. Der Vorgang der Teilung und Abgabe, des vorher in einem Stoff enthaltenen Einzelteils an einen anderen, wird Reduktion genannt. Der in der Kohle enthaltene Kohlenstoff (C) kann dann mit dem Sauerstoff (O) oxidieren. Dies bedeutet, dass aufgrund der chemischen Reaktion im Reaktor die chemische Zusammensetzung des Sauerstoffs so verändert wird (hier ist es die Veränderung der Elektronenanzahl), dass sich der Kohlenstoff an ihn binden kann. Bei der Kohlevergasung finden somit

⁸ Duden Learnattack GmbH, „Kohleveredelung - Kohle als wertvoller Rohstoff“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

⁹ Shell GmbH/Wuppertal Institut, Wasserstoff-Studie, S. 17 (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

eine *chemische Reduktion* sowie eine Oxidation von den im Prozess involvierten Stoffen statt.¹⁰ Die im Reaktor zurückgebliebene Asche kann als Zusatz bei der Herstellung von Zement oder Bergbaumörtel verwendet werden.¹¹ Der aus der Kohlevergasung entstandene Wasserstoff wird in Fachkreisen als brauner Wasserstoff betitelt.¹²

Die Kohlevergasung mittels Wasserdampf ermöglicht primär die Gewinnung von Synthesegas, einem Gemisch aus Wasserstoff und Kohlenmonoxid. Das Kohlenmonoxid wird hierbei durch eine weitere Bearbeitung in Kohlendioxid, also CO_2 , umgewandelt. Das Synthesegas ist vielseitig einsetzbar und kann zur Stromerzeugung, als Brennstoff in Fahrzeugen oder aber zur Herstellung von Ammoniak als Grundstoff für die Düngemittelindustrie verwendet werden. Ebenso dient es der Herstellung von Methanol und anderen chemischen Produkten.¹³

Die Vergasung von Kohle war vor allem Anfang des 20. Jahrhunderts ein wichtiges Verfahren zur Herstellung von sog. Stadtgas, welches besonders Beleuchtungs- und Heizzwecken diente.¹⁴ Der Prozess der Kohleverbrennung zur Herstellung von Stadtgas wurde jedoch weitestgehend durch die Verwendung von Erdgas ersetzt. Unter anderem dient Erdgas im Rahmen der Erdgasdampfpreformierung zur Herstellung von Wasserstoff. Die Nutzung von Erdgas erwies sich im Laufe der Zeit klimafreundlicher als das Verfahren der Kohlevergasung, da eine geringere Menge an Kohlenstoffdioxid (CO_2) erzeugt wird.¹⁵

2.2 Betrachtungsbeispiel

Aufgrund des Klimawandels forschen immer mehr Unternehmen an der Entwicklung von klimafreundlichen Alternativverfahren.¹⁶ Auch in Hinsicht des Verfahrens der Kohlevergasung mittels Wasserdampf wird an emissionssparenden Anwendungsmöglichkeiten geforscht.

Ein solches Forschungsverfahren wird zurzeit durch die Rheinisch-Westfälische Elektrizitätswerke Aktiengesellschaft (RWE AG) untersucht. Das Unternehmen stellt ein international führendes

¹⁰ Georg Thieme Verlag KG, „Reduktion und Oxidation: Definitionen und Reaktionsgleichungen“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

¹¹ Duden Learnattack GmbH, „Kohleveredelung - Kohle als wertvoller Rohstoff“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

¹² Hohmann, „Wasserstoff – Der Weg hin zum sauberen Energiespeicher“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

¹³ Shell GmbH/Wuppertal Institut, Wasserstoff-Studie, S. 17 (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

¹⁴ Paschotta, „Kohlevergasung“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

¹⁵ Paschotta, „Stadtgas“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

¹⁶ Kolf/Scheppe, „Die hohen Energiekosten machen den Klimaschutz für den Handel zur Überlebensfrage“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

Energieversorgungsunternehmen dar, welches Millionen von Menschen in Europa und Nordamerika mit Strom versorgt. In Deutschland ist das Unternehmen besonders durch seine Förderung von Braunkohle und die damit in Zusammenhang stehende Stromerzeugung bekannt.¹⁷ Im Rahmen ihrer Forschung und Entwicklung hat RWE eine Versuchsanlage, die auch Multi-Fuel-Conversion-Anlage genannt wird, errichtet. Bei dem sog. Wertstoff-Recycling-Verfahren wird aus einem Gemisch aus Klärschlamm, Klärschlamm-Asche und Kohle bei Temperaturen von bis zu 1.500 Grad Celsius Phosphor und Synthesegas hergestellt. Als Reduktionsmittel im chemischen Verfahren dient der Kohlestoff im Klärschlamm und in der Kohle. Die Kohle wird dabei dem Verfahren hinzugefügt, da der Klärschlamm alleinig einen zu geringer Kohlenstoffgehalt für den Prozess bereitstellen würde. Neben der Kohle könnten ebenfalls andere kohlenstoffhaltige Stoffe wie z.B. Biomasse im Prozess verwendet werden. Das chemische Verfahren verläuft hierbei analog zum Prozess der bereits vorgestellten Kohlevergasung.¹⁸

Klärschlamm ist ein Abfallprodukt aus der Abwasserbehandlung und wird daher normalerweise als problematischer Reststoff angesehen. Durch das Wertstoff-Recycling-Verfahren wird der Klärschlamm aber zum wertvollen Rohstoff. Dies liegt insbesondere daran, dass Klärschlamm bis zu 5% Phosphor beinhalten kann.¹⁹ Phosphor stellt einen endlichen Rohstoff dar, der für alle Lebewesen im Rahmen des Zellstoffwechsels essentiell ist. Primär dient er der Herstellung von Düngemitteln und leistet somit einen wichtigen Beitrag zur Sicherung der Ernährung. Gleichwohl beinhaltet Phosphor zunehmend schädliche Spurenstoffe. Von der EU-Kommission wurde Phosphor (bzw. Phosphorerz) deshalb seit dem 26. Mai 2014 als kritischer Rohstoff eingestuft.²⁰ Ab 2029 muss laut der Klärschlammverordnung Klärschlamm, der einen bestimmten Phosphorgehalt überschreitet, recycelt werden. Das Recycling von Klärschlamm stellt somit ein Verfahren dar, welches in Zukunft von hohem Interesse für die von der Verordnung umfassten Unternehmen sein wird. Letztendlich bietet es eine innovative Möglichkeit, die im Klärschlamm enthaltenen Stoffe Phosphor und Kohlenstoff wieder nutzbar zu machen. Dabei trägt das Forschungsverfahren nicht nur zur Reduzierung von Abfallmengen und Umweltbelastung bei, sondern auch zur nachhaltigen Nutzung der Ressourcen.²¹

¹⁷ RWE AG, Geschäftsbericht 2022 (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

¹⁸ RWE AG, „Anlage zur Gewinnung von Phosphor aus Klärschlamm kurz vor Inbetriebnahme“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

¹⁹ RWE AG, „Multi fuel conversion“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

²⁰ Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz, „Klärschlamm“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

²¹ Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz, „Verordnung zur Neuordnung der Klärschlammverwertung“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

3. Die Steuerentlastung nach § 51 EnergieStG

Die Gegenüberstellung des vorherig erläuterten Betrachtungsverfahrens mit der Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr.1 c) EnergieStG erfordert eine ausführliche Definition und Darstellung dieser Entlastung. Im Rahmen der Untersuchung der Tatbestandsmerkmale der einschlägigen Entlastungsnorm wird ein direkter Bezug auf das Forschungsverfahren genommen.

Nach § 45 EnergieStG umfasst die Begrifflichkeit der Steuerentlastung i.S.d. EnergieStG den Erlass, die Erstattung sowie die Vergütung einer entstandenen Steuer. Von einem Erlass wird gesprochen, wenn die Steuer noch nicht entrichtet wurde. Bei einer bereits entrichteten Steuer ist nur eine Erstattung möglich. Wird die Steuerentlastung durch einen Dritten geltend gemacht, dann liegt eine Vergütung vor. Die Entlastung ist grundsätzlich nur auf Antrag mit einem amtlichen Vordruck zu gewähren.²²

3.1 Nationale Bedeutung und Historie

§ 51 EnergieStG ermöglicht eine vollständige Steuerentlastung für bestimmte industrielle Prozesse und Verfahren. Eine vergleichbare Regelung gab es schon im Mineralölsteuergesetz, das dem EnergieStG bis 2006 vorherging. Dort konnten die Energieerzeugnisse der industriellen Prozesse und Verfahren als sog. Nichtverheizen steuerfrei verwendet werden (vgl. § 4 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. b Mineralölsteuergesetz). Dies lag daran, dass das Mineralölsteuerrecht keine Definition des Begriffs „Verheizen“ vorsah. So unterlag die Rechtsprechung vom BFH zur Auffassung der Begrifflichkeit einer engen Betrachtung. Die Steuergegenstände, die zu anderen Zwecken als ein Heiz- oder Kraftstoff verwendet wurden, waren demnach wie die heute unter § 51 EnergieStG gelisteten industrielle Prozesse und Verfahren, von der Steuer befreit.²³

Mit Rechtsprechung vom 29.04.2004 stellt der EuGH fest, dass Deutschland den Begriff des „Verheizens“ im Mineralölsteuerrecht nicht richtlinienkonform ausgelegt hat.²⁴ Durch diese Rechtsprechung folgte eine breitumfasste Definition des Begriffs „Verheizen“, die noch heute im § 1a Nr. 12 EnergieStG wiederzufinden ist. Eine Erläuterung zum Beschluss der Norm ist der Begründung des Bundestages zur

²² Jansen in Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. H141.

²³ Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, § 51 EnergieStG, Rz. 2.

²⁴ Urteil v. 29.04.2004, C-240/01; Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, § 51 EnergieStG, Rz. 3 ff.

Erlassung der Vorschrift zu entnehmen. Demnach sollen Nachteile für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes, die von der oben umfassten Problematik betroffen sind, vermieden werden.²⁵

3.2 Europarechtlicher Hintergrund

Das nationale Energiesteuerrecht beruht auf der EU-Richtlinie 2003/96/EG und muss mit diesen vereinbar sein. Eine entsprechende Entlastungsnorm für die rechtliche Grundlage des § 51 EnergieStG ist jedoch in der Richtlinie nicht ersichtlich. Diese ist für die Verfahren und Prozesse die in § 51 EnergieStG genannt werden auch nicht erforderlich, da gem. Art. 2 Abs. 4 Buchst. b die RL 2003/96/EG unter diesen Umständen nicht anwendbar ist. Laut dem 1. und 2. Anstrich der genannten Norm stellen neben Erzeugnissen, die für andere Zwecke als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden, auch Erzeugnisse, die für das chemische Reduktionsverfahren oder für Prozesse der Metallindustrie verwendet werden, Energieerzeugnisse dar, die von dieser Norm umfasst werden.

Im 22. Erwägungsgrund der RL 2003/96/EG wird dafür die Begründung dargelegt, dass nur Energieerzeugnisse besteuert werden müssten, die als Heizstoff oder Kraftstoff dienen. Die Verwendung zu Zwecken zu anderen Zwecken als diese, entspreche nicht der Art und Logik des Steuersystems. Aufgrund der fehlenden Anwendbarkeit der erwähnten Verwendungszwecke, steht es dem deutschen Gesetzgeber frei eine Besteuerung der Verfahren, die einen solchen Zweck erfüllen, zu erlassen oder diese von der Steuer zu „befreien“. Eine Steuerentlastung ist seitens des deutschen Gesetzgebers somit in Einklang mit dem EU-Recht möglich. Diese optionale Systematik ist vom BFH mehrmals begründet worden (vgl. BFH vom 30.06.2015 VII R 53/13, vom 29.10.2013 VII R 24/12).²⁶ Bei ausgedehnter Betrachtung handelt es sich bei der Besteuerung der Prozesse, die nicht von § 51 EnergieStG ausgenommen sind, um eine nicht harmonisierte Besteuerung.²⁷

3.3 Allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen

Eine Steuerentlastung kann ausschließlich in Anspruch genommen werden, wenn ein zu entlastender Sachverhalt die Tatbestandsmerkmale der entsprechenden Steuerentlastung erfüllt. Demzufolge bedarf es zunächst einer Herausarbeitung der erforderlichen, allgemeinen Tatbestandsmerkmale des § 51 Abs. 1 EnergieStG. Die

²⁵ BT-Drucks. 16/1172 v. 06. 04. 2006, S.44.

²⁶ Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, § 51 EnergieStG, Rz. 7 ff.; Jansen in Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. H 161.

²⁷ Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, § 51 EnergieStG, Rz. 14.

Steuerentlastung nach § 51 EnergieStG bedarf eines Antrags. Ohne einen entsprechenden Antrag ist eine Steuerentlastung nicht anwendbar (vgl. § 51 Abs.1 EnergieStG i.V.m. § 95 EnergieStV).

Um eine Entlastung i.S.d. § 51 Abs. 1 EnergieStG in Anspruch nehmen zu können, muss eine nachweisliche Versteuerung nach § 2 Abs.1 Nr. 9 und 10, Abs. 3 S. 1 oder Abs. 4a EnergieStG vorliegen. Unter diese Voraussetzung fallen demnach die Energieerzeugnisse Kohle (§ 2 Abs. 1 Nr. 9 EnergieStG), Petrolkoks (§ 2 Abs. 1 Nr. 10 EnergieStG), ordnungsgemäß gekennzeichnetes Gasöl, Erdöl, andere Schweröle, Erdgas und Flüssiggas (Abs. 3 S. 1 EnergieStG) sowie feste Energieerzeugnisse (Abs. 4a EnergieStG). Ebenfalls ist eine Anwendung der Norm möglich, wenn für ein Energieerzeugnis kein bestimmter Steuersatz festgelegt worden ist. Dann kann nach § 2 Abs. 4 S. 1 und 4 EnergieStG ein oben genannter Steuersatz in Betracht kommt. Handelt es sich bei den Energieerzeugnissen um Leichtöle oder mittelschwere Öle, dann ist eine direkte Entlastung nach § 51 EnergieStG nicht möglich. Für sie kann jedoch zunächst eine Steuerentlastung gem. § 49 Abs. 3 EnergieStG in Anspruch genommen werden, wodurch die Erzeugnisse vorerst nach § 2 Abs. 3 S. 1 b) EnergieStG versteuert werden. Schließlich ist dadurch die Voraussetzung der Versteuerung nach § 2 Abs. 3 S. 1 EnergieStG erfüllt und eine Anwendung des § 51 EnergieStG kommt aufgrund des erfüllten Tatbestandsmerkmals in Betracht.²⁸

Um den entsprechenden Steuertarif des Klärschlammes im Betrachtungsverfahren ermitteln zu können, bedarf es einer Bestimmung des Steuergegenstandes und damit auch der vierstelligen Position in der Kombinierten Nomenklatur. Die Kombinierte Nomenklatur ist ein systematisches Warenverzeichnis, welches von den meisten Handelsnationen der Welt verwendet wird und der Einordnung von Waren dient. Insbesondere wird sie bei der Einreihung der Waren in der Zollabfertigung benötigt, da dort zwingend eine sog. Codenummer angegeben werden muss. Die Ziffernfolge ist hierbei international eine Nummer aus 6 Zahlen. Europaweit und national umfasst die Nummernfolge 11 Stellen, um EU-gemeinschaftliche und nationale Beschränkungen zuzuordnen zu können. Die 4-stellige Nummer der Kombinierten Nomenklatur wird als Position bezeichnet.²⁹ In Gemäßheit des § 1 Abs. 2 EnergieStG wird die Kombinierte Nomenklatur jedoch auch für die Einordnung der Energieerzeugnisse in das EnergieStG verwendet. Der Begriff der Kombinierten Nomenklatur ist in § 1a Nr. 2 EnergieStG bestimmt.

²⁸ Jansen in Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. H163.

²⁹ Europäische Kommission, „Die Kombinierte Nomenklatur“ (zuletzt abgerufen am 27.07.2023).

Klärschlamm ist in die Position 3825 der Kombinierten Nomenklatur einzuordnen. Die Position des Klärschlammes ist nicht in § 1 Abs. 2 EnergieStG als Energieerzeugnis gelistet. Der Klärschlamm kann jedoch ein Energieerzeugnis nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 EnergieStG der Energiesteuer darstellen, wenn er Kohlenstoff enthält und als Heizstoff bestimmt ist. Gem. § 1b Abs. 1 Nr. 1 EnergieStV gilt der Klärschlamm jedoch nicht als Energieerzeugnis, wodurch eine Versteuerung des Klärschlammes nicht möglich ist.

Alleine die hinzugesetzte Kohle zum Verfahren unterliegt der Energiesteuer nach § 1 Abs. 1 EnergieStG, da Kohle (Steinkohle oder Braunkohle) in den Positionen 2701 und 2702 der Kombinierten Nomenklatur gelistet ist und dadurch einen Steuergegenstand nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG darstellt. Für die Kohle entsteht die Steuer nach § 2 Abs. 1 Nr. 9 EnergieStG, wenn sie keiner Steueraussetzung oder Steuerbefreiung unterliegt (§ 8 Abs. 1 S. 1 Alternative 1, S. 2 EnergieStG). Es ist eine Steuerbefreiung nach § 37 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EnergieStG anwendbar, wenn die Kohle als Heizstoff für ein Prozess oder Verfahren nach § 51 EnergieStG vorgesehen ist. Eine endgültige Steuerentstehung nach § 2 Abs. 1 Nr. 9 EnergieStG kommt also nur in Betracht, wenn für die Kohle bereits durch einen anderen Umstand die Steuer entstanden ist und sich zudem keine andere Steuerbefreiung nach dem EnergieStG an die Steuerentstehung anschließt.

Eine weitere Betrachtung auf den Gegenstand des Klärschlammes ist somit nicht notwendig, da der Klärschlamm von einer Anwendung des Energiesteuergesetzes ausgenommen ist. Weiterhin bedarf es jedoch der Untersuchung der Kohle, da eine Steuerentstehung für diese als Steuergegenstand in Betracht kommt.

Die Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 EnergieStG setzt ebenfalls eine Verwendung des Energieerzeugnisses zum „Verheizen“ voraus. Im Energiesteuerrecht wird der Begriff des „Verheizens“ unter § 1a Nr. 12 EnergieStG legaldefiniert. Demnach wird verheizt, wenn Energieerzeugnisse zur Erzeugung von Wärme verbrannt werden. Eine Verwendung zum Verheizen liegt deshalb immer dann vor, wenn Energieerzeugnisse verbrannt werden und die so erzeugte thermische Energie zum Heizen genutzt wird. Dies ist davon unabhängig vom Zweck des Heizens auf den die thermische Energie bei einem chemischen und industriellen Prozess übertragen wird. Der Begriff des Verheizens kann auch die Umwandlung oder Vernichtung des Stoffs umfassen.³⁰

³⁰ EuGH, Urteil v. 29.04.2004, C-240/01, Juris, Rz. 48.

Im Forschungsverfahren der RWE wird die Kohle mit dem Klärschlamm unter hohen Temperaturen verbrannt. Ein Verheizen i.S.d. § 1a Nr. 12 EnergieStG liegt somit vor.

Nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG sind nur die Unternehmen von der Steuerentlastung umfasst, bei denen es sich um Unternehmen des Produzierenden Gewerbes i.S.d. § 2 Nr. 3 des StromStG handelt. Unter einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes versteht man demnach Unternehmen, die dem Abschnitt C (Bergbau und Gewinnung von Steine und Erden), D (Verarbeitendes Gewerbe), E (Energie- und Wasserversorgung) oder F (Baugewerbe) der Klassifikation der Wirtschaftszweige zuzuordnen sind. Ebenso umfasst die Definition die anerkannten Werkstätten für behinderte Menschen im Sinne des § 219 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn sie überwiegend eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die den vorgenannten Abschnitten der Klassifikation der Wirtschaftszweige zuzuordnen ist. Eine genauere Auslegungshilfe eines Wirtschaftszweigs bietet die Klassifikation der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamtes. Diese kann laut Aussage des BFH genutzt werden um eine spezifischere Einordnung zu ermöglichen.³¹ Bei den Unternehmen des Produzierenden Gewerbes handelt es sich nicht um land- und forstwirtschaftliche Betriebe (vgl. § 2 Nr. 5 StromStG). Die Prozesse und Verfahren selbst müssen nicht den Schwerpunkt der Tätigkeit eines Unternehmens des Produzierenden Gewerbes bilden. Aufgrund des dynamischen Verweises in das Stromsteuerrecht wirkt sich eine entsprechende Änderung unmittelbar auf § 51 EnergieStG aus.³² Die Begrenzung der Entlastung auf diese bestimmten Unternehmen ist EU-rechtlich nicht vorgesehen, es obliegt jedoch dem jeweiligen Mitgliedstaat inwieweit es die Inanspruchnahme begrenzt.³³

Bei RWE handelt es sich um ein Energieversorgungsunternehmen. In der Klassifikation der Wirtschaftszweige des Statistischen Bundesamtes umfasst die Energieversorgung die Elektrizitätsversorgung und in diesem Zusammenhang der Betrieb von Anlage, die Elektrizität erzeugen.³⁴ Dies trifft auf den Betrieb der RWE zu. Sie stellt somit ein Unternehmen nach § 2 Abs. 3 StromStG dar, da es in Abschnitt E der Klassifikation der Wirtschaftszweige eingeordnet werden kann.

³¹ BFH, Urteil v. 24.08.2004 – VII R 23/03, 1. Leitsatz.

³² Falkenberg, E-Kommentar, § 51 EnergieStG, Rz. 8 f.

³³ Jansen in Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. H164.

³⁴ Statistisches Bundesamt, Klassifikation der Wirtschaftszweige (zuletzt abgerufen am 30.07.2023).

3.4 Das chemisches Reduktionsverfahren

Nach Darstellung der allgemeinen Tatbestandsmerkmale des § 51 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG wird nun das Tatbestandsmerkmal nach Buchstabe c) der genannten Norm erläutert. Sie gewährt eine Entlastung für das chemische Reduktionsverfahren. Verständnishaft muss somit vorerst der Begriff der chemischen Reduktion definiert werden. Eine gesetzliche Definition im Energiesteuergesetz existiert nicht. Als Beispiel für ein chemisches Reduktionsverfahren wird lediglich bei Begründung der Normerschließung der Einsatz von Kohle in Hochöfen genannt.³⁵

Eine Hilfestellung durch die Zollverwaltung wurde noch nicht veröffentlicht. In der Dienstvorschrift „Prozesse und Verfahren - Energie“ sind unter dem Gliederungspunkt 5, der mit § 51 Abs. 1 Nr. 1 c) EnergieStG beschriftet ist, noch keine Angaben ersichtlich. Grobe Anhaltspunkte liefert jedoch die Dienstvorschrift Kohle. Im § 37 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EnergieStG sind die gleichen Prozesse und Verfahren erfasst, wie in § 51 Abs. 1 Nr. 1 c) EnergieStG. Die Energieerzeugnisse werden demzufolge in einem chemischen Reduktionsverfahren verheizt, wenn das Verheizen im selben Reaktionsraum (Reaktor) stattfindet wie die Reduktionsreaktion.³⁶

In verschiedenen Publikationen zum § 51 EnergieStG ergibt sich eine übereinstimmende Ansicht der Definition. Zum einen wird von einem Entzug von Sauerstoff aus sauerstoffhaltigen Verbindungen gesprochen, durch die mit der notwendigen Folge eine Oxidation eines Reduktionsmittels erfolgt.³⁷ Zum anderen wird von einer chemischen Reaktionsart gesprochen bei der Elektronen von einem Reduktionsmittel aufgenommen werden und damit die Oxidationszahl des reduzierten Stoffs verringert wird. Der gesetzliche Fachausdruck „Verfahren“ dient vorliegend der Bezeichnung des industriellen Prozesses.³⁸

Bei beiden Definitionen ist jedoch auffällig, dass ein Begriff jeweils identisch erwähnt wird. Das Energieerzeugnis muss demnach als „Reduktionsmittel“ fungieren. Dies bedeutet, dass es im Reduktionsverfahren involviert sein muss und nicht nur alleine zur thermischen Nutzung verwendet werden darf.³⁹ Eine Nutzung des Energieerzeugnisses ohne eine thermische Verwendung, also ohne dem „Verheizen“, ist von der Regelung der Entlastung nicht umfasst (vgl. § 51 Abs. 1

³⁵ BT-Drucks. 16/1172 v. 06. 04. 2006, S.44.

³⁶ Falkenberg, E-Kommentar, § 51 EnergieStG, Rz. 31.

³⁷ Friedrich/Soyk, § 51 EnergieStG, Rz. 21.

³⁸ Möhlenkamp/Milweski, § 51 EnergieStG Rz. 44.

³⁹ Jansen in Bongartz/Schröder-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. H167.

EnergieStG). In der Begründung des Gesetzbeschlusses zu § 51 EnergieStG wird ein Beispiel dargelegt, durch dieses Rückschlüsse daraus gezogen werden können, dass das Energieerzeugnis selbst Einsatzstoff im Prozess darstellen muss.⁴⁰ Diese Verwendung als Reduktionsmittel und ebenfalls zum Zweck als Heizstoff wird *zweierlei Verwendung* oder auch *Dual-Use Verwendung* genannt.⁴¹

Bei dem Wertstoff-Recycling-Verfahren handelt es sich um einen chemischen industriellen Prozess. Der in der Kohle (und im Klärschlamm) enthaltene Kohlenstoff oxidiert mit Sauerstoff, nimmt diesen also auf. Das im Verfahren beinhaltenen Wasser wird hierbei in Wasserstoff umgewandelt und wandelt sich dadurch in Sauerstoff um. Dies stellt die Reduktion im chemischen Verfahren dar. Das Verfahren ist somit ein chemisches Reduktionsverfahren, wodurch der Tatbestand als chemisches Reduktionsverfahren erfüllt ist. Zu klären ist jedoch weiterhin, ob sich das Betrachtungsbeispiel als zweierlei Verwendungszweck erweist.

4. Die zweierlei Verwendung

Die Einordnung eines Sachverhaltes als zweierlei Verwendung bedarf einer umfänglichen Darlegung des Begriffs. Diese Zuordnung ist von großer Bedeutung, da Energieerzeugnisse ohne doppelten Verwendungszweck⁴² der Anwendung der RL 2003/96/EG unterliegen. Sie müssen dann nach Vorgabe der RL 2003/96/EG versteuert werden.⁴³ Eine Entlastung ist unter diesen Umständen nicht erdenklich. Im letzten Jahrzehnt war die Erörterung des Begriffs des Öfteren Thematik in der Rechtsprechung sowie im entsprechenden Schrifttum. Nachfolgend wird demnach der Begriff der zweierlei Verwendung und dessen Rechtsauffassung vom EuGH, BFH und ein fachspezifischer Beschluss des FG Düsseldorf erläutert.

4.1 Begriffsbestimmung

Unter Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 2. Anstrich RL 2003/96/EG ist der Begriff der zweierlei Verwendung definiert. Demnach besitzt ein Energieerzeugnis einen doppelten Verwendungszweck, wenn es sowohl als Heizstoff als auch für einen anderen Zweck als als Heiz- oder Kraftstoff verwendet wird. Unmittelbar folgt der Definition die Benennung der

⁴⁰ BT-Drucks. 16/1172 zu § 51 EnergieStG.

⁴¹ Jatzke, Europäisches Verbrauchsteuerrecht, Rz. F 26.

⁴² Synonym „zweierlei Verwendung“, siehe EuGH, Urteil v. 02.10.2014, C-426/12-X, Juris, Rz. 26.

⁴³ Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, § 51 EnergieStG, Rz. 8.

chemische Reduktion als Verfahren, welches einer solchen Begriffsbestimmung unterliegt. Ein chemisches Reduktionsverfahren ist somit ein Prozess, der von der Anwendung der RL 2003/96/EG ausgeschlossen werden kann, wenn er den Anforderungen der Dual-Use Verwendung entspricht. Die Tatbestandsvoraussetzung des chemischen Reduktionsverfahrens wurde in die nationale Steuerentlastungsregelung übernommen. Eine Steuer ist nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 c) EnergieStG folglich nur unter denselben Anforderungen wie in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 2. Anstrich der RL 2003/96/EG zu entlasten.

Eine Besonderheit im § 51 EnergieStG stellt der Auffangtatbestand des § 51 Abs. 1 Nr. 1 d) EnergieStG dar. Hier wurde die Definition des Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 2. Anstrich RL 2003/96/EG weitestgehend aufgegriffen, jedoch eines Wortes ergänzt. Ein Energieerzeugnis dürfe demnach nur bei gleichzeitiger Nutzung zu Heizzwecken und zu anderen Zwecken als als Heiz- oder Kraftstoff den Tatbestand der Entlastung erfüllen. Anders als denkbar handle es sich bei der Beschreibung der gleichzeitigen Nutzung jedoch nicht um eine wortwörtliche „gleichzeitige“, also zeitgleiche, parallele Verwendung. Vielmehr gehe es um die einheitliche Nutzung in einem industriellen Prozess oder Verfahren, in dem das Energieerzeugnis sowohl als Heizstoff als auch für andere Zwecke verwendet wird.⁴⁴ Da die Norm des § 51 Abs. 1 Nr. d) EnergieStG ein Auffangtatbestand darstellt, muss die vorherig erläuterte Nutzung auch auf die anderen Entlastungsmöglichkeiten des § 51 EnergieStG zurückzuführen sein.

4.2 Rechtsauffassung des Europäischen Gerichtshofes

Der EuGH hat sich in der Rechtsprechung schon öfter mit dem Begriff der Dual-Use Verwendung auseinandersetzen müssen. Mit Urteil vom 02.10.2014 (sog. Urteil X) hatte der EuGH erstmals die Gelegenheit sich mit Auslegung des Begriffs der zweierlei Verwendung zu beschäftigen. Im Streitfall handelt es sich um ein Unternehmen, welches aus Zuckerrüben Zucker und zuckerhaltige Produkte für den Industrie- und Endverbrauchermarkt erzeugt. Für einen Reinigungsvorgang des gewonnenen Rohsaftes der Zuckerrüben benötigt das Unternehmen Kalkofengas, welches aus Kohle und/oder Anthrazit und Kalkstein, im Rahmen einer chemischen Reaktion, gewonnen wird. Andere Stoffe als die Kohle (und Anthrazit) seien für den Vorgang nicht geeignet, um „reines“ Kalkofengas zu erzeugen. Nach Beendigung des Reinigungsvorgangs wird der verbleibende Anteil von 66% Kohlenstoffdioxid, der im Kalkofen übrig sei, von Scheideschlamm aufgenommen. Dieser

⁴⁴ BFH, Urteil v. 01.06.2022, VII R 37/20, HFR 2023, 252-255, Rz. 30.

Scheideschlamm wird dann als Kalkdünger an die Landwirtschaft verkauft.⁴⁵

Der EuGH ordnet den Verwendungszweck der Kohle im Sachverhalt unterschiedlich ein. Demzufolge verneint er den Dual-Use Verwendungszweck nach Art. 2 Abs. 4 Buchst. b RL 2003/96/EG der Herstellung des Scheideschlammes, bestätigt jedoch einen doppelten Verwendungszweck im Produktionsprozess des Zuckers, da dieser ohne den Einsatz des bei der Kohleverbrennung entstehende Kohlenstoffdioxid nicht zu Ende geführt werden kann.⁴⁶ Ein Energieerzeugnis erfüllt nach dem EuGH, dann die Voraussetzungen für eine Dual-Use Verwendung, wenn es im Rahmen eines Herstellungsprozesses verbrannt wird und dieser Prozess nicht ohne Einsatz (spezifisch Verbrennung) dieses Stoffs durchgeführt werden kann.⁴⁷ Diese Voraussetzung ist bei dem Produktionsprozess des Zuckers erfüllt. Dagegen hat der EuGH in der Herstellung des Scheideschlammes keinen doppelten Verwendungszweck erblickt, da das bei der Verbrennung entstehenden Gas nicht zur Durchführung des Herstellungsprozesses des Schlammes erforderlich war. Es werde lediglich als Rückstandsprodukt im Zuckerherstellungsprozess verwertet.⁴⁸ Zusätzlich ist zu erwähnen, dass die Kohle im Urteilssachverhalt nicht nur eines bestimmten Kombinieren Nomenklatur-Codes zuzuordnen ist, sondern in die verschiedenen Positionen 2701, 2702 und 2704 eingeordnet wird. Es werden somit verschiedene Kohlearten zur Herstellung des Kalkofengases verwendet.⁴⁹

In einem weiteren Beschluss (sog. YARA Brunsbüttel) hat der EuGH den Einsatz von Erdgas im Rahmen der Ammoniakherstellung und der im Zusammenhang damit stehenden thermischen Abluftbehandlung bewertet. Beim Herstellungsvorgang des Ammoniaks bleibt als Rückstand bzw. Produktionsabgas ein sog. Armgas zurück. Das im Verfahren als Dampf eingesetzte Erdgas wurde, laut einem Gutachter, nicht für den eigentlichen Herstellungsprozess benötigt, sondern diene nur der Sicherstellung einer umweltgerechten Ableitung des Produktionsabgases.⁵⁰ Aus diesem Grund entschied der EuGH, dass die Verwendung des Erdgases keinen Fall einer zweierlei Verwendung i.S.d. Art. 2 Abs. 4 Buchst. b der RL 2003/96/EG darstellt. Aus dem Sachverhalt des Prozesses gehe nicht hervor, dass es sich bei der Verwendung des Erdgases um einen Einsatz handle, durch dessen der zu beurteilende Prozess nicht durchgeführt werden kann. Selbst wenn es einen solchen Stoff darstelle, würde der hergestellte Dampf keinen Stoff

⁴⁵ EuGH, Urteil v. 02.10.2014, C-426/12-X, Juris, Rz. 9 ff.

⁴⁶ EuGH, Urteil v. 02.10.2014, C-426/12-X, Juris, Rz. 28.

⁴⁷ EuGH, Urteil v. 02.10.2014, C-426/12-X, Juris, Rz. 24.

⁴⁸ EuGH, Urteil v. 02.10.2014, C-426/12-X, Juris, Rz. 26.

⁴⁹ EuGH, Urteil v. 02.10.2014, C-426/12-X, Juris, 1. und 2. Leitfrage.

⁵⁰ EuGH, Urteil v. 17.12.2015, C-529/14, YARA Brunsbüttel, Juris, Rz. 8 ff.

darstellen, der nur durch die Verbrennung des Erdgases erzeugt werden kann. Der EuGH verweist in seinem Urteil auf die im Urteil X (siehe oben) ausführlich erläuterte Begriffsbestimmung des doppelten Verwendungszwecks.⁵¹

Zusätzlich äußerte sich der EuGH im Jahre 2019 zum sog. Petrotel-Lukoil Urteil zur RL 2003/96/EG. Von Bedeutung war vor allem die Beurteilung der Besteuerung nach einer tatsächlichen Verwendung. So sagt der EuGH, es dürfe nicht der Grundsatz der Richtlinie in Frage gestellt werden, dass ein Energieerzeugnis nach seiner tatsächlichen Verwendung besteuert wird.⁵²

4.3 Rechtsauffassung des Bundesfinanzhofes

Ebenso wie der EuGH, musste auch der BFH zu einer Vielzahl an Sachverhalten zur Thematik des doppelten Verwendungszwecks Stellung nehmen. In der früheren Rechtsprechung von 2008 wurde im Rahmen eines Urteils vom Senat des BFH entschieden, dass ein doppelter Verwendungszweck für ein Energieerzeugnis nur dann in Betracht kommt, wenn bei dessen Verbrennung die Erzeugung thermischer Energie in den Hintergrund trete und es durch seine Stofflichkeit im Rahmen eines industriellen Prozesses oder Verfahrens zugleich als Roh-, Grund- oder Hilfsstoff eingesetzt werde.⁵³ Diese Auffassung lässt sich jedoch nicht aus dem Wortlaut der Richtlinienregelung noch dem des EnergieStG herleiten und hat dadurch nicht nur kritische Auseinandersetzungen im Schrifttum ausgelöst.⁵⁴ Auch zwei Finanzgerichte wollten der Rechtsauffassung des BFH nicht folgen, wodurch entsprechende Revisionsverfahren veranlasst wurden.⁵⁵

Mit dem ersten Urteil des EuGH zur Thematik des doppelten Verwendungszwecks passt der BFH im Jahre 2015 seine Rechtsprechung an. In einem Urteil des BFH bezüglich der Herstellung von Phosphaten „modifiziert“ dieser seine Auffassung und spricht eine zweierlei Verwendung für den betrachteten Sachverhalt aus.⁵⁶ Im Sachverhalt des Urteil wird Erdgas verbrannt, um thermische Energie zu erzeugen. Diese thermische Energie wird für eine chemische Reaktion genutzt bei der eine eingesetzte Phosphatlösung (sog. Ansatzlauge) in verschiedene Phosphattypen umgewandelt wird. Mithilfe der Verbrennungsgase des Erdgases, die Kohlendioxid aus diesem enthalten, wird

⁵¹ EuGH, Urteil v. 17.12.2015, C-529/14, YARA Brunsbüttel, Juris, Rz. 25 ff.

⁵² EuGH, Urteil v. 07.11.2019, C-68/18, Petrotel-Lukoil, Juris, Rz. 53.

⁵³ Senatsurteil VII R 34/09, BFHE 229, 477; Witt, HFR 2015, 476-479.

⁵⁴ Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, § 51 EnergieStG, Rz. 62.

⁵⁵ Liebheit/Schiebold, ZfZ 2015, 174-184.

⁵⁶ BFH, Urteil v. 13.01.2015, VII R 35/12, BFHE 248, 287.

die restliche enthaltene Lauge aus dem Produkt entfernt (Neutralisation), wodurch Natriumcarbonate entstehen.⁵⁷ Im Urteil revidiert der BFH seine Aussage, dass die Erzeugung thermischer Energie in den Hintergrund treten müsse. Es ist ausschließlich von Bedeutung, ob das Verbrennungsprodukt für den Abschluss des Produktionsprozesses erforderlich ist.⁵⁸ Ebenso stellt der Einsatz des Energieerzeugnisses als Roh-, Grund- oder Hilfsstoff zur Bearbeitung oder Herstellung eines anderen Produkts laut BFH kein entscheidungserhebliches Kriterium mehr dar. Eine stoffliche Verbindung zwischen dem Energieerzeugnis bzw. dessen chemischen Bestandteilen und dem Endprodukt ist ebenfalls nicht von Bedeutung.⁵⁹

Der BFH schlussfolgert aus dem Urteil des EuGH in ZfZ 2014, 308, dass es für die Beurteilung einer zweierlei Verwendung nicht ausschlaggebend ist, dass die für die weitere Produktion erforderlichen Verbrennungsprodukte ausschließlich durch die Verbrennung eines bestimmten Energieerzeugnisses entstehen können. Der EuGH habe durch seine Aussage „ein Energieerzeugnis kann nur einen zweierlei Verwendungszweck haben, wenn dieser Prozess nicht ohne Einsatz durchgeführt werden kann, von dem feststeht, dass er nur durch die Verbrennung des betreffenden Energieerzeugnis erzeugt werden kann“ darauf abzielen wollen, dass es ausreicht, wenn in einem Herstellungsverfahren allein das eingesetzte Energieerzeugnis in der Lage ist, einen zur Fertigstellung des Produktes erforderlichen Stoff zur Verfügung stellen kann. Mit dieser Aussage habe der EuGH nicht eine konkrete Rückmeldung zum beurteilten Sachverhalt gegeben, sondern eine allgemeine Erforderlichkeit von Kohlendioxid für den Abschluss der Zuckerherstellung ausgesprochen.⁶⁰ Ein Energieerzeugnis ist folglich im Rahmen eines Herstellungsprozesse nicht nur als Heizstoff zu verwenden, sondern muss demzufolge für den Abschluss des Herstellungsprozess erforderlich sein, ohne dass es auf eine Rangfolge der Verwendungszwecke oder ein zusätzliches Wesentlichkeitserfordernis ankommt.⁶¹ Kurz darauf vertritt und begründet der BFH seine modifizierte Meinung ein weiteres Mal in einem Urteil zu zweierlei Verwendungszwecken bei der Produktion von Natriumpercarbonat.⁶²

Im Jahre 2019 äußerte sich der BFH in zwei Beschlüssen ein weiteres Mal zur Thematik der Verwendung mit einem doppelten Zweck.⁶³ Für beide Urteile wurde eine deckungsgleiche, rechtliche Begründung des

⁵⁷ BFH, Urteil v. 13.1.2015, VII R 35/12, BFHE 248, 287, Rz. 2.

⁵⁸ BFH, Urteil v. 13.1.2015, VII R 35/12, BFHE 248, 287, Rz. 22 f.

⁵⁹ BFH, Urteil v. 13.1.2015, VII R 35/12, BFHE 248, 287, Rz. 26 ff.

⁶⁰ BFH, Urteil v. 13.1.2015, VII R 35/12, BFHE 248, 287, Rz. 24.

⁶¹ BFH, Urteil v. 13.1.2015, VII R 35/12, BFHE 248, 287, Rz. 30 f.

⁶² BFH, Urteil v. 10.11.2015, VII R 40/14, Juris.

⁶³ BFH, Urteil v. 31.1.2019, VII B 115/18 und VII B 147/18, Juris.

BFH dargelegt, wodurch die Darstellung eines Beschlusses ausreicht. Eines der Urteile bewertet die Verbrennung von Erdgas, welches zur Erzeugung einer Schutzgasatmosphäre verwendet wird. Die Schutzgasatmosphäre dient vor allem der Vermeidung einer Explosion im Trocknungsprozess bei der Herstellung von Kunststoffadditiven und Plasticsolen. Die Wärme des erzeugten Gases aus dem Erdgas trägt dabei ferner zur Trocknung vom produzierten Herstellungsprodukt bei.⁶⁴ Das für das vorlaufende Verfahren zuständige Finanzgericht hielt in seiner Entscheidung den Sachverhalt für einen Zweck der doppelten Verwendung, da das Gas als Verbrennungsprodukt für den Abschluss des Prozesses zur Vermeidung einer Explosion erforderlich sei.⁶⁵ Die Einschätzung des FG wurde vom BFH als unbegründet zurückgewiesen. Entgegen dieser Ansicht sieht er im Sachverhalt keine zweierlei Verwendung, da das entstandene Gas (Inertgas) ein Verbrennungsprodukt darstellt, welches unweigerlich bei der Verbrennung anfalle und somit kein weiterer Verwendungszweck vorliegen würde. Unter anderem wird als Begründung erneut die Aussage des EUGH, eine sog. Dual-Use Verwendung liegt nur dann vor, wenn der Produktionsprozess nicht ohne Einsatz eines Stoffs durchgeführt werden kann, von dem feststeht, dass er nur durch die Verbrennung des betreffenden Energieerzeugnisses erzeugt werden kann, genannt.

Die Argumentation des BFH weicht nachfolgend jedoch von seiner ursprünglichen Auffassung zur Thematik des zweierlei Verwendungszwecks ab. So spricht er davon, dass wenn ein Stoff auch durch die Verbrennung eines anderen Energieerzeugnisses hergestellt oder dieser Effekt unter Einsatz anderer Stoffe erreicht werden, die Voraussetzungen einer doppelten Verwendung aufgrund der Substituierbarkeit nicht erfüllt seien. Durch die Voraussetzung einer Substituierbarkeit ist damit einen neuen Aspekt in der Begriffsbetrachtung der doppelten Verwendung zu erkennen.⁶⁶

Jüngst hat sich der BFH erneut zum Begriff der zweierlei Verwendung geäußert und sich dabei ein weiteres Mal zur Begrifflichkeit der Substituierbarkeit ausgesprochen. Im Urteil zum 01.06.2022 setzte sich der BFH zum wiederholten Male mit der Erzeugung einer Schutzatmosphäre auseinander. Eine schlussendliche Aussage kann der BFH jedoch nicht tätigen, da sich das zuständige FG unzureichend zum Sachverhalt geäußert hat.⁶⁷ In einem zweiten Rechtsgang sollen weitere Feststellungen getroffen werden. Dem BFH war es gegenüber den bereits vorhandenen Sachverhaltsangaben dennoch möglich eine vorläufige Bewertung des Sachverhaltes abzugeben.⁶⁸ Ein relevanter

⁶⁴ BFH, Urteil v. 31.01.2019, VII B 115/18, Juris, Rz. 1.

⁶⁵ BFH, Urteil v. 31.01.2019, VII B 115/18, Juris, Rz. 3.

⁶⁶ BFH, Urteil v. 31.01.2019, VII B 115/18, Juris, Rz. 11 f.

⁶⁷ BFH, Urteil v. 01.06.2022, VII R 37/20, HFR 2023, 252-255.

⁶⁸ BFH, Urteil v. 01.06.2022, VII R 37/20, HFR 2023, 252-255, Rz. 32 ff.

Aspekt ist die Aussage zur „Problematik der Substituierbarkeit“. Der BFH erwähnt in Bezug zu dieser Thematik das Urteil C-68/18 des EuGH und erläutert diesbezüglich, dass ein Energieerzeugnis in einem Sachverhalt immer nach seiner tatsächlichen Verwendung besteuert werden muss. Eine theoretische Beurteilung würde zu einer hypothetischen Betrachtung führen, die davon abhängig wäre, ob dem Hauptzollamt oder dem Finanzgericht alternative Herstellungsverfahren bekannt seien. Ebenso wird erneut auf das Urteil X des EuGH verwiesen und vorherige BFH-Urteile (oben dargestellt) aufgelistet. Der BFH nimmt dabei ebenfalls auf den Senatsbeschluss VII B 115/18 vom 31.01.2019 (ZfZ 2019, 148) und seine dazugehörige Aussage zur Substituierbarkeit Bezug. Demnach muss gerade die Verbrennung eines Energieerzeugnisses für den Abschluss des Produktionsprozesses erforderlich sein. Die Begrifflichkeit der Substituierbarkeit sei auf den konkreten Produktionsprozess zu verstehen.⁶⁹

4.4 Rechtsauffassung der Finanzgerichts Düsseldorf

Das Finanzgericht Düsseldorf musste sich ebenfalls mit der Thematik des doppelten Verwendungszwecks auseinandersetzen. Zu nennen ist hierbei das Urteil mit Aktenzeichen 4 K 2278/20 VE, welches sich mit der Herstellung von Erdgas zu einem Inertgas beschäftigt. Es ist von Bedeutung, da es in diesem Zusammenhang die Meinung des FG zum Beschluss des BFH vom 31.01.2019 darlegt.⁷⁰ Der Senat des FG ist der Ansicht, dass es, entgegen der Aussage des BFH, nicht auf eine Substituierbarkeit des verwendeten Energieerzeugnisses ankommt. Für den Antragsteller sei es unmöglich nachzuweisen, dass eine Substitution des verwendeten Energieerzeugnisse nicht möglich sei.⁷¹ Ebenso wäre bei Erfordernis einer Substituierbarkeit die Vorschrift des Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 2. Anstrich Satz 1 der Richtlinie 2003/96/EG hinfällig, weil theoretisch immer denkbar ist, dass ein Antragsteller das für die Durchführung des Produktionsprozesses erforderliche Erzeugnis auch durch die Verwendung eines anderen Energieerzeugnisses hätte herstellen können bzw. den Effekt des Erzeugnisses auch unter Einsatz anderer Stoffe hätte erreichen können. Der Antragsteller hätte demnach anstatt Erdgas auch Heizöl verwenden oder das Inertgas auf einem anderen Wege beschaffen können. Diese theoretische Verwendung eines anderen Energieerzeugnisses oder theoretische Gewinnung des benötigten Energieerzeugnisse durch andere Herstellungsmöglichkeiten wäre jedoch weder aus den Urteilen

⁶⁹ BFH, Urteil v. 01.06.2022, VII R 37/20, HFR 2023, 252-255, Rz. 28 f.

⁷⁰ FG Düsseldorf, Urteil v. 09.03.2022, 4 K 2278/20 VE, Juris.

⁷¹ FG Düsseldorf, Urteil v. 09.03.2022, 4 K 2278/20 VE, Juris, Rz. 6.

des EuGH noch aus dem Wortlaut des Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 2. Anstrich Satz 1 der Richtlinie 2003/96/EG ersichtlich.⁷²

5. Diskussion

Auf Grundlage der bisherig dargestellten Inhalte ergibt sich die Frage, ob eine mögliche Substituierbarkeit zu einer letztendlichen Nichterfüllung des doppelten Verwendungszwecks eines Energieerzeugnis führt. Eine solche Einordnung bedarf ebenfalls die Beurteilung der Anwendbarkeit des § 51 Abs. 1 Nr. 1 c) EnergieStG im Rahmen der Betrachtung des Beispielsverfahrens. Systematisch bedarf es demnach einer Einteilung der Diskussion in zwei Unterkapitel. Deshalb wird zunächst im ersten Unterkapitel die Problemstellung der Substituierbarkeit bewertet. Danach erfolgt eine Untersuchung des Betrachtungsbeispiels anhand der vorherig gewonnenen Erkenntnisse.

5.1 Die Thematik der Substituierbarkeit

Die Begrifflichkeit des zweierlei Verwendungszweck ist eine Thematik, die durch eine Vielzahl an Rechtsprechungen und Auffassungen in der Literatur diskutiert wird. Durch sein Urteil (X) hat der EuGH ein Großteil der fragwürdigen Ansichten der Definition des doppelten Verwendungszwecks in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 2. Anstrich RL 2003/96/EG eingrenzen können. Die Ansicht, ein Energieerzeugnis könne einem doppelten Verwendungszweck dann unterliegen, wenn es nur durch die Verbrennung des betreffenden Energieerzeugnisses erzeugt und dieser Prozess nicht ohne Einsatz dieses Stoffs durchgeführt werden kann, wirft jedoch weiterhin Interpretationsspielraum auf. Diese Interpretation der Formulierung hat vor allem eine Widersprüchlichkeit in der Rechtsprechung des BFH ausgelöst.

Der BFH hat sich bereits mehrmals zu verschiedenen Sachverhalten in Bezug auf den zweierlei Verwendungszweck äußern müssen. Umstritten ist vor allem die Aussage des BFH zum 31.01.2019. Der BFH erläutert in diesem Beschluss, dass ein Dual-Use Verwendung ausscheidet, wenn ein Energieerzeugnis ersetzbar, also substituierbar, sei. Es liege dann eine Substituierbarkeit vor, wenn ein Herstellungsprodukt auch durch die Verbrennung eines anderen Energieerzeugnis oder unter Einsatz anderen Stoffs hergestellt werden bzw. einen bestimmten Effekt erzielen könne.⁷³

⁷² FG Düsseldorf, Urteil v. 09.03.2022, 4 K 2278/20 VE, Juris, Rz. 20 f.

⁷³ BFH, Urteil v. 31.01.2019, VII B 115/18, Juris, Rz. 12.

Fraglich ist jedoch, weshalb sich der BFH erstmalig in seinem Beschluss im Jahr 2019 zur Erforderlichkeit der Substituierbarkeit äußert. Wäre eine solche Austauschbarkeit von Bedeutung, dann hätte der BFH diese auch in seiner früheren Rechtsprechung thematisieren müssen. Dies ist jedoch nicht geschehen.⁷⁴ Widersprüchlich ist vor allem, dass der BFH in seinem „modifizierten“ Urteil aus dem Jahre 2015 noch die Ansicht vertrat, dass es nicht von Bedeutung sei, ob die durch die Verbrennung entstandenen Produkte ausschließlich durch die Verbrennung eines bestimmten Energieerzeugnisses entstehen.⁷⁵ Diese Ansicht untermauert u.a. die Entscheidung des EuGH vom 02.10.2014, da im entsprechenden Sachverhalt verschiedene Kohlearten verwendet wurden, die Energieerzeugnisse mit unterschiedlichen Positionen der Kombinierten Nomenklatur darstellten. Eine Austauschbarkeit der Energieerzeugnisse hat in diesem Zusammenhang zu keinem Ausschluss der zweierlei Verwendung geführt.⁷⁶ Eine Erforderlichkeit der Austauschbarkeit des Energieerzeugnis stehe ebenso nicht im Einklang mit dem Wortlaut des Abs. 4 Buchst. b RL/2003/96/EG oder gehe aus den Erwägungsgründen der Richtlinie hervor.⁷⁷

Ebenfalls ist ungeklärt, weshalb der BFH den Begriff der Substituierbarkeit aufgreift. Hergeleitet werden könnte dies durch die Interpretation des Urteils YARA Brunsbüttel des EuGH. Die Auslegung des Urteils zur Austauschbarkeit scheint hierbei nicht eindeutig. Der EuGH spricht davon, dass der erzeugte Stoff kein Energieerzeugnis mit zweierlei Verwendung darstelle, weil er im Sinne der Rechtsprechung nicht nur durch die Verbrennung des in Rede stehenden Energieerzeugnisses erzeugt werden könne. So kann die Äußerung des EuGH zum Urteil als Auslegung gedeutet werden, dass eine Austauschbarkeit eines eingesetzten Energieerzeugnisses zu dessen Verlust der Steuerbefreiung führt.⁷⁸ Anders als vom BFH aufgegriffen, kann die Formulierung jedoch nicht darauf bezogen werden, dass ein Stoff nur durch ein bestimmtes Energieerzeugnis hergestellt werden oder dem gewünschten Effekt erzielen kann. Es kann viel mehr darauf schließen lassen, dass der Stoff in dem zu beurteilenden Prozess nicht anders erzeugt worden sein darf, als durch die Verbrennung des betreffenden Energieerzeugnis. Der Stoff oder hervorgerufene Effekt muss demzufolge auf das entsprechende Energieerzeugnis zurückzuführen sein. Eine Austauschbarkeit des Energieerzeugnisses ist somit nicht von Relevanz. Auch durch die Nutzung eines anderen Energieerzeugnisses würde der Zweck der zweierlei Verwendung auf die Verwendung des

⁷⁴ Falkenberg, § 51 EnergieStG, Rz. 42.

⁷⁵ Falkenberg, ZfZ 2019, 191-192.

⁷⁶ EuGH, Urteil v. 02.10.2014, C-426/12-X, Juris, Rz. 28.

⁷⁷ FG Düsseldorf, Urteil v. 09.03.2022, 4 K 2278/20 VE, Rz. 20.

⁷⁸ Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, § 51 EnergieStG, F31.

Energieerzeugnis im Produktionsprozess erfüllt werden.⁷⁹ Dieser Meinung schließt sich das FG Düsseldorf in seinem Urteil zum Inertgas zur Substituierbarkeit an, indem es erläutert, dass der Begriff „nur“ auf den Herstellungsprozess und nicht auf die Substituierbarkeit des Energieerzeugnisses zu beziehen sei. Eine falsche Auffassung könne auf eine Missinterpretation der Übersetzung aus der französischen Fassung des Urteils des EuGH zurückzuführen sein.⁸⁰

Insbesondere ist zu erwähnen, dass sich der BFH in seinem letzten Beschluss zum doppelten Verwendungszweck erneut auf die Problematik der Substituierbarkeit bezieht. Entscheidend ist hier, dass der Senat erläutert, dass der Beschluss zu BFH VII B 115/18 zur Substituierbarkeit nur auf den konkreten Produktionsprozess zu beziehen sei. Ebenso erwähnt der BFH nicht erneut seine Aussage, dass der herzustellende Stoff nicht durch ein anderes Energieerzeugnis hergestellt oder dieser Effekt auch unter Einsatz eines anderen Stoffs erreicht werden dürfen.⁸¹ Es scheint so, als wolle der BFH auf die Kritik in der Rechtsprechung und der Literatur reagieren und versuchen, seine Aussage von 2019 zu korrigieren. Es bleibt jedoch unklar, weshalb es sinnvoller sei, der Begriff der Substituierbarkeit auf den konkreten Produktionsprozess zu beziehen. Eine Austauschbarkeit ist auch in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung, da das Energieerzeugnis letztendlich nur die erforderliche Wirkung erzielen oder Stoff bereitstellen muss, ohne dass der Prozess nicht abgeschlossen werden kann.⁸²

Über die Beweggründe des BFH, den Begriff der Substituierbarkeit einzubringen, lässt sich letztendlich nur mutmaßen. Die Berichtigung der Aussage des BFH durch das neue Urteil lässt darauf schließen, dass der BFH also wieder der Auffassung des EuGH und seiner Begriffsbestimmung des zweierlei Verwendungszwecks folgt.

5.2 Übertragung auf das Betrachtungsbeispiel

Infolge der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung zur zweierlei Verwendung kann letztendlich auf die Einordnung des Betrachtungsbeispiels geschlossen werden und die Frage beantwortet werden, ob eine Anwendbarkeit der Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 c) EnergieStG am Beispiel des Wertstoff-Recycling-Verfahren möglich ist. Eine Bestimmung der Tatbestandsmerkmale des Forschungsverfahrens ist bereits im Laufe der Arbeit entstanden. Die erläuterten

⁷⁹ Falkenberg, § 51 EnergieStG, Rz. 42.

⁸⁰ FG Düsseldorf, Urteil v. 09.03.2022, 4 K 2278/20 VE, Rz. 21.

⁸¹ BFH, Urteil v. 01.06.2022, VII R 37/20, HFR 2023, 252-255, Rz. 29.

⁸² Falkenberg, ZfZ 2019, 191-192.

Tatbestandsmerkmale lagen vor. Zu klären ist nun, ob das Verfahren auch einen zweierlei Verwendungszweck erfüllt.

Im Rahmen des Betrachtungsverfahrens ist eine Anwendbarkeit auf den im Prozess verwendeten Klärschlamm nicht möglich, da er kein Energieerzeugnis i.S.d. EnergieStG darstellt. Vorliegend wird aber ebenfalls Kohle im Vergasungsverfahren eingesetzt. Durch den alleinigen Einsatz von Klärschlamm würde ein zu geringer Kohlenstoffgehalt für den Prozess vorliegen, wodurch das Verfahren nicht durchgeführt werden könnte. Die Kohle bringt einen zusätzlichen Kohlenstoffgehalt ein und ist somit für die Durchführung des gewünschten Prozesses erforderlich. Anstatt Kohle kann jedoch ebenso Biomasse für das Verfahren verwendet werden. In Hinsicht auf die Substituierbarkeit wäre damit der zweierlei Verwendungszweck nicht erfüllt. Im Laufe der Arbeit wurde jedoch herausgearbeitet, dass es nur von Bedeutung ist, ob das eingesetzte Energieerzeugnis in Stande ist, den für den Produktionsprozess erforderlichen Stoff zur Verfügung zu stellen. Im vorliegenden Verfahren würde dies Kohlenstoff zur chemischen Reaktion im Herstellungsverfahren darstellen. Die Kohle kann diesen Stoff zur Verfügung stellen, da sie bei Verbrennung Kohlenstoff bereitstellt. Ohne die Verbrennung der Kohle könnte der Vergasungsprozess nicht durchgeführt werden. Die Kohle ist somit essentiell für den Produktionsprozess und dient somit dem doppelten Verwendungszweck. Die Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 c) EnergieStG ist folglich für das Forschungsverfahren anwendbar.

6. Fazit

In dieser Arbeit wurde die Frage behandelt, inwiefern eine Steuerentlastung nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 c) EnergieStG unter Berücksichtigung des Aspektes der zweierlei Verwendung auf das vorgestellte Forschungsverfahren anwendbar ist. Entscheidend war in diesem Zusammenhang zum einen die Herausarbeitung der Tatbestandsmerkmale der untersuchten Norm anhand des Betrachtungsbeispiels und zum anderen die Diskussion um den Begriff der Substituierbarkeit.

Die Auffassung des Bundesfinanzhofes bezüglich der Substituierbarkeit eines Energieerzeugnisses, damit es einen doppelten Verwendungszweck erfüllt, erscheint unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH und dem Wortlaut des Abs. 4 Buchst. b der RL/2003/96/EG inkonsequent. Wenngleich eine entsprechende Beurteilungstendenz erkennbar ist, alleine schon durch die Beschlüsse des EuGH zum Begriff des doppelten Verwendungszwecks, so spricht die weiterhin gefragte Beurteilung vom BFH durch verschiedene Gerichte für eine entsprechende Unklarheit. Diese Arbeit vertritt die Meinung,

dass eine Voraussetzung der Austauschbarkeit eines Energieerzeugnisses im Zusammenhang mit dem zweierlei Verwendungszweck nicht von Bedeutung ist und keiner Beachtung bedarf, um einem Energieerzeugnis eine letztendliche Steuerentlastung zuzuweisen. Dies wurde durch die Nennung verschiedener Rechtsauffassungen und Publikationen im Schrifttum herausgearbeitet.

Zukünftig bedarf es in Hinsicht dieser Problematik einer klaren Definition der Begrifflichkeit. Dies könnte durch eine entsprechende Rechtsprechung des BFH geschehen, in der eine konkrete Begriffsbestimmung der Dual-Use Verwendung erfolgt. Ebenfalls wäre eine Legaldefinition im EnergieStG, analog der Definition in § 1a Nr. 12 EnergieStG, denkbar. Eine solche Klarstellung des Begriffs wäre ebenfalls für die Anwender der Norm des § 51 EnergieStG, also die Unternehmen des Produzierenden Gewerbe, von Interesse.

Bei Betrachtung des Forschungsverfahrens im Zusammenhang mit der Steuerentlastung des § 51 Abs. 1 Nr. c) EnergieStG wurden im Laufe der Arbeit zuerst die Tatbestandsmerkmale dieser Norm herausgestellt und anschließend auf das Betrachtungsverfahren bezogen. Es ließ sich ermitteln, dass die genannte Steuerentlastung auf die Multi-Fuel-Conversion-Anlage anwendbar ist, wenn die Substituierbarkeit lediglich den konkreten Produktionsprozess betrifft und nicht die Austauschbarkeit eines Energieerzeugnisses einbezieht. Allerdings konnte hier nur das Energieerzeugnis Kohle betrachtet werden, da der verwendete Klärschlamm im Beispiel des Wertstoff-Recycling-Verfahrens kein Energieerzeugnis nach § 1 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EnergieStG i.V.m. § 1 b Abs. 1 Nr. 1 EnergieStV darstellt und somit von der Anwendung des Energiesteuergesetzes ausgenommen ist.

Das Betrachtungsbeispiel dient daher der Evaluation einer möglichen zukünftigen Anwendung des Kohlevergasungsverfahrens, das in der Klärschlammverwertung zur Phosphorrück- und Wasserstoffgewinnung relevant sein könnte. Die Wichtigkeit des Verfahrens liegt vor allem darin begründet, dass eine neue Verordnung zur Klärschlammverwertung bis 2029 eine 50 prozentige Nutzung des Klärschlammes als Recyclingprodukt vorschreibt. Die Klärschlammverwertung trägt zur Verringerung des Ressourcenverbrauchs und der Umweltbelastung bei.⁸³ Ein Schwerpunkt des Verfahrens stellt dementsprechend der Recyclingvorgang des Klärschlammes dar. Die Wasserstoffproduktion ist jedoch ebenso von wirtschaftlicher Bedeutung. Einer energiesteuerrechtlichen Betrachtung bedarf es dieser Thematik, da durch die

⁸³ Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz, „Verordnung zur Neuordnung der Klärschlammverwertung“ (zuletzt abgerufen am 26.07.2023).

Verbrennung der Kohle die Tatbestände einer Steuerentstehung vorliegen. Die Beurteilung einer möglichen Inanspruchnahme der Steuerentlastung nach § 51 EnergieStG wurde in dieser Diplomarbeit entsprechend dargelegt und durchgeführt.

Abschließend lassen sich die Erkenntnisse dieser Diplomarbeit jedoch kritisch betrachten. Dies liegt an der praktischen Anwendung der Steuerentlastung im Betrachtungsverfahren, die aufgrund der Besteuerung der Kohle begrenzt ist. Die zeitliche Abfolge der Steuerentstehung spielt dabei eine entscheidende Rolle. Wird die Kohle für das Forschungsverfahren direkt nach Steuerentstehung verwendet, so käme vorerst der Steuerbefreiungstatbestand nach § 37 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EnergieStG in Betracht. Es kommt somit nur eine Entlastung im Betrachtungsverfahren entstanden ist.

7. Literaturverzeichnis

Bücher und Kommentare

Bongartz, M. / Jatzke, H. / Schröder-Schallenberg, S., Kommentar Energiesteuergesetz, Stromsteuergesetz, München, Verlag Vahlen, 2019

Bongartz, M./ Schröder-Schallenberg, S., Verbrauchsteuerrecht, 4. Auflage, München, C.H.BECK, 2023

Friedrich, K./ Soyk, S., Energiesteuern Kommentar, Band 1, Freiburg im Breisgau, Haufe-Lexware, 2010

Jatzke, H., Europäisches Verbrauchsteuerrecht, 1. Auflage, München, C.H.BECK, 2016

Möhlenkamp, K. / Milewski, K., Kommentar Energiesteuergesetz, Stromsteuergesetz, 2. Auflage, München, C.H.BECK, 2020

Falkenberg, M., eKommentar zu § 51 EnergieStG, ab 01.01.2018, Stollfuß GmbH, 2023

Zeitschriftenartikel

Falkenberg, M., Dual-Use bei Verbrennung von Erdgas zur Erzeugung einer Schutzgasatmosphäre?, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, Heft Nr. 6, 2019, S. 191-192

Kolf, F./Schepp, M., Handelsblatt, 12.12.2022 , Die hohen Energiekosten machen den Klimaschutz für den Handel zur Überlebensfrage, [online], verfügbar unter <https://www.handelsblatt.com/unternehmen/handel-konsumgueter/serie-gruener-umbruch-die-hohen-energiekosten-machen-den-klimaschutz-fuer-den-handel-zur-ueberlebensfrage/28861918.html> [letzter Zugriff am 26.07.2023]

Liebheit, N./ Schiebold, D., Dual use - der andere Zweck in neuem altem Licht, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern, Heft Nr. 7, 2015, S. 174-184

Wedemeier, J. / Kruse, M., Wirtschaftsdienst, Heft Nr. 1, S. 26–32, Potenzial grüner Wasserstoff: langer Weg der Entwicklung, kurze Zeit bis zur Umsetzung, [online], verfügbar unter <https://www.wirtschaftsdienst.eu/inhalt/jahr/2021/heft/1/beitrag/potenzial-gruener-wasserstoff-langer-weg-der-entwicklung-kurze-zeit-bis-zur-umsetzung.html> [letzter Zugriff am 02.08.2023]

Witt, S.-C., Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszweck („dual use“), Höchstgerichtliche Finanzrechtsprechung, Heft Nr. 5, 2015, S. 476-479

Internetquellen

Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz, 25.10.2018, Klärschlamm, verfügbar unter <https://www.bmu.de/themen/wasser-ressourcen-abfall/kreislaufwirtschaft/abfallarten-abfallstroeme/klaerschlammschlamm> [letzter Zugriff am 26.07.2023]

Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz, nukleare Sicherheit und Verbraucherschutz, 04.10.2017, Verordnung zur Neuordnung der Klärschlammverwertung, verfügbar unter <https://www.bmu.de/gesetz/verordnung-zur-neuordnung-der-klaerschlammschlammverwertung> [letzter Zugriff am 26.07.2023]

Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz, Die Nationale Wasserstoffstrategie, verfügbar unter <https://www.bmwk.de/Navigation/DE/Wasserstoff/wasserstoffstrategie.html> [letzter Zugriff am 02.08.2023]

Duden Learnattack GmbH, 2023, Kohleveredelung – Kohle als wertvoller Rohstoff, verfügbar unter <https://www.lernhelfer.de/schuelerlexikon/chemie-abitur/artikel/kohleveredelung-kohle-als-wertvoller-rohstoff#> [letzter Zugriff am 26.07.2023]

Europäische Kommission, Die Kombinierte Nomenklatur, verfügbar unter https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/calculation-customs-duties/customs-tariff/combined-nomenclature_de [letzter Zugriff am 27.07.2023]

Georg Thieme Verlag KG, Reduktion und Oxidation: Definitionen und Reaktionsgleichungen, verfügbar unter <https://vamedici.thieme.de/lernmodul/543234/537959/reduktion+und+oxidation+definitionen+und+reaktionsgleichungen> [letzter Zugriff am 26.07.2023]

Hauk, R., Verfahren zur Vergasung von Klärschlamm, verfügbar unter <https://patents.google.com/patent/DE3603054C2/de> [letzter Zugriff am 26.07.2023]

Hohmann, G., EurA AG, 17.02.2023, Wasserstoff – Der Weg hin zum sauberen Energiespeicher, verfügbar unter <https://www.eura-ag.com/blog/wasserstoff-der-weg-hin-zum-sauberen-energiespeicher> [letzter Zugriff am 26.07.2023]

Paschotta, R., 23.04.2023, Stadtgas, verfügbar unter <https://www.energie-lexikon.info/stadtgas.html> [letzter Zugriff am 26.07.2023]

Paschotta, R., 24.04.2023, Kohlevergasung, verfügbar unter <https://www.energie-lexikon.info/kohlevergasung.html> [letzter Zugriff am 26.07.2023]

RWE AG, 02.06.2021, Anlage zur Gewinnung von Phosphor aus Klärschlamm kurz vor Inbetriebnahme, verfügbar unter <https://www.rwe.com/presse/rwe-power/2021-06-02-anlage-zur-gewinnung-von-phosphor-aus-klaerschlamm-kurz-vor-inbetriebnahme/> [letzter Zugriff am 26.07.2023]

RWE AG, Geschäftsbericht 2022, verfügbar unter zuletzt <https://www.rwe.com/-/media/RWE/documents/05-investor-relations/finanzkalender-und-veroeffentlichungen/2022-GJ/2023-03-21-rwe-geschaeftsbericht-2022.pdf> [letzter Zugriff am 26.07.2023]

RWE AG, Multi fuel conversion, verfügbar unter <https://www.rwe.com/forschung-und-entwicklung/rwe-innovationszentrum/kreislaufwirtschaft/multi-fuel-conversion/> [letzter Zugriff am 26.07.2023]

Shell GmbH/Wuppertal Institut, Wasserstoff-Studie, Energie der Zukunft?, Stand 2017, verfügbar unter https://epub.wupperinst.org/front-door/deliver/index/docId/6647/file/6647_Wasserstoff-Studie.pdf [letzter Zugriff am 26.07.2023]

Statistisches Bundesamt, Klassifikation der Wirtschaftszweige 2008, Stand 20.04.2023, verfügbar unter https://www.destatis.de/DE/Methoden/Klassifikationen/Gueter-Wirtschaftsklassifikationen/Downloads/klassifikation-wz-2008-3100100089004-aktuell.pdf?__blob=publicationFile [letzter Zugriff am 30.07.2023]

Umweltbundesamt, 15.04.2023, Wasserstoff – Schlüssel im künftigen Energiesystem, verfügbar unter <https://www.umweltbundesamt.de/themen/klima-energie/klimaschutz-energiepolitik-in-deutschland/wasserstoff-schluessel-im-kuenftigen-energiesystem#Rolle> [letzter Zugriff am 02.08.2023]

Erklärung

Ich erkläre hiermit, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig, ohne fremde Mitwirkung und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe; die aus fremden Werken wörtlich und sinn- gemäß übernommenen Gedanken sind unter Angabe der Quellen gekennzeichnet.

Ort, Datum

Unterschrift
