

=====

BUNDESFINANZHOF

Urteil

vom 08.10.2013

Az.: VII R 19/12

Vorinstanz: Finanzgericht Düsseldorf
Urteil vom 04.04.2012
Az.: 4 K 135/11 VE

==NV=(nicht amtlich veröffentlicht)==anonymisierte Fassung==

Gründe

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb eine Kraft-Wärme-Kopplungs-Anlage (KWK-Anlage), die über einen Gasturbinengeneratorsatz und einen Abhitzeessel mit Zusatzfeuerung sowie über zwei Spitzenlast-Dampferzeuger verfügte. Mit der Gasturbine wurde nicht nur der Generator für die Stromerzeugung, sondern auch ein Kompressor zur Verdichtung der Umgebungsluft angetrieben. Die verdichtete Luft wurde in die Brennkammer geleitet. Dort wurde der Luftsauerstoff zu ca. 1/3 verbrannt und die so verbleibende Luft als Heißgas der Turbine zugeführt. Nachdem das Heißgas die Turbine angetrieben hatte, wurde das noch sauerstoffhaltige Turbinenabgas dem Abhitzeessel zugeführt, wo es durch eine Zusatzfeuerung weiter verbrannt wurde und auf diese Weise den im Betrieb der Klägerin benötigten Prozessdampf erhitze. Die installierte Brutto-Nennleistung der Gasturbine (mechanische Leistung) betrug 4,247 MW. Bei einer Feuerungswärmeleistung von 13,816 MW betrug die thermische Leistung der Gasturbine 7,120 MW. Bei Volllastbetrieb der Gasturbine und der maximalen Wärmeleistung für die Zusatzfeuerung von 14,433 MW erzeugte der Abhitzeessel eine thermische Leistung von 21,144 MW. Die Zufuhr von Erdgas in die Brennkammer und in die Zusatzfeuerung war auf eine optimale Erzeugung von Strom und Wärme ausgerichtet. Mit der Zusatzfeuerung erreichten die Gasturbine und der Abhitzeessel mit Zusatzfeuerung theoretisch einen durchschnittlich um 5,8 % höheren Wirkungsgrad als ohne Zusatzfeuerung.
- 2 Den Antrag der Klägerin, eine Steuerentlastung nach § 53 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) auch für das in der

Zusatzfeuerung eingesetzte Erdgas zu gewähren, lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) mit der Begründung ab, der Erdgaseinsatz bei der Zusatzbefeuerung finde nicht im Rahmen eines KWK-Prozesses statt. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, entlastungsfähig könnten nur Energieerzeugnisse sein, die der gekoppelten Erzeugung von Energie und Wärme dienten. Ausgeschlossen von der Begünstigung seien daher Energieerzeugnisse zur Speisung einer Zusatzfeuerung, in der das dort eingesetzte Energieerzeugnis ausschließlich der Wärmeerzeugung diene. Zwar müsse nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht jede Verwendung eines Energieerzeugnisses im Rahmen des KWK-Prozesses unmittelbar sowohl der Kraft- wie der Nutzwärmeerzeugung dienen, jedoch sei der Erdgaseinsatz für die Zusatzfeuerung in der Anlage der Klägerin kein Teil des eigentlichen KWK-Prozesses. Mit der Zusatzfeuerung werde vielmehr nach dem eigentlichen KWK-Prozess im Abhitzekegel zur weiteren Erzeugung von Prozessdampf Erdgas verheizt. Somit diene die Zusatzfeuerung allein der Erzeugung von Prozessdampf. Der installierten Brutto-Nennleistung der Gasturbine von 4,247 MW und ihrer thermischen Leistung von 7,120 MW liege eine Feuerungswärmeleistung von 13,816 MW zugrunde. Gegenüber dieser Wärmeleistung, die zum eigentlichen KWK-Prozess gehöre, könne die Zusatzfeuerung mit 14,433 MW eine höhere maximale Wärmeleistung als die Gasturbine erreichen. Allein die Erzielung eines höheren Wirkungsgrades könne eine Einbeziehung der Zusatzfeuerung in den KWK-Prozess nicht rechtfertigen. Schließlich erfordere die Richtlinie 2003/96/EG (EnergieStRL) des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- Nr. L 283/51) keine Einbeziehung von Zusatzfeuerungen in die in Art. 15 Abs. 1 Buchst. c EnergieStRL angelegte fakultative Begünstigung.

- 3 Mit ihrer Revision wendet sich die Klägerin gegen das vom FG gefundene Auslegungsergebnis. Von Art. 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG werde auch der Einsatz von Energieerzeugnissen in Zusatzfeuerungen erfasst. In seinem Urteil vom 11. November 2008 VII R 33/07 (BFH/NV 2009, 610) habe der BFH die energiesteuerrechtliche Entlastungsfähigkeit auch auf solche Energieerzeugnisse ausgedehnt, die nicht unmittelbar der Kraft- und Wärmeerzeugung innerhalb einer KWK-Anlage dienten. Bei strenger Anwendung des Kriteriums Verwendung zur "gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme" hätte der BFH eine Entlastung für das in einer Rauchgasentschwefelungsanlage eingesetzte Erdgas offensichtlich verweigern müssen. Stattdessen habe er darauf abgestellt, dass die in dem

Mineralöl enthaltene Energie innerhalb eines einheitlichen, wenn auch aus verschiedenen, aufeinander bezogenen physikalischen Prozeduren bestehenden Prozesses verwendet werde. Ausreichend sei demnach ein physikalisches Beziehungsverhältnis zwischen zwei Vorgängen. Unter Berücksichtigung der Entscheidung des BFH finde die Verbrennung des Erdgases in der Abhitzekessel-Zusatzfeuerung, mit der kein neuer Vorgang in Gang gesetzt und der Wirkungsgrad der Anlage erhöht werde, im Rahmen des eigentlichen KWK-Prozesses statt. Aufgrund der Bauweise der KWK-Anlage sei die Zusatzfeuerung technisch zum Betrieb der Anlage --insbesondere zur Erzeugung der benötigten Dampfparameter-- erforderlich. Unbeachtlich sei die Möglichkeit, eine Anlage so zu bauen, dass sie ohne eine Zusatzfeuerung betrieben werden könne.

- 4 Aus den umweltpolitischen Motiven des Gesetzgebers folge die rechtliche Notwendigkeit der Zusatzfeuerung, denn diese diene der Effizienzsteigerung. Die konkrete Bauweise der Anlage habe das FG bei seiner Entscheidung unberücksichtigt gelassen und stattdessen auf eine alternative Bauweise abgestellt. Verkannt habe das FG darüber hinaus, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausgestaltung der Begünstigung nach den unionsrechtlichen Vorgaben einen einheitlichen Schutzstandard gewähren müssten. Aufgrund des hohen Nutzungsgrades der KWK-Anlage komme es bei dessen Berechnung auf den kleinen oder großen Bilanzkreis nicht an.
- 5 Soweit der Gesetzgeber bestimmte Verwendungen durch § 10 Abs. 3 und 6 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung (EnergieStV) mit Wirkung vom 30. September 2011 von der Begünstigung ausgeschlossen habe, seien diese Regelungen aufgrund der fehlenden Ermächtigung rechtswidrig. Die Einbeziehung der Zusatzfeuerung in den KWK-Prozess werde durch die Richtlinie 4608 des Vereins Deutscher Ingenieure (VDI-Richtlinie 4608) gestützt. Mangels ihres beschränkten Anwendungsbereichs könnten die einschlägigen unionsrechtlichen Vorschriften (Richtlinie 2004/8/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 11. Februar 2004 über die Förderung einer am Nutzwärmebedarf orientierten Kraft-Wärme-Kopplung im Energiebinnenmarkt und zur Änderung der Richtlinie 92/42/EWG, ABLEU Nr. L 52/50 und Entscheidung der Kommission vom 19. November 2008 zur Festlegung detaillierter Leitlinien für die Umsetzung und Anwendung des Anhangs II der Richtlinie 2004/8/EG des Europäischen Parlaments und des Rates, ABLEU Nr. L 338/55) nicht zur Auslegung des § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG herangezogen werden. Selbst wenn dies möglich wäre, stützten sie ihren (der Klägerin) Vortrag. Im Übrigen könnten die durch das Änderungsgesetz vom 7. November 2012 erfolgten

Neuregelungen --insbesondere § 3 und § 53 EnergieStG n.F.-- auf den Streitfall keine Anwendung finden.

6 Die Klägerin beantragt die Aufhebung des Urteils des FG und der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen und das HZA zu verpflichten, dem Entlastungsantrag nach § 53 EnergieStG in vollem Umfang stattzugeben; hilfsweise die Sache an das FG zurückzuverweisen.

7 Das HZA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Die Klägerin verwende das Erdgas, um in einem Abhitzekessel zusätzliche 2/3 des insgesamt erforderlichen Prozesswärmebedarfs zu erzeugen, von dem lediglich 1/3 aus dem Wärmeeintrag der Gasturbine stammten. Ein gesetzliches Erfordernis bestehe für die Zusatzfeuerung nicht. Auf die mit ihr verbundene Effizienzsteigerung komme es nicht an. Wie der BFH entschieden habe, sei bei der Berechnung des Nutzungsgrades einer Gas- und Dampfturbinenanlage (GuD-Anlage) mit Wärmeauskopplung allein die durch die Gasturbine erzeugte thermische und mechanische Energie (sog. kleiner Bilanzkreis) zugrunde zu legen. Daraus ergebe sich, dass ein Abhitzekessel nicht zum KWK-Prozess gehöre. Nach Art. 15 Abs. 1 Buchst. c EnergieStRL sei der nationale Gesetzgeber frei in der Ausgestaltung der für KWK-Anlagen gewährten Begünstigung. Im Übrigen seien in Abhitzekesseln verwendete Energieerzeugnisse nach § 10 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 der geänderten EnergieStV seit dem 30. September 2011 nicht mehr entlastungsfähig. Dies entspreche den allgemein anerkannten Regeln der Technik, die sowohl in den VDI-Richtlinien als auch in der Entscheidung der Kommission vom 19. November 2008 festgelegt seien. Mit der jüngsten Änderung der §§ 3 und 53 EnergieStG (BTDrucks 17/10797) habe der Gesetzgeber diejenigen Anlagenteile bestimmt, die nach den genannten Vorgaben nicht dem KWK-Prozess zugerechnet werden könnten.

8 II. Die Revision der Klägerin ist begründet und führt zur Aufhebung des Urteils des FG und zur Zurückverweisung der Sache an dieses zur erneuten Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 1. Für nachweislich nach § 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG versteuerte Energieerzeugnisse wird nach § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG auf Antrag eine Steuerentlastung gewährt, wenn die Energieerzeugnisse zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme in ortsfesten Anlagen mit einem Monats- oder Jahresnutzungsgrad von mindestens 70 % verwendet worden sind. Im Streitfall weist die von der Klägerin mit Erdgas betriebene KWK-Anlage unstreitig einen Jahresnutzungsgrad von über 70 % auf, so dass grundsätzlich eine Entlastung in Höhe von 5,50 €

für 1 MWh Erdgas in Betracht käme. Diese setzt jedoch voraus, dass das Erdgas im eigentlichen KWK-Prozess verwendet wird.

- 10 a) Wie der Senat zum Entlastungstatbestand des § 25 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. Abs. 3 Nr. 4.1 des Mineralölsteuergesetzes (MinöStG 1993), der Vorgängerregelung zu § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG, entschieden hat (Senatsurteil in BFH/NV 2009, 610), kommt es nach dem Sinn und Zweck der Regelung zur energiesteuerrechtlichen Förderung von KWK-Anlagen und der Systematik des Gesetzes entscheidend auf die konkrete Verwendung des Energieerzeugnisses zur Erreichung des begünstigten Zwecks und nicht auf den bloßen Verbrauch von Energieerzeugnissen im Rahmen des Betriebs einer KWK-Anlage an. Denn nicht die KWK-Anlage als solche ist Gegenstand der steuerlichen Förderung, sondern die ressourcenschonende Verwendung des Energieerzeugnisses unter optimaler Nutzung der durch die Verbrennung gewonnenen Energie. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks 14/440, S. 13) wollte der Gesetzgeber mit der Einführung einer vollständigen Steuerentlastung für das in KWK-Anlagen mit einem Jahresnutzungsgrad von mindestens 70 % verwendete Mineralöl aus ökologischen Gründen, wie z.B. der Ressourcenschonung oder der Emissionsverminderung, die besonders effiziente Nutzung der durch Verbrennung fossiler Energieträger gewonnenen Energie fördern. Entscheidendes Kriterium für die Begünstigung ist die gleichzeitige Erzeugung von Strom und Wärme, also die doppelte und möglichst effiziente Nutzung des Energiegehalts des eingesetzten Energieerzeugnisses (Senatsurteil vom 1. April 2008 VII R 26/06, BFHE 221, 355, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2008, 273, sowie Bongartz in Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz J 121).
- 11 b) Infolgedessen kommt die steuerliche Entlastung aller Energieerzeugnisse, die im Zusammenhang mit dem Betrieb einer KWK-Anlage eingesetzt werden, nicht in Betracht. Abzustellen ist vielmehr auf den konkreten Verwendungszweck. Für den Fall des Betriebs einer Rauchgasentschwefelungsanlage, in der das in einer KWK-Anlage entstandene Rauchgas unter Verwendung von Erdgas aufgeheizt wird, hat der Senat entschieden, dass die im Erdgas enthaltene Energie zwar nicht in Kraft und Wärme umgewandelt, jedoch innerhalb eines einheitlichen, wenn auch aus verschiedenen, aufeinander bezogenen physikalischen Prozeduren bestehenden Prozesses verwendet wird, der nicht auf das Geschehen in der Kesselanlage beschränkt werden kann. Aufgrund umweltrechtlicher Vorgaben war der Betrieb der Rauchgasentschwefelungsanlage zur gleichzeitigen Erzeugung von Strom und Wärme erforderlich. Dieser Umstand rechtfertigte die Einbeziehung des zur Rauchgasentschwefelung eingesetzten

Erdgases in die steuerliche Entlastung. Wie der Senat ausgeführt hat, wurde die Rauchgasreinigungsanlage zum unverzichtbaren Bestandteil des eigentlichen Prozesses, mit dem der Verwendungszweck des eingesetzten Mineralöls erreicht wurde.

- 12 In Bezug auf das bei Wartungs- und Reparaturarbeiten während der Abschaltung einer nachgeschalteten Dampfturbine zur Zusatzbefeuerung eines Abhitzekessels verwendete Erdgas hat der erkennende Senat die Voraussetzungen des Entlastungstatbestands des § 25 Abs. 3a Nr. 3.1 MinöStG 1993 insoweit nicht als erfüllt angesehen, als während dieser Arbeiten mit Hilfe der Abwärme Strom nicht erzeugt werden konnte (Urteil vom 16. April 2013 VII R 59/11, BFH/NV 2013, 1507). Vielmehr wurde die von zwei stromerzeugenden Gasturbinen freigesetzte Abwärme im Abhitzekessel zusätzlich erhitzt und anschließend --ohne die nachgeschaltete Dampfturbine anzutreiben-- über eine sog. Reduzierstation direkt als Nutzwärme entnommen.
- 13 2. Im Streitfall kommt es auf die Frage an, ob die Zusatzfeuerung als unverzichtbarer Bestandteil des KWK-Prozesses --und damit auch der Stromerzeugung-- angesehen werden kann. Allerdings weisen die tatsächlichen Feststellungen des FG und die von ihm gegebene Begründung für die Abweisung der Klage Widersprüche auf, die den erkennenden Senat an einer abschließenden rechtlichen Beurteilung des Streitfalls hindern. Im Tatbestand führt das FG aus: "Ein Betrieb der Gasturbine war ohne Zusatzfeuerung technisch nicht möglich. Für die Gasturbine gab es keinen Bypass-Kamin an Stelle des Abhitzekessels. Der Abhitzekessel konnte auch nicht ohne das Heißgas der Gasturbine allein mit Frischluft betrieben werden." Diese Sachverhaltsdarstellung lässt den Schluss zu, dass eine Stromerzeugung ohne den Einsatz der Zusatzfeuerung nicht möglich ist. In diesem Zusammenhang erschließt sich nicht ohne Weiteres, warum es isoliert betrachtet zum Betrieb der Gasturbine einer Zusatzfeuerung bedarf. Erforderlich zum Betrieb des Generators scheint allein der Abhitzekessel zu sein, der einen Kamin ersetzt und der Ableitung des Heißgases der Gasturbine dient. Auf dieses technische Verständnis weisen die Ausführungen in der Begründung hin, nach denen der Erdgaseinsatz im Rahmen der Zusatzfeuerung kein Teil des eigentlichen KWK-Prozesses ist. An dieser Stelle weist das FG in einer generalisierenden Betrachtung darauf hin, dass die Anlage der Klägerin ohne die Zusatzfeuerung nicht arbeiten kann. Durch diese Formulierung wird die im Tatbestand getroffene Feststellung, dass der Betrieb der Gasturbine ohne Zusatzfeuerung technisch nicht möglich ist, relativiert. Zweifel an den Feststellungen des FG

ergeben sich auch im Hinblick auf das von der Klägerin im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegte Gutachten vom 18. November 2008. Ausweislich der Beschreibung der Aufgabenstellung wurde der Sachverständige damit beauftragt, unter energetischen Gesichtspunkten den Betrieb der KWK-Anlage mit bzw. ohne Zusatzfeuerung zu vergleichen. Die Aussage, im Fall des Betriebs ohne Zusatzfeuerung übernahmen die Spitzenkessel die notwendige Dampferzeugung, lässt sich dahin deuten, dass ein Betrieb der KWK-Anlage auch ohne Zusatzfeuerung möglich, jedoch aufgrund des konkreten Bedarfs an Prozessdampf für die Bedürfnisse der Klägerin nicht ausreichend ist.

- 14 Sollte sich im Rahmen der weiteren Aufklärung des Sachverhalts erweisen, dass die Zusatzfeuerung kein unverzichtbarer Bestandteil des eigentlichen KWK-Prozesses ist, käme eine Steuerentlastung nicht in Betracht. Denn der Verwendungszweck des zur Speisung der Zusatzbefeuerung eingesetzten Erdgases wäre die weitere Erhitzung des im Betrieb der Klägerin benötigten Prozessdampfes, der nicht mehr --etwa durch Antrieb einer Dampfturbine-- zur Stromerzeugung verwendet würde. Damit entfielen der vom Gesetzgeber vorausgesetzte Entlastungsgrund. Denn nur durch eine möglichst effiziente Ausnutzung der durch die Verbrennung des Erdgases erzeugten Energie kann das gesetzgeberische Ziel erreicht und die Steuerentlastung legitimiert werden. Werden dagegen Energieerzeugnisse verbrannt, ohne mit der auf diese Weise freigesetzten Wärme elektrische Energie zu erzeugen, wird der eigentliche Zweck der Steuerentlastung verfehlt, denn die energetische Nutzung des Energieerzeugnisses dient ausschließlich der für sich allein nicht begünstigten Wärmeerzeugung.
- 15 3. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass sich durch eine Zusatzfeuerung der Wirkungsgrad einer KWK-Anlage verbessern lässt. Allein die Erreichung eines bestimmten Wirkungsgrades reicht nämlich zur Erfüllung des in § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG normierten Entlastungsstatbestands nicht aus. Denn nicht die Effizienz einer GuD- oder KWK-Anlage ist der eigentliche Grund für die Steuerbegünstigung, sondern die doppelte Ausnutzung des Energiegehalts des in ihr eingesetzten Brennstoffes zur Erzeugung von elektrischem Strom und Wärme. Zudem kann aus energiesteuerrechtlicher Sicht der Effekt einer Wirkungsgradverbesserung nicht mit dem ressourcenschonenden Effekt gleichgesetzt werden, der sich mit der Verwendung eines Energieerzeugnisses zur gleichzeitigen Erzeugung von Kraft und Wärme erzielen lässt.
- 16 4. Auch kann die technische Konstruktion einer KWK-Anlage in Bezug auf die Abhitzeführung den erforderlichen Einsatz eines

Energieerzeugnisses zur gekoppelten Erzeugung von Kraft und Wärme (Senatsurteil in BFHE 221, 355, ZfZ 2008, 273) nicht entbehrlich machen. Entscheidend ist, dass das innerhalb einer KWK-Anlage eingesetzte Energieerzeugnis im Rahmen des eigentlichen KWK-Prozesses verwendet wird (Senatsurteil in BFH/NV 2009, 610), und nicht, dass der Anlagenteil, in dem Energieerzeugnisse verbrannt werden, konstruktionsbedingt mit einem Anlagenteil zusammenhängt, in dem ein von Gesetzes wegen begünstigter Prozess abläuft.

17 Dabei ist zu berücksichtigen, dass im Streitfall nicht davon ausgegangen werden kann, dass sich eine Gasturbine mit nachgeschalteter Zusatzfeuerung nur in der von der Klägerin gewählten Bauart betreiben lässt. Vielmehr ist den Ausführungen des FG zu entnehmen, dass die Ableitung der Abhitze einer Gasturbine auch durch einen Kamin erfolgen kann. Dagegen fehlt eine Aussage des FG, weshalb dies nur durch einen gesonderten By-Pass-Kamin und nicht auch durch die Nutzung des mit dem Abhitzekeessel verbundenen Kamins --ohne gleichzeitigen Betrieb der Zusatzfeuerung-- möglich sein soll. Zudem sind nach den Feststellungen des FG der Anlage noch zwei Spitzenlast-Dampferzeuger für die weitere Prozessdampferzeugung angegliedert. Im Ergebnis ist der Vortrag der Klägerin, die Gasturbine könne nur mit der Zusatzbefeuerung des Abhitzekeessels betrieben werden, nicht schlüssig.

18 5. Ergänzend weist der erkennende Senat darauf hin, dass eine Verweigerung der Steuerentlastung nicht dem Unionsrecht widerspräche. Nach Art. 15 Abs. 1 Buchst. c EnergieStRL können die Mitgliedstaaten Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen für Energieerzeugnisse und Strom gewähren, die für die Kraft-Wärme-Kopplung verwendet werden. Den Mitgliedstaaten ist es somit --unter Beachtung der beihilferechtlichen Restriktionen-- freigestellt, ob und in welchem Umfang sie von der Möglichkeit einer Förderung von KWK-Anlagen Gebrauch machen und ob sie zu diesem Zweck den im gemeinschaftlichen Verbrauchsteuerrecht nicht näher bestimmten Anlagenbegriff näher präzisieren. Soweit die Revision bei der Umsetzung dieser Richtlinienbestimmung die Beachtung eines "einheitlichen, d.h. konsequenten Schutzstandards" fordert, ist dem Vorbringen nicht zu entnehmen, worin dieser Standard genau bestehen und an welchen Kriterien er sich ausrichten soll. Auch wird nicht ersichtlich, warum ein solcher --nicht näher bestimmter-- Schutzstandard die undifferenzierte Einbeziehung auch solcher Energieerzeugnisse in die steuerliche Förderung gebieten soll, die zwar nicht unmittelbar der Erzeugung von Kraft und Wärme dienen, aber zum Betrieb der KWK-Anlage erforderlich sind. Vielmehr weisen die

beihilferechtlichen Vorgaben und die aus den einschlägigen unionsrechtlichen Bestimmungen ersichtlichen anerkannten Regeln der Technik, die die Kommission nunmehr in ihre neuen beihilferechtlichen Entscheidungen einbezieht, in eine andere Richtung.

- 19 6. Aufgrund der aufgezeigten Widersprüchlichkeit der erstinstanzlichen Entscheidung war das Urteil des FG aufzuheben. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif und war daher zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Im zweiten Rechtsgang wird das FG die erforderlichen Feststellungen bzw. Klarstellungen in Bezug auf die Funktion und Bedeutung der Zusatzfeuerung für den Betrieb der Gasturbine nachzuholen und auf dieser Grundlage seine Rechtsauffassung zu überprüfen haben.