

## Urteil vom 10. März 2015, VII R 6/11

**Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 10.03.2015 VII R 5/11 - Ermittlung des Steuersatzes für als Substitutionsheizstoff verwendetes Toluol**

BFH VII. Senat

EGRL 96/2003 Art 2 Abs 3, EnergieStG § 2 Abs 1, EnergieStG § 2 Abs 2, EnergieStG § 2 Abs 3, EnergieStG § 2 Abs 4

vorgehend FG Düsseldorf, 14. Dezember 2010, Az: 4 K 2656/10 VE

### Tenor

Auf die Revision des Hauptzollamts wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 15. Dezember 2010 4 K 2656/10 VE aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

### Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) befasst sich mit der Herstellung und dem Verkauf von Titanpigmenten sowie Titanverbindungen. Sie stellt unter Einsatz von Toluol im Chloridverfahren Titandioxidpulver her, das sie als sog. Weißpigment verkauft. Die Titandioxidpigmente werden in einem Synthesereaktor in drei Schritten hergestellt. Der erste Schritt ist die Reduktion von Titantetrachlorid ( $\text{TiCl}_4$ ) zu  $\text{TiCl}_3$  in einer Sauerstoffatmosphäre. Der Sauerstoff verbindet sich mit dem Titan, während das Chlor teilweise als Chlorgas und teilweise als Chlorwasserstoff entsteht. Die Einleitung der Titandioxidsynthese erfolgt bei sehr hohen Temperaturen. Titantetrachlorid und Sauerstoff werden vor ihrer Zusammenführung stark erhitzt. Da Sauerstoff mit einer Erdgasflamme nur bis ca.  $950^\circ\text{C}$  erhitzt werden kann, der Beginn der chemischen Reaktion jedoch eine Erhitzung des Sauerstoffs auf  $1\ 650^\circ\text{C}$  erfordert, wird das Toluol zur Schließung der "Energierücke" direkt in den  $950^\circ\text{C}$  heißen Sauerstoffstrom eingesprüht, wo es verdampft und anschließend verbrennt. In einem zweiten Schritt kondensieren die Titandioxidmoleküle unter Hitzeeinwirkung zu Nanopartikeln, die in einem dritten Schritt durch Kollision miteinander und anschließender Versinterung zu Mikropartikeln heranwachsen. Das gewonnene Titandioxid weist eine instabile Struktur und eine nicht sehr hohe Beständigkeit auf. Deshalb verarbeitet die Klägerin das Titandioxid in einem Trockner und in einem Temperofen weiter. Dabei wird die Oberfläche der Titandioxidgrundkörper durch einen Überzug mit keramischen Mikropartikeln aus Aluminium, Zirkon oder Siliciumoxid oder Mischungen hiervon stabilisiert. Ferner werden Kristallgitterfehler beseitigt. Der Trockner und der Temperofen werden jeweils durch eine Erdgasflamme erhitzt.
- 2 Mit Schreiben vom 19. Dezember 2006 beantragte die Klägerin die Erteilung einer Erlaubnis nach § 24 Abs. 2 Satz 1 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) zur steuerfreien Verwendung von Toluol zur Herstellung von Titandioxid im Chloridverfahren. Mit der Begründung, das Toluol werde in diesem Verfahren verheizt, lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) die Erteilung der Erlaubnis ab. Auf Aufforderung des HZA gab die Klägerin eine Steueranmeldung für das Jahr 2007 ab, in der sie die Steuer unter Anwendung des in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG vorgesehenen Steuersatzes mit ... € berechnete. Mit Einspruchsentscheidung vom 8. Juli 2010 wies das HZA den gegen die streitgegenständliche Energiesteueranmeldung vom 12. Februar 2008 eingelegten Einspruch als unbegründet zurück. Dabei vertrat es die Auffassung, das Toluol stehe nach seiner Dichte und seinem Siedeverhalten Leichtöl der Unterpos. 2710 11 der Kombinierten Nomenklatur (KN) am nächsten. Eine Versteuerung nach § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EnergieStG scheidet aus, weil das von der Klägerin verwendete Toluol nicht gekennzeichnet gewesen sei.
- 3 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Steueranmeldung vom 12. Februar 2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Juli 2010 sei aufzuheben, soweit die Energiesteuer unter Anwendung eines

höheren Steuersatzes als 25 €/1 000 kg gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG festgesetzt worden sei. Im Streitfall sei die Steuer nach § 67 Abs. 4 i.V.m. § 30 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG entstanden. Da Toluol in § 2 Abs. 1 und 3 EnergieStG nicht genannt sei, unterliege es nach § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG der gleichen Steuer wie das Energieerzeugnis, dem es am nächsten stehe. Der im Streitfall anzuwendende Steuersatz könne in richtlinienkonformer Auslegung des Art. 2 Abs. 3 Unterabs. 1 und 3 der Richtlinie 2003/96/EG (EnergieStRL) des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 283/51) nur § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 EnergieStG entnommen werden. Nach den unionsrechtlichen Vorgaben bestimme sich der Steuersatz nach der Verwendung des jeweiligen Energieerzeugnisses. Demgegenüber ordne § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG die Anwendung des Steuersatzes für Energieerzeugnisse an, denen die zu beurteilenden Energieerzeugnisse nach ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszweck am nächsten stünden. Insoweit enthalte § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG eine im Streitfall leer laufende Verweisung auf § 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG. Da das Toluol zum Verheizen verwendet worden sei, könne der anzuwendende Steuersatz nur § 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG entnommen werden. Nach seiner konkreten Verwendung stehe das Toluol dem Heizöl der Unterpos. 2710 19 61 bis 2710 19 69 KN gleich, so dass ein Steuersatz von 25 € je 1 000 kg anzuwenden sei. In § 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG sei kein dem Toluol mit einem Preis von ca. 1,42 €/l gleichwertiger Heizstoff aufgeführt. Die fehlende Kennzeichnung des Toluols stehe einer Anwendung des Steuersatzes des § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG nicht entgegen, weil eine solche nur für nach dem in § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG festgelegten Steuersatz versteuerte Energieerzeugnisse vorgesehen sei.

- 4 Mit seiner Revision rügt das HZA eine unzutreffende Anwendung des § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG, der mit dem Unionsrecht in Einklang stehe. Die Steuer für das von der Klägerin verwendete Toluol sei nach § 67 Abs. 4 i.V.m. § 30 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG entstanden, denn es sei von der Klägerin als Heizstoff verwendet worden, weshalb eine Steuerbefreiung nach § 25 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG nicht in Betracht komme. Für die in § 2 Abs. 1 bis 3 EnergieStG nicht genannten Energieerzeugnisse richte sich der anzuwendende Steuersatz nach der Beschaffenheit und dem Verwendungszweck des Energieerzeugnisses. Dabei sei zu berücksichtigen, dass die Absätze 1 und 2 des § 2 EnergieStG den an der Beschaffenheit der Erzeugnisse ausgerichteten Grundtatbestand des Steuertarifs darstellten. Dieses Verständnis der Regelungen belege die durch das Gesetz zur Änderung des Energiesteuer- und Stromsteuergesetzes vom 1. März 2011 (BGBl I 2011, 282) eingeführte Entlastungsmöglichkeit, die Sachverhalte wie den des Streitfalls erfasse. Auch wenn Benzine oder mittelschwere Öle verheizt würden, sei der entsprechende Steuersatz nach § 2 Abs. 1 EnergieStG anzuwenden. Demgegenüber sei § 2 Abs. 3 EnergieStG als Spezialregelung für bestimmte Verwendungszwecke (einschließlich des Verheizens) anzusehen. Deshalb sei die Frage des Verwendungszwecks nur für diejenigen Energieerzeugnisse zu klären, deren am nächsten stehendes Energieerzeugnis sowohl in § 2 Abs. 1 und 2 EnergieStG als auch in § 2 Abs. 3 EnergieStG genannt sei. Die in Art. 2 Abs. 3 EnergieStRL getroffene Regelung bedeute nicht, dass neben einem Kraftstoffsteuersatz zwingend auch ein ermäßigter Heizstoffsteuersatz festgelegt werden müsse. Insoweit bleibe den Mitgliedstaaten ein Spielraum bei der Umsetzung des Richtlinienrechts.
- 5 Unter Berücksichtigung des Siedepunktes, der bei 111° C liege, sei das Toluol einem Leichtöl, und unter Berücksichtigung der Gehalte an Blei und Schwefel einem bleifreien und schwefelarmen Benzin am nächsten stehend anzusehen (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG). Die Gleichwertigkeit eines Energieerzeugnisses könne nicht aufgrund des Preises beurteilt werden. Im Übrigen bleibe das FG die Begründung schuldig, warum Toluol, das zu Heizzwecken eingesetzt werde, schwerem Heizöl und nicht anderen Energieerzeugnissen, wie z.B. leichtem Heizöl oder Flüssiggasen, gleichwertig sein soll. Der Preis für leichtes Heizöl liege dem Preis für Toluol näher als der Preis für schweres Heizöl.
- 6 Das HZA beantragt die Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils sowie die Abweisung der Klage.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision des HZA als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Sie schließt sich im Wesentlichen der Rechtsauffassung des FG an. Hinsichtlich seiner Beschaffenheit könne nicht nur auf das Siedeverhalten oder die Dichte von reinem Toluol abgestellt werden. Von Bedeutung sei auch, dass Toluol für eine Verwendung als Kraftstoff ungeeignet sei. Ein wesentlicher Unterschied zu Benzin liege auch in dem hohen Preis von Toluol in Höhe von 1,42 €/l. Demgegenüber koste 1 Liter Benzin ohne Energiesteuern ca. 0,40 €. Das bei der Herstellung von Titandioxid verwendete Toluol weise gegenüber Heizöl eine größere Umweltverträglichkeit auf. Wenn Toluol wie Motorbenzin besteuert werde, würden Wettbewerber in diskriminierender Weise bevorzugt, die das billigere Heizöl verwendeten. Den unterschiedlichen Sprachfassungen des Art. 2 Abs. 3 EnergieStRL sei zu entnehmen, dass es entscheidend auf den Verwendungszweck, nicht jedoch auf

die Beschaffenheit des zu steuernden Erzeugnisses ankomme. Die EnergieStRL erlaube es nicht, bei gleichem Verwendungszweck andere Energieerzeugnisse gegenüber den in den Tabellen A und C des Anhangs I EnergieStRL genannten Erzeugnissen zu diskriminieren. Im Streitfall lasse sich für das apothekenreine Toluol ein gleichwertiger Heizstoff schwerlich finden. Weder auf den Preis, noch auf das Siedeverhalten oder die chemische Ähnlichkeit könne abgestellt werden. Es sei daher auf den Mindeststeuersatz für schweres Heizöl in Höhe von 25 €/1 000 l abzustellen. Wenn aufgrund der Ähnlichkeit von Toluol zu Gasölen ein Steuersatz von 61,35 €/1 000 l anzuwenden sei, müsse von der Erfüllung der Kennzeichnungspflicht abgesehen werden, denn eine solche bestehe für reines Toluol nicht.

- 9** Der Senat hat das Verfahren mit Beschluss vom 14. November 2012 VII R 6/11 (BFH/NV 2013, 934) ausgesetzt und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob Art. 2 Abs. 3 EnergieStRL verlangt, bei der Besteuerung anderer Energieerzeugnisse als derjenigen, für die in der Richtlinie ein Steuerbetrag festgelegt ist, einen Steuersatz anzuwenden, der im nationalen Recht für die Verwendung eines Energieerzeugnisses als Heizstoff festgelegt ist, sofern jenes andere Energieerzeugnis ebenfalls als Heizstoff verwendet wird, und ob, wenn das andere Energieerzeugnis bei einer Verwendung als Heizstoff einem bestimmten Energieerzeugnis gleichwertig ist, der für dieses Energieerzeugnis im nationalen Recht festgelegte Steuersatz angewandt werden kann, auch wenn es sich dabei um einen einheitlichen Steuersatz ohne Rücksicht auf die Verwendung als Kraftstoff oder als Heizstoff handelt.
- 10** In seinem Urteil vom 3. April 2014 C-43/13 und C-44/13 (Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2014, 167) hat der EuGH auf diese Frage geantwortet, Art. 2 Abs. 3 EnergieStRL sei dahin auszulegen, dass in einem ersten Schritt zu bestimmen ist, ob das fragliche Erzeugnis als Heiz- oder als Kraftstoff verwendet wird, bevor in einem zweiten Schritt festgestellt wird, an die Stelle welches der Kraft- oder der Heizstoffe, die in der entsprechenden Tabelle in Anhang I dieser Richtlinie jeweils aufgeführt sind, das fragliche Erzeugnis bei seiner Verwendung tatsächlich tritt oder in Ermangelung eines solchen, welcher dieser Kraft- oder dieser Heizstoffe ihm nach seiner Beschaffenheit und seinem Verwendungszweck am nächsten steht.
- 11** Nach Auffassung der Klägerin kommt nach der Entscheidung des EuGH die Besteuerung des streitgegenständlichen Toluols, das einen sehr hohen Reinheitsgrad aufweise, nur nach einem für Heizstoffe festgelegten Steuersatz in Betracht. Aufgrund der für den Bundesfinanzhof bindenden Feststellungen des FG, nach denen das Toluol nach seiner konkreten Verwendung dem Heizöl der Unterpos. 2710 19 61 bis 2710 19 69 KN gleichsteht, sei daher der in § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG festgelegte Steuersatz von 25 € je 1 000 kg anzuwenden. Im Rahmen des anzustellenden Beschaffenheitsvergleichs könne nicht allein auf das Siedeverhalten eines Energieerzeugnisses abgestellt werden, vielmehr seien in einer Gesamtbetrachtung auch andere Merkmale, wie z.B. der Schwefel- oder Bleigehalt, und insbesondere der Verwendungszweck zu berücksichtigen. Zudem bestehe keine Vergleichbarkeit des Siedepunktes von Toluol mit den Siedeverläufen von Kerosin und Motorbenzin. Dem Kerosin stehe Toluol deshalb nicht nahe, weil Kerosin in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) und anderen Mitgliedstaaten nahezu ausschließlich als Kraftstoff eingesetzt werde. Im Ergebnis führe eine Besteuerung von Toluol mit dem für Kerosin vorgesehenen Steuersatz dazu, dass ein als Heizstoff verwendetes Energieerzeugnis mit der Folge von Marktverzerrungen mit einem für einen Kraftstoff vorgesehenen Steuersatz belegt werde. Demgegenüber vertritt das HZA die Auffassung, das Toluol stehe nach seinem Siedeverhalten nicht einem Gas- oder Schweröl, sondern dem Kerosin am nächsten, weshalb der in § 2 Abs. 1 Nr. 3 EnergieStG festgelegte Steuersatz zur Anwendung gelangen müsse, der gleichermaßen für Kraft- und Heizstoffe gelte.

## Entscheidungsgründe

- 12** II. Die Revision des HZA ist begründet. Zu Unrecht hat das FG die Beschaffenheitsmerkmale von Toluol und schwerem Heizöl unberücksichtigt gelassen und damit hinsichtlich der Auslegung des Art. 2 Abs. 3 EnergieStRL eine von der Entscheidung des EuGH abweichende Rechtsauffassung vertreten. Das Urteil des FG ist daher aufzuheben und zur Nachholung der versäumten Feststellungen an dieses zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13** 1. Bei der Festlegung der Steuersätze und der Ausgestaltung des Steuertarifs ist der Gesetzgeber der Systematik des Anhangs I EnergieStRL nicht gefolgt, sondern hat in § 2 Abs. 1 und 2 EnergieStG allgemein geltende Steuersätze für die dort genannten Energieerzeugnisse unabhängig davon festgelegt, ob das jeweilige Energieerzeugnis als Kraft- oder Heizstoff verwendet wird. In § 2 Abs. 3 EnergieStG hat er in Abweichung von den Absätzen 1 und 2 ermäßigte Steuersätze für bestimmte Energieerzeugnisse festgelegt, die zum Verheizen oder in begünstigten Anlagen nach

den §§ 3 und 3a EnergieStG verwendet werden. Die Ausgestaltung der Steuertarife begegnet nach Auffassung des erkennenden Senats keinen unionsrechtlichen Bedenken. In seinen Schlussanträgen in den Rechtssachen C-43/13 und C-44/13 hat Generalanwalt Jääskinen darauf hingewiesen, dass die Mitgliedstaaten nicht daran gehindert sind, beide Verwendungsarten eines Energieerzeugnisses mit demselben Steuersatz zu besteuern, sofern sie dies für sachdienlich erachten und der Steuersatz die von der EnergieStRL vorgegebenen Mindeststeuerbeträge einhält. Von dieser Möglichkeit hat Deutschland Gebrauch gemacht und z.B. für Kerosin in § 2 Abs. 1 Nr. 3 EnergieStG einen Steuersatz in Höhe von 654,50 € für 1 000 l unabhängig davon festgelegt, ob dieses verheizt oder als Kraftstoff verwendet wird.

- 14 2. Bei dem von der Klägerin im Chloridverfahren zur Herstellung von Titandioxid eingesetzten Toluol (Methylbenzol) handelt es sich um ein Erzeugnis, das der Unterpos. 2902 30 00 KN zuzuweisen ist. Dies ist unter den Beteiligten unstrittig. Ein Steuersatz ist für dieses Erzeugnis weder in § 2 Abs. 1 bis 2 EnergieStG noch in § 2 Abs. 3 EnergieStG festgelegt, so dass dieser nach § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG zu bestimmen ist. Danach unterliegen andere als die in den Absätzen 1 bis 3 genannten Energieerzeugnisse der gleichen Steuer wie die Energieerzeugnisse, denen sie nach ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszweck am nächsten stehen.
- 15 Für Toluol ist auch in Anhang I EnergieStRL kein Mindeststeuerbetrag festgelegt. Nach den Vorgaben des Art. 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStRL werden zum Verbrauch als Heiz- oder Kraftstoff bestimmte oder als solche zum Verkauf angebotene bzw. verwendete andere Energieerzeugnisse als diejenigen, für die in der EnergieStRL (Anhang I Tabellen A, B und C) ein Steuerbetrag festgelegt wurde, je nach Verwendung zu dem für einen gleichwertigen Heiz- oder Kraftstoff erhobenen Steuersatz besteuert.
- 16 Nach dem Urteil des EuGH in ZfZ 2014, 167 ist in einem ersten Schritt zu bestimmen, ob das fragliche Erzeugnis --für das ein Steuerbetrag gesucht wird-- als Heiz- oder Kraftstoff verwendet wird. Dabei ergibt sich der Vorrang der konkreten Verwendung des Erzeugnisses gegenüber dessen Gleichwertigkeit mit anderen Energieerzeugnissen aus den Zielen der EnergieStRL, das ordnungsgemäße Funktionieren des Binnenmarkts zu gewährleisten. In einem zweiten Schritt ist nach der Rechtsprechung des EuGH zu bestimmen, an die Stelle welches der in Anhang I EnergieStRL (ausdrücklich) aufgeführten Kraft- und Heizstoffe das fragliche Erzeugnis bei seiner Verwendung tatsächlich tritt. Der Begründung der Entscheidung lässt sich entnehmen, dass bei diesem Schritt zu prüfen ist, welches der in Anhang I EnergieStRL aufgeführten Energieerzeugnisse als Ersatz für das tatsächlich eingesetzte Energieerzeugnis hätte verwendet werden können. Ist eine Substitution --z.B. aufgrund technischer Anforderungen an einen bestimmten Produktionsprozess-- nicht möglich, ist nach den Vorgaben des EuGH in einem dritten Schritt festzustellen, welcher der in Anhang I EnergieStRL aufgeführten Kraft- oder Heizstoffe dem Energieerzeugnis, dem ein Mindeststeuerbetrag zugeordnet werden soll, nach seiner Beschaffenheit und seinem konkreten Verwendungszweck am nächsten steht. Dass bei dieser Prüfung auch der allgemein übliche Verwendungszweck der im Anhang I EnergieStRL aufgeführten Energieerzeugnisse eine Rolle spielen soll, lässt sich dem EuGH-Urteil nicht entnehmen.
- 17 3. Nach den dargestellten Grundsätzen erweist sich die vom Gesetzgeber in § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG getroffene Regelung zumindest als auslegungsbedürftig. In richtlinienkonformer Auslegung ist bei der Anwendung der Vorschrift, die der Umsetzung des Art. 2 Abs. 3 EnergieStRL dient, entsprechend der Vorgaben des EuGH zunächst auf den Verwendungszweck abzustellen (Verwendung des nicht mit einem Steuersatz versehenen Erzeugnisses als Heiz- oder Kraftstoff). Im Streitfall handelt es sich um ein Energieerzeugnis, das in einem industriellen Produktionsprozess ausschließlich als Heizstoff verwendet wird. Zur Herstellung von Titandioxid wird es in einem Synthesereaktor zur Wärmeabgewinnung in einen 950° C heißen Sauerstoffstrom eingespritzt, in dem es verbrennt.
- 18 4. Da die Verwendung des streitigen Energieerzeugnisses als Heizstoff feststeht, ist nach der durch das EuGH-Urteil in ZfZ 2014, 167 vorgegebenen Reihenfolge zu prüfen, ob das zur Herstellung von Titandioxidpulver im Chloridverfahren eingesetzte apothekenreine Toluol durch ein anderes in der Tabelle C des Anhangs I EnergieStRL aufgeführtes Energieerzeugnis ersetzt werden kann. Hierfür erforderliche tatsächliche Feststellungen hat das FG nicht getroffen. Sie werden im zweiten Rechtsgang nachzuholen sein. Ließe sich danach kein Ersatzerzeugnis finden, wäre in einem dritten Schritt zu prüfen, welchem in Tabelle C des Anhangs I EnergieStRL genannten Heizstoff das von der Klägerin verwendete Toluol nach seiner Beschaffenheit und seinem konkreten Verwendungszweck am nächsten steht. Da es dem EuGH nach der Begründung seines Urteils in ZfZ 2014, 167 ausdrücklich darauf ankommt, dass dasselbe Energieerzeugnis in allen Mitgliedstaaten einheitlich als Kraft- oder Heizstoff behandelt wird, kommt es sowohl in Schritt 2 als auch in Schritt 3 nicht darauf an, ob die entsprechenden Energieerzeugnisse auch in § 2 Abs. 3 EnergieStG genannt werden.

- 19** 5. Der konkrete Verwendungszweck ergibt sich im Streitfall aus dem Einsatz des Toluols zur Erzeugung einer für eine chemische Reaktion benötigten sehr hohen Temperatur von 1 650° C, wobei das Toluol in einen bereits auf 950° C aufgeheizten Sauerstoffstrom eingespritzt wird. Gegebenenfalls spielt für den konkreten Produktionsprozess auch der Reinheitsgrad des Toluols eine Rolle. Aufgrund des dargestellten Verwendungszwecks kann entgegen der Auffassung des HZA das Siedeverhalten von Toluol im Rahmen der Feststellung der Gleichwertigkeit im Fall einer fehlenden Substituierbarkeit nicht als vorrangiges oder allein entscheidendes Merkmal angesehen werden. Eine solche Sichtweise würde bereits deshalb nicht mit dem Unionsrecht übereinstimmen, weil sie die konkrete Verwendung des Energieerzeugnisses in den Hintergrund treten, wenn nicht sogar gänzlich unberücksichtigt ließe. Geboten ist vielmehr eine Gesamtbetrachtung, wobei die bei Erzeugnissen der Erdölverarbeitung anzutreffenden Beschaffenheitsmerkmale, wie z.B. der Aggregatzustand, der Siedebereich, das Verhältnis von Kohlenstoff- und Wasserstoffatomen, der Reinheitsgrad, die Viskosität, der Flammpunkt oder die Dichte der zu vergleichenden Erzeugnisse zu berücksichtigen und unter Berücksichtigung des jeweiligen konkreten Verwendungszwecks zu gewichten sind.
- 20** Da das FG die Ansicht vertreten hat, es komme aufgrund des Vorrangs der konkreten Verwendung auf die Beschaffenheit von Toluol und desjenigen Energieerzeugnisses, das ihm am nächsten steht, nicht an, war das erstinstanzliche Urteil aufzuheben. An einer Entscheidung ist der erkennende Senat jedoch gehindert, weil das FG keine Feststellungen zu den Beschaffenheitsmerkmalen von apothekenreinem Toluol und dem in Betracht kommenden Energieerzeugnis getroffen hat, das Toluol im Hinblick auf den konkreten Verwendungszweck am nächsten steht. Diese Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.
- 21** 6. Kein Beschaffenheitsmerkmal, sondern eine Maßnahme der Steueraufsicht ist die Kennzeichnung eines Energieerzeugnisses. Dies bedeutet für den Anwendungsbereich des § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG, dass eine fehlende Kennzeichnung bei der Ermittlung des Steuersatzes außer Betracht zu bleiben hat. Denn würde eine solche bei der Anwendung der für ordnungsgemäß gekennzeichnete Gasöle (vgl. § 2 Abs. 1 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung) festgelegten Steuersätze gefordert, würde die Gewährung eines ermäßigten Steuersatzes wesentlich erschwert oder sogar unmöglich gemacht. Dies gilt auch für das streitgegenständliche Toluol, das in gekennzeichneteter Form im Handel nicht ohne Weiteres erhältlich ist. Darüber hinaus wäre eine Kennzeichnungspflicht mit erheblichem technischen Aufwand verbunden, den inländische und insbesondere ausländische Händler nicht gewillt sein dürften, für ein relativ kleines Marktsegment zu betreiben. Auch das HZA räumt unter Hinweis auf die in § 49 Abs. 2a EnergieStG mit Wirkung vom 1. Januar 2011 getroffene Regelung ein, dass sich eine Kennzeichnung wie beim Gasöl im Fall von Toluol nicht rechtfertigen ließe.
- 22** 7. Auf die in § 49 Abs. 2a EnergieStG getroffene Regelung, die eine Möglichkeit eröffnet, auf die in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EnergieStG genannten Energieerzeugnisse den für schwefelarmes Gasöl geltenden Steuersatz anzuwenden, kann nicht zurückgegriffen werden, da die Vorschrift erst mit Wirkung zum 1. Januar 2011 eingeführt worden ist. Ausweislich der Gesetzesbegründung (BTDrucks 17/3055, S. 14) soll die Ausweitung der Entlastungsmöglichkeit auch auf Leichtöle und mittelschwere Öle dem Bedürfnis der Industrie Rechnung tragen, diese Erzeugnisse in Heizprozessen steuerbegünstigt zu verwenden. Da die Vorschrift im Streitfall noch keine Anwendung findet, bedarf es keiner Entscheidung darüber, ob mit dieser Regelung den Vorgaben des Unionsrechts und des EuGH Genüge getan ist.
- 23** 8. Der Kostenvorbehalt ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO.

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