Urteil vom 10. März 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 1695/10 VE

Leitsätze

1. Die Ausgestaltung des Steuertarifs für Energieerzeugnisse, der für bestimmte Energieerzeugnisse einen allgemeinen Steuersatz vorsieht, bei dem es nicht darauf ankommt, ob diese als Kraft- oder Heizstoff verwendet werden, begegnet keinen unionsrechtlichen Bedenken .

2. Bei der Festlegung eines Steuersatzes für ein Energieerzeugnis, für das in § 2 Abs. 1 bis 3 EnergieStG kein Steuersatz festgelegt ist, ist in einem ersten Schritt zu bestimmen, ob das Erzeugnis als Kraft- oder Heizstoff eingesetzt wird .

3. Lässt sich in der Tabelle C des Anhangs I RL 2003/96/EG kein Erzeugnis finden, das ersatzweise an Stelle des tatsächlich als Heizstoff eingesetzten Energieerzeugnisses hätte verwendet werden können, ist festzustellen, welchem der in der Tabelle C des Anhangs I RL 2003/96/EG genannten Heizstoff das Erzeugnis nach seinem konkreten Verwendungszweck und seiner Beschaffenheit am nächsten steht .

4. Bei der Bestimmung eines gleichwertigen Heizstoffs sind sowohl der konkrete Verwendungszweck und dessen Anforderungen an das verwendete Erzeugnis (zu erreichende Prozesstemperatur, geforderter Reinheitsgrad) als auch die Beschaffenheitsmerkmale wie z.B. der Aggregatzustand, der Siedebereich, das Verhältnis von Kohlenstoff- und Wasserstoffatomen, die Viskosität, der Flammpunkt oder die Dichte der zu vergleichenden Erzeugnisse zu berücksichtigen .

Tenor

Auf die Revision des Hauptzollamts wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 15. Dezember 2010 4 K 1695/10 VE aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 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 ($TiCl_4$) zu $TiCl_3$ 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° C erhitzt werden kann, der Beginn der chemischen Reaktion jedoch eine Erhitzung des Sauerstoffs auf 1 650° C erfordert, wird das Toluol zur Schließung der "Energielücke" direkt in den 950° C heißen Sauerstoffstrom eingesprüht, wo es verdampft und anschließend verbrennt. In einem zweiten Schritt

kondensieren die Titandioxideinzelmoleküle 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. In ihrer Steueranmeldung vom 21. Dezember 2007 legte die Klägerin ihrer Berechnung der Abgabenschuld den für gekennzeichnetes Gasöl vorgesehenen Steuersatz zu Grunde. Mit Steuerbescheid vom 2. Januar 2008 setzte das HZA unter Anwendung des in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG für schwefelarmes Benzin festgelegten Steuersatzes Energiesteuer fest. Gegen die Bescheide vom 17. Dezember 2007 und 2. Januar 2008 legte die Klägerin ebenso Einsprüche ein, wie gegen ihre Steueranmeldungen für die Monate Januar 2008 bis Juni 2010, in denen sie die Steuer unter Anwendung des in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG vorgesehenen Steuersatzes berechnete. Die gegen die Bescheide vom 17. Dezember 2007 und 2. Januar 2008 gerichteten Einsprüche wies das HZA mit Bescheiden vom 22. April 2010 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 scheide aus, weil das von der Klägerin verwendete Toluol nicht gekennzeichnet gewesen sei. Mit Einspruchsentscheidung vom 8. Juli 2010 wies das HZA auch den gegen die Energiesteueranmeldung für das Kalenderjahr 2007 vom 12. Februar 2008 eingelegten Einspruch als unbegründet zurück.

3 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klage sei nach § 46 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässig. Das HZA habe über die Einsprüche gegen die für die Monate Januar 2008 bis Juni 2010 abgegebenen Steueranmeldungen in angemessener Frist sachlich nicht entschieden. Einem Ruhen des Verfahrens habe die Klägerin nicht zugestimmt. Zwar sei hinsichtlich des gegen die Steueranmeldung für den Monat Juni 2010 eingelegten Einspruchs zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung die Frist des § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO noch nicht verstrichen gewesen, doch sei aufgrund der besonderen Umstände des Streitfalls ausnahmsweise eine kürzere Frist geboten (§ 46 Abs. 1 Satz 2 FGO).

4 Die für die Monate Januar 2008 bis Juni 2010 abgegebenen Steueranmeldungen seien 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 § 8 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.

5 In der mündlichen Verhandlung vor dem FG hob das HZA den Steuerbescheid vom 2. Januar 2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung auf (Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2011, Beilage 2, 31).

6 Mit seiner Revision rügt das HZA einen Verstoß gegen § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO sowie eine unzutreffende Anwendung des § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG, der mit dem Unionsrecht in Einklang stehe. Da die Voraussetzungen des § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht gegeben seien, hätte das FG die Klage als unzulässig abweisen müssen. Die Klägerin habe erst mit Schriftsatz vom 23. September 2010 beantragt, auch die für die Monate Januar 2008 bis Juni 2010 abgegebenen Steueranmeldungen zu ändern. Nicht berücksichtigt habe das FG, dass das HZA schon vor diesem Datum über eine Steueranmeldung musterhaft entschieden hatte. Damit seien die Voraussetzungen für eine Klage nach § 44 Abs. 1 FGO geschaffen worden. Der Klägerin sei mit Schreiben vom 22. April 2010 mitgeteilt worden, dass aufgrund der Musterentscheidung von weiteren Einspruchsentscheidungen abgesehen werde. Am 8. Juli 2010 sei dann eine weitere Einspruchsentscheidung zum Einspruch vom 12. Februar 2008 gegen eine Steueranmeldung vom selben Tag erlassen worden, über die das FG in einem Parallelverfahren entschieden habe. Weitere Einspruchsentscheidungen seien daher überflüssig gewesen. Zwar habe man sich nicht am Wortlaut des § 46 Abs. 1 FGO orientiert, doch darauf komme es nicht an. Für die Klägerin sei ersichtlich gewesen, dass das HZA nicht dreißig weitere Einspruchsentscheidungen habe erlassen wollen. Mit Schriftsatz vom 24. November 2010 habe die Klägerin zum Ausdruck gebracht, dass es ihr nur um Prozesszinsen nach § 236 der Abgabenordnung gehe. Aufgrund ihrer rechtsmissbräuchlichen Erhebung sei die Klage daher unzulässig. In einem Fall sei nicht einmal die in § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO festgelegte Frist abgelaufen gewesen.

7 Im Übrigen sei die Steuer für das von der Klägerin verwendete Toluol 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 die 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.

8 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.

9 Die Klägerin trägt vor, die Untätigkeitsklage sei nicht lediglich deshalb erhoben worden, um den Anspruch auf Prozesszinsen zu sichern. Vielmehr sollte für den Fall vorgebeugt werden, dass aufgrund eines Verfahrenshindernisses eine Entscheidung über die Musterfrage nicht hätte getroffen werden können. Entgegen der Auffassung des HZA sei die Klage abweichend von § 44 FGO zulässig. Mit Schreiben vom 22. April 2010 habe das HZA lediglich eine Einspruchsentscheidung erlassen. Dem damit verbundenen Vorschlag, die weiteren Einspruchsverfahren ruhen zu lassen, habe sie nicht zustimmen müssen. Auch sei darin nicht die Mitteilung eines zureichenden Grundes zu erblicken. Zudem wäre das vom HZA angeregte Musterverfahren aufgrund der eingetretenen Festsetzungsverjährung zur Klärung der anstehenden Rechtsfragen ungeeignet gewesen. Das HZA habe nie mitgeteilt, dass es die Klage vom 27. Juli 2010 gegen den Bescheid für 2007 als Musterprozess ansehe. Die Zahlung von Prozesszinsen könne nicht willkürlich durch das Schwebenlassen von Musterverfahren verhindert werden.

10 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 besteuernden 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.

11 Der Senat hat das Parallelverfahren VII R 6/11 mit Beschluss vom 14. November 2012 (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.

12 In seinem Urteil vom 3. April 2014 C-43/13 und C-44/13 (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.

13 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

II.

14 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 das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

15 1. Die Klage ist nach § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO zulässig. Das HZA hat über die von der Klägerin eingelegten Einsprüche

gegen die für die Monate Januar 2008 bis Juni 2010 abgegebenen Steueranmeldungen ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden. Im Schreiben vom 22. April 2010 hat das HZA der Klägerin den Vorschlag unterbreitet, dass die Versteuerung des Toluols nach einem Steuersatz von 654,50 € für 1 000 l auf der Grundlage der Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2008 gerichtlich geprüft werden könne, während alle weiteren Einspruchsverfahren bis zur Bestandskraft der Entscheidung mit der Zustimmung der Klägerin ruhen könnten. Dem vom HZA angeregten Ruhen des Verfahrens hat die Klägerin jedoch ausdrücklich nicht zugestimmt. Infolgedessen konnte sie davon ausgehen, dass das HZA über die eingelegten Einsprüche nunmehr entscheiden werde. Das Schreiben des HZA kann daher nicht als Mitteilung eines hinreichenden Grundes i.S. des § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO angesehen werden. Eine solche Mitteilung muss klar und deutlich sein und eine Nichtbescheidung erkennen lassen (Steinhauff in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 46 FGO Rz 177).

16 Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass aufgrund der eingetretenen Festsetzungsverjährung die Streitfrage in dem vom HZA in Bezug genommenen Verfahren nicht hätte entschieden werden können, so dass es zu einem Musterverfahren nicht gekommen wäre. Den Einspruch gegen die Steueranmeldung vom 12. Februar 2008 hat das HZA mit Einspruchsentscheidung vom 8. Juli 2010 mit dem Hinweis zurückgewiesen, dies erfolge entgegen der bisherigen Vorgehensweise, die weiteren Einsprüche bis zum Abschluss des Klageverfahrens ruhen zu lassen. Mit seiner Entscheidung über einen einzelnen Einspruch hat das HZA zu erkennen gegeben, es messe der fehlenden Zustimmung der Klägerin zum Ruhen der noch anhängigen Einspruchsverfahren keine Bedeutung bei und werde insoweit weiterhin untätig bleiben. Die Zustimmung ist jedoch notwendige Voraussetzung für eine Anordnung des Ruhens (Birkenfeld in HHSp, § 363 AO Rz 163). Zudem waren weitere Sachverhaltsermittlungen aus der Sicht des HZA nicht mehr erforderlich, so dass ohne Weiteres sämtliche Einsprüche mit identischer Begründung hätten beschieden werden können. Bei dieser Sachlage liegt eine Ausnahme von der Sechs-Monate-Frist des § 46 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht vor.

17 2. 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.

18 3. 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 unstreitig. 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.

19 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.

20 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 in Anhang I EnergieStRL aufgeführten Energieerzeugnisse eine Rolle spielen soll, lässt sich dem EuGH-Urteil nicht entnehmen.

21 4. 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 Wärmegewinnung in einen 950° C heißen Sauerstoffstrom eingesprüht, in dem es verbrennt.

22 5. 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.

23 6. 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 eingesprüht 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.

24 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.

25 7. 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 gekennzeichneter 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.

26 8. 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.

27 9. Der Kostenvorbehalt ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de