# Urteil vom 10. März 2015, VII R 9/11

**Ermittlung des Steuersatzes für als Substitutionsheizstoff verwendetes Testbenzin**

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 219/10 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 219/10 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) bietet als Serviceunternehmen Oberflächenbeschichtungen durch Hochgeschwindigkeitsflammspritzen für verschiedene Bereiche der Industrie an. Dabei handelt es sich um ein thermisches Beschichtungsverfahren insbesondere für Karbid- und metallische Schichten, bei dem wassergekühlte Brenner (sog. High Velocity Oxy Fuel [HVOF]-Brenner) verwendet werden, die aus einer Brennkammer und einer Düse bestehen. In der Brennkammer wurden von der Klägerin Sauerstoff und Testbenzin der Qualität 180/210 (Unterpos. 2710 11 21 der Kombinierten Nomenklatur --KN-- in der damaligen Fassung) oder anderes, der gleichen Unterposition der KN zuzuweisendes Leichtöl (Exxsol D 60) gezündet. Dadurch entstand ein Gasstrahl mit einer Temperatur von ca. 3 000° C, der über eine Lavadüse expandiert wurde. In den Gasstrahl wurde das Beschichtungspulver (Karbid oder Metall) an zwei Positionen eingedüst, angeschmolzen und auf ca. dreifache Schallgeschwindigkeit beschleunigt. Diese hochbeschleunigten Materialpartikel trafen auf die Werkstückoberfläche und erzeugten dort außerordentlich dichte Schichten sehr hoher Haftfestigkeit. Um Verzug oder Gefügeänderungen

zu vermeiden, wurde das jeweilige Werkstück mit $CO_2$ oder Druckluft gekühlt; dennoch konnte es eine Temperatur von 100° C erreichen. Das Testbenzin bezog die Klägerin unversteuert in handelsüblichen 220 l-Fässern.

**2** Mit der Begründung, das Testbenzin werde verheizt, erhob der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) mit Steuerbescheid vom 1. Dezember 2008 noch zum Steuersatz von 654,50 € je 1 000 l Energiesteuer in Höhe von ... € und mit weiterem Steuerbescheid vom 7. Dezember 2009 Energiesteuer in Höhe von ... €. Die Einsprüche wies das HZA als unbegründet zurück. Die daraufhin erhobene Klage hatte insoweit Erfolg, als das Finanzgericht (FG) die angefochtenen Steuerbescheide in der Gestalt der Einspruchsentscheidungen aufhob, soweit mehr als 25 €/1 000 kg gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) festgesetzt worden sind. Das Urteil ist in der Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2011, Beilage 2, 30 veröffentlicht.

**3** Da die Klägerin das Testbenzin und Exxsol D 60 zum Anschmelzen der Beschichtungspartikel und zur Erzeugung der hohen Gasgeschwindigkeit verbrannt habe, seien diese Erzeugnisse zur Wärmegewinnung als Heizstoffe verwendet worden. Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 Nr. 2 EnergieStG schulde die Klägerin die dadurch entstandene Energiesteuer. Bei den verheizten Energieerzeugnissen handele es sich nicht um solche des § 4 EnergieStG, denn sie seien nicht als lose Ware, sondern in handelsüblichen Fässern befördert worden. 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. Erst in einem zweiten Schritt sei bei zu Heizzwecken verwendeten Kohlenwasserstoffen auf den Steuersatz eines gleichwertigen Energieerzeugnisses abzustellen. 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.

**4** Zudem führe die Regelung in § 2 Abs. 4 Satz 3 EnergieStG dazu, dass die Anwendung des Steuersatzes für ordnungsgemäß gekennzeichnetes Heizöl erheblich eingeschränkt werde. Gründe hierfür könnten weder Art. 2 Abs. 3 EnergieStRL noch der Richtlinie 95/60/EG des Rates vom 27. November 1995 über die steuerliche Kennzeichnung von Gasöl und Kerosin (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 291/46) entnommen werden. Handele es sich bei Testbenzin und Exxsol D 60 nicht um Energieerzeugnisse nach § 4 EnergieStG, wäre ihre steuerbegünstigte Verwendung als Heizstoff nur nach Kennzeichnung möglich. Eine solche wäre für die im Streitfall eingesetzten Energieerzeugnisse zu einem Zeitpunkt vorzunehmen, zu dem es aufgrund der Verbrennung nicht mehr auf eine Kennzeichnung zu Steuerzwecken ankomme. Eine fehlende Kennzeichnung dürfe jedoch nicht dazu führen, von Art. 2 Abs. 3 Unterabs. 3 EnergieStRL abweichende nationale Regelungen zu treffen. Demzufolge könne bei der Bestimmung des Steuersatzes nicht auf die Beschaffenheit von Testbenzin und Exxsol D 60 abgestellt werden. Da im Streitfall in § 2 Abs. 3 Satz 1 EnergieStG kein diesen Erzeugnissen gleichwertiger Heizstoff aufgeführt sei, müsse der für zum Verheizen verwendete Energieerzeugnisse festgelegte Mindeststeuersatz herangezogen werden. Nach seiner konkreten Verwendung stünden Testbenzin und Exxsol D 60 dem Heizöl der Unterpos. 2710 19 61 bis 2710 19 69 KN gleich, für das gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG ein Steuersatz von 25 € je 1 000 kg anzuwenden sei. Da es nur auf die Verwendung der Erzeugnisse ankomme, müssten die Beschaffenheitsmerkmale für Heizöl nicht vorliegen.

**5** Mit seiner Revision rügt das HZA eine unzutreffende Anwendung des § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG, der mit dem Unionsrecht in Einklang stehe. 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, das mit der Beschaffenheit und dem Verwendungszweck der in § 2 Abs. 1 bis 3 EnergieStG genannten Erzeugnisse zu vergleichen sei. Die in § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG getroffene Regelung stelle auch auf die konkrete Verwendung ab. Zur Feststellung der in Art. 2 Abs. 3 EnergieStRL angesprochenen Gleichwertigkeit müsse zunächst die stoffliche Beschaffenheit des Energieerzeugnisses berücksichtigt werden, bei der dem Siedeverhalten eine besondere Bedeutung zukomme. Dieses Verständnis der Vorschrift 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. Unter Berücksichtigung des Gehalts an Schwefel und Blei komme Testbenzin hinsichtlich seines Siedeverhaltens den in § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG genannten Benzinen am nächsten. Unter den Beteiligten sei unstreitig, dass es sich bei Testbenzin um ein Leichtöl der Unterpos. 2710 11 21 KN handele. 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. Im Übrigen bleibe das FG die Begründung schuldig, warum Testbenzin, das zu Heizzwecken eingesetzt werde, schwerem Heizöl und nicht anderen Energieerzeugnissen, wie z.B. leichtem Heizöl oder Flüssiggasen, gleichwertig sein soll. Nach seinem Siedeverhalten sei Testbenzin nicht Schweröl, sondern einem leichten Heizöl bzw. Kerosin gleichwertig und entsprechend zu besteuern.

**6** Der Senat hat das Verfahren mit Beschluss vom 14. November 2012 VII R 9/11 (BFH/NV 2013, 936) 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.

**7** In seinem Urteil vom 3. April 2014 C-43/13 und C-44/13 (ZfZ 2014, 167) hat der EuGH auf diese Fragen 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.

**8** Nach Auffassung der Klägerin kommt nach der Entscheidung des EuGH die Besteuerung des streitgegenständlichen Testbenzins nur nach einem in § 2 Abs. 3 EnergieStG für Heizstoffe festgelegten Steuersatz in Betracht. Entgegen der Auffassung des HZA sei ein Steuersatz für Energieerzeugnisse, die als Heizstoff verwendet werden, § 2 Abs. 1 Nr. 3 EnergieStG nicht zu entnehmen. Bei der Überprüfung der Gleichwertigkeit stelle die Beschaffenheit nur das nachrangige Beurteilungskriterium dar. Primär sei der Verwendungszweck entscheidend. Demgegenüber vertritt das HZA nunmehr die Auffassung, das von der Klägerin eingesetzte Testbenzin bzw. Exxsol D 60 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 anzuwenden sei, der gleichermaßen für Kraft- und Heizstoffe gelte.

## Entscheidungsgründe

II.

**9** Die Revision des HZA ist begründet. Zu Unrecht hat das FG die Beschaffenheitsmerkmale von Testbenzin bzw. Exxsol D 60 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--).

**10** 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 die Bundesrepublik 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.

**11** 2. Bei den von der Klägerin in einem thermischen Beschichtungsverfahren (Hochgeschwindigkeitsflammspritzen) eingesetzten Energieerzeugnissen (Testbenzin der Qualität 180/210 und Exxsol D 60) handelt es sich um Leichtöle, die der Unterpos. 2710 11 21 KN zuzuweisen sind. 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.

**12** Für Testbenzin 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.

**13** 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.

**14** 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 ist die Verwendung der streitgegenständlichen Leichtöle in einem industriellen Prozess als Heizstoff unstreitig. Im Rahmen eines thermischen Beschichtungsverfahrens werden sie zur Wärmegewinnung zusammen mit Sauerstoff in einer Brennkammer gezündet, wobei ein Gasstrahl mit einer Temperatur von ca. 3 000° C entsteht, der das Beschichtungspulver zum Schmelzen bringt.

**15** 4. Nach dem unwidersprochenen Vortrag des HZA ist kein Energieerzeugnis der Anlage I Tabelle C EnergieStRL aus verfahrenstechnischen oder sonstigen Gründen dazu geeignet, anstelle des Testbenzins bzw. Exxsol D 60 als Substitutionserzeugnis verwendet zu werden. Ob dies auch für Motorenbenzin gilt, ist entgegen der Auffassung des FG ohne Bedeutung, da Motorenbenzin nicht in Tabelle C des Anhangs I EnergieStRL aufgeführt wird.

**16** Bedenken dagegen könnten sich jedoch insoweit aus einem Datenblatt eines amerikanischen Unternehmens ergeben, das die Klägerin im Einspruchsverfahren vorgelegt hat. Darin wird für den Betrieb von sog. HV-Systems (High Velocity Systems) die Verwendung von Kerosin mit einem Flammpunkt zwischen 37,8° C und 60° C und einem Siedebereich von 183° C bis 237° C empfohlen. Ob Kerosin tatsächlich als Substitutionserzeugnis in Betracht kommt, wird das FG im zweiten Rechtsgang zu klären haben.

**17** 5. Falls es dabei bleibt, dass kein Substitutionserzeugnis gefunden werden kann, würde sich das Erfordernis einer Prüfung ergeben, welchem in Tabelle C des Anhangs I EnergieStRL genannten Heizstoff die von der Klägerin verwendeten Erzeugnisse nach ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszweck am nächsten stehen. 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 für die folgenden Prüfungsschritte allein auf Tabelle C des Anhangs I EnergieStRL an. Ob die entsprechenden Energieerzeugnisse auch in § 2 Abs. 3 EnergieStG genannt werden, ist dagegen unerheblich.

**18** Der konkrete Verwendungszweck ergibt sich im Streitfall aus dem Einsatz des Testbenzins bzw. Exxsol D 60 in

einem thermischen Beschichtungsverfahren, bei dem das Erzeugnis zusammen mit Sauerstoff gezündet wird, um einen Gasstrahl mit einer Temperatur von ca. 3 000° C zu erzeugen. Gegebenenfalls spielt für den konkreten Produktionsprozess auch der Reinheitsgrad des Testbenzins eine Rolle. Aufgrund des dargestellten Verwendungszwecks kann entgegen der Auffassung des HZA das Siedeverhalten von Testbenzin 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.

**19** Da das FG die Ansicht vertreten hat, es komme aufgrund des Vorrangs der konkreten Verwendung auf die Beschaffenheit von Testbenzin bzw. Exxsol D 60 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 Testbenzin bzw. Exxsol D 60 und dem in Betracht kommenden Energieerzeugnis getroffen hat, das Testbenzin bzw. Exxsol D 60 im Hinblick auf den konkreten Verwendungszweck am nächsten steht. Diese Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

**20** 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 Testbenzin bzw. Exxsol D 60, 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 Testbenzin bzw. Exxsol D 60 nicht rechtfertigen ließe.

**21** 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.

**22** 8. Der Kostenvorbehalt ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de