

Kommentar zu den Energiesteuern

von
Dr. Klaus Friedrich, RA Grit Köthe

Grundwerk mit Ergänzungslieferungen

Haufe-Lexware Freiburg

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 448 09911 9

Kapitel 1

Allgemeine Bestimmungen

§ 1

Steuergebiet, Energieerzeugnisse

(1) Energieerzeugnisse unterliegen im Steuergebiet der Energiesteuer. Steuergebiet im Sinne dieses Gesetzes ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland ohne das Gebiet von Büsingen und ohne die Insel Helgoland. Die Energiesteuer ist eine Verbrauchsteuer im Sinne der Abgabenordnung

(2) Energieerzeugnisse im Sinne dieses Gesetzes sind:

1. Waren der Positionen 1507 bis 1518 der Kombinierten Nomenklatur, die dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden,
2. Waren der Positionen 2701, 2702 und 2704 bis 2715 der Kombinierten Nomenklatur,
3. Waren der Positionen 2901 und 2902 der Kombinierten Nomenklatur,
4. Waren der Unterposition 2905 11 00 der Kombinierten Nomenklatur, die nicht von synthetischer Herkunft sind und die dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden,
5. Waren der Positionen 3403, 3811 und 3817 der Kombinierten Nomenklatur,
6. Waren der Unterposition 3824 90 99 der Kombinierten Nomenklatur, die dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden.

(3) Als Energieerzeugnisse im Sinne dieses Gesetzes gelten auch:

1. andere als die in Absatz 2 genannten Waren, die zur Verwendung als Kraftstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Kraftstoffen bestimmt sind oder als solche zum Verkauf angeboten oder verwendet werden,
2. andere als die in Absatz 2 genannten Waren, ganz oder teilweise aus Kohlenwasserstoffen, die zur Verwendung als Heizstoff bestimmt sind oder als solche zum Verkauf angeboten oder verwendet werden.

Satz 1 gilt nicht für Waren, die sich in einem Steueraussetzungsverfahren nach den Vorschriften des Gesetzes über das Branntweinmonopol in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 612–7, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 5 des Gesetzes vom 21. Juli 2004 (BGBl I, 1753), in der jeweils geltenden Fassung befinden.

Inhaltsübersicht	Rz.
1 Inhalt und Bedeutung der Vorschrift	1
2 Steuergebiet	2–9
3 Die Energiesteuer als Verbrauchsteuer	10–12
4 Die Verwaltung der Energiesteuer	13–17
5 Steuergegenstände	18–102
5.1 Allgemeines	18–23
5.2 Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 2 EnergieStG	24–90
5.2.1 Überblick	24–32
5.2.2 Pflanzliche und tierische Fette und Öle (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG)	33–36
5.2.3 Waren des Kap. 27 KN (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG)	37–76
5.2.3.1 Kohle der Pos. 2701, 2702 und 2704 KN	40–43
5.2.3.2 Waren der Pos. 2705 KN	44–45
5.2.3.3 Teere der Pos. 2706 KN	46–47
5.2.3.4 Waren der Pos. 2707 KN	48–51
5.2.3.5 Waren der Pos. 2708 KN	52
5.2.3.6 Rohes Erdöl, Pos. 2709 KN	53–54
5.2.3.7 Waren der Pos. 2710 KN	55–57
5.2.3.8 Gase der Pos. 2711 KN	58–61
5.2.3.9 Waren der Pos. 2712 KN	62–66
5.2.3.10 Waren der Pos. 2713 KN	67–71
5.2.3.11 Waren der Pos. 2714 KN	72
5.2.3.12 Waren der Pos. 2715 KN	73–76
5.2.4 Chemisch einheitliche Kohlenwasserstoffe der Pos. 2901 und 2902 KN (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 EnergieStG)	77–78
5.2.5 Methanol der Unterpos. 2905 11 00 KN (§ 1 Abs. 2 Nr. 4 EnergieStG)	79–80
5.2.6 Waren der Pos. 3403, 3811 und 3817 KN (§ 1 Abs. 2 Nr. 5 EnergieStG)	81–88
5.2.6.1 Allgemeines	81
5.2.6.2 Waren der Pos. 3403 KN	82–84
5.2.6.3 Waren der Pos. 3811 KN	85–87
5.2.6.4 Waren der Pos. 3817 KN	88
5.2.7 Waren der Unterpos. 3824 90 99 KN (§ 1 Abs. 2 Nr. 5 EnergieStG)	89–90

5.3	Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 3 EnergieStG	91–102
5.3.1	Überblick	91–96
5.3.2	Ersatzkraftstoffe	97–100
5.3.3	Ersatzheizstoffe	101–102

Schrifttum

Böhne/Mendel/Möller/Mutscheller/Schumann, Zolltarif und Nomenklatur, 2008; *Bongartz*, Energiesteuer, Stromsteuer, Zolltarif – Kommentar zum Energiesteuerrecht, 2008; *ders.*, Neuregelung der Besteuerung von Energieerzeugnissen im Energiesteuerrecht, in *Henke* (Hrsg.), Neue Chancen und Risiken für die europäische Wirtschaft, 2007, 103; *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Das neue Energiesteuerrecht, 2006; *Förster*, Die Verbrauchsteuern – Geschichte, Systematik, finanzverfassungsrechtliche Vorgaben, 1989; *Friedrich*, Rechtsprobleme der Erdgassteuer, ZfZ 1990, 9; *ders.*, Energiesteuern und erneuerbare Energien, DB 2008, 2674; *Jatzke*, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, 1997; *ders.*, Subjektive Tatbestandselemente im besonderen Verbrauchsteuerrecht am Beispiel der Kraftstoffbesteuerung, DStR 39 2007 (Beihefter), 34; *Lux*, Der Zolltarif, in: *Kruse* (Hrsg.): Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, Köln 1988 (DStJG 11), 153; *Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg*, Verbrauchsteuerrecht, 2000; *Reiser/Wurzinger*, Der Zolltarif nach Einführung des Harmonisierten Systems, 1987; *Sälzer*, Zum Geltungsbereich deutschen Rechts in Zollanschlussgebieten, dargestellt am Beispiel des Waffenrechts, ZfZ 1975, 5; *Schmidt*, Helgoland – eine Insel schreibt Zollrechtsgeschichte, ZfZ 1985, 133; *Schrömbges*, Das Verbrauchsteueränderungsgesetz 1988, ZfZ 1989, 2; *Schwörer*, Das neue Energiesteuerrecht – Erfahrungsbericht aus Sicht der Verwaltung, in: *Henke/Gellert*, Zoll im Wandel vom Abgaben- zum Sicherheitsrecht? – Erfahrungen mit dem neuen Energiesteuerrecht, 2007, 151; *Soyk*, Mineralöl und Mineralölerzeugnisse, Chemische Grundlagen, Technologie, Einreihung in den Zolltarif, dDz 1994, F 25, F 42, F 53, F 59, F 82, F 88 und F102; *ders.*, Mineralöl- und Stromsteuerrecht, 2000; *Teichner*, Entwurf des Verbrauchsteueränderungsgesetzes 1988 – Besteuerung von Erdgas für Heizzwecke, ZfZ 1988, 236; *Teichner*, in *Teichner/Alexander/Reiche*, Mineralöl- und Erdgassteuer, Stromsteuer, Mineralölzoll, 2004; *Weerth*, Gemeinsamer Zolltarif der Europäischen Gemeinschaft – Handbuch für Wissenschaft und Praxis, 2008; *Witte*, Zollkodex, 2009; *Witte/Wolffgang*, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 2009; *Weiser*, Der Stand der Harmonisierung der Mineralölsteuer in der EG – gleichzeitig ein Streifzug durch den Richtlinienvorschlag, ZfZ 1989, 197

1 Inhalt und Bedeutung der Vorschrift

§ 1 EnergieStG enthält für das gesamte Energiesteuerrecht wichtige Begriffsbestimmungen. Zunächst wird mit dem **Steuergebiet** der räumliche Geltungsbereich des EnergieStG festgelegt. Daneben wird aber auch – durch die Definition der **Steuergegenstände** – bestimmt, welche Produkte überhaupt der Energiesteuer unterliegen.

2 Steuergebiet

- 2 Gem. § 1 Abs. 1 S. 1 EnergieStG unterliegen Energieerzeugnisse im **Steuergebiet** der Energiesteuer. Die Definition des – nationalen – Steuergebiets legt also den **räumlichen Geltungsbereich** des Energiesteuergesetzes fest (vgl. *Jatzke*, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, a. a. O., 82; *Bongartz* in *Peters/Bongartz/Schröer-Schallenberg*, a. a. O., 53). Das **EG-Verbrauchsteuergebiet** ist in § 1a Nr. 4 EnergieStG definiert (vgl. § 1a EnergieStG, Rz. 14ff.).
- 3 Das Steuergebiet umfasst gem. § 1 Abs. 1 S. 2 EnergieStG grundsätzlich das **Gebiet der Bundesrepublik Deutschland**. Verfassungsrechtlich setzt sich das Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland aus der **Gesamtheit der Staatsgebiete der 16 Bundesländer** zusammen (Präambel des Grundgesetzes). Damit entspricht das Steuergebiet im Wesentlichen dem Geltungsbereich des Grundgesetzes.
- 4 Die **Freizonen** (Art. 166 ZK) gehören ebenfalls zum Steuergebiet (vgl. *Alexander* in *Bongartz*, § 1 EnergieStG, Rz. 7). In Bezug auf verbrauchsteuerpflichtige Gemeinschaftswaren gelten im Hinblick auf die besonderen zollamtlichen Überwachungsmaßnahmen z. T. aber vereinfachende Sonderregelungen. Für Energieerzeugnisse mit dem zollrechtlichen Status von **Nichtgemeinschaftswaren** ist in Freizonen § 19 EnergieStG anwendbar.
- 5 **Ausdrücklich ausgenommen** vom deutschen Steuergebiet sind das Gebiet der **Gemeinde Büsingen** (Baden-Württemberg) und die **Insel Helgoland** (Schleswig-Holstein). Gemeinschaftsrechtliche Grundlage für diese Ausnahmen ist Art. 5 Abs. 3 Buchst. a) und b) der SystemRL.
- 6 Hinsichtlich der Gemeinde **Büsingen** gilt der **Vertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über die Einbeziehung der Gemeinde Büsingen am Hochrhein in das schweizerische Zollgebiet** vom 23.11.1964 (BGBl II 1967, 2030). Nach Art. 1 dieses Vertrages wird das Gebiet der Gemeinde Büsingen, das räumlich von der Schweiz umgeben ist, **vom deutschen Zollgebiet ausgenommen und dem schweizerischen Zollgebiet angeschlossen** (vgl. auch Art. 3 Abs. 1 ZK). Entsprechend sind gem. Art. 2 Abs. 1 Buchstabe l. des Vertrages die schweizerischen Rechtsvorschriften in Bezug auf Steuern auf Erdöl, andere Mineralöle, Erdgas, andere Treibstoffe etc. anwendbar.
- 7 Der Ausschluss **Helgolands** aus dem deutschen Steuergebiet (und dem deutschen Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft, Art. 3 Abs. 1 ZK) resultiert aus

dem **deutsch-britischen Kolonialabkommen** vom 1.7.1890 (vgl. hierzu *Schmidt*, a. a. O.). Gem. Art. 3 ZK gehört Helgoland ebenfalls nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft. Zur Helgoländer Gemeindeeinfuhrsteuer vgl. *Alexander* in Bongartz, a. a. O., § 1 EnergieStG, Rz. 5.

§ 1 Abs. 1 S. 3 EnergieStG in der bis zum 31.3.2010 geltenden Fassung stellte klar, dass Warenbewegungen von oder nach **Jungholz** (Vertrag zwischen dem Kaiser von Österreich und dem König von Bayern vom 3.5.1868, Regierungsblatt für das Königreich Bayern, 1242 – zitiert nach *Sälzer*, a. a. O., 6) **und Mittelberg** (Kleines Walsertal; Vertrag zwischen dem Deutschen Reich und Österreich-Ungarn vom 2.12.1890, RGBL. 1891, 59) so zu behandeln sind, als befinde sich der Ausgangs- oder Bestimmungsort im deutschen Steuergebiet (vgl. *Alexander* in Bongartz, a. a. O., § 1 EnergieStG, Rz. 6). Zollrechtlich gehören diese österreichischen Gemeinden ohnehin zum Zollgebiet der Gemeinschaft (vgl. *Witte*, a. a. O., Art. 3 ZK, Rz. 6). Verbrauchsteuerrechtlich haben gem. Art. 6 Abs. 3 der SystemRL die Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen um sicherzustellen, dass die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren von oder nach Jungholz und Mittelberg so behandelt wird, als befinde sich der **Ausgangs- oder Bestimmungsort in Deutschland**. Dennoch ist die ausdrückliche Bestimmung in § 1 EnergieStG zum 1.4.2010 einer **Vereinheitlichung der Verbrauchsteuergesetze** zum Opfer gefallen (vgl. BR-Drs. 169/09, 171). An der Rechtslage ändert das jedoch nichts. Diese Gemeinden gehören zwar nicht zum deutschen Steuergebiet, werden aber auch weiterhin so behandelt als gehörten sie dazu.

Weitere energiesteuerrechtlich relevante Gebiete (EG-Verbrauchsteuergebiet, andere Mitgliedstaaten, Drittgebiete, Drittländer sowie das Zollgebiet der Gemeinschaft) sind in § 1a Nrn. 4 bis 8 EnergieStG definiert (vgl. § 1a EnergieStG, Rz. 14ff.).

3 Die Energiesteuer als Verbrauchsteuer

§ 1 Abs. 1 S. 3 EnergieStG stellt klar, dass es sich bei der Energiesteuer um eine **Verbrauchsteuer im Sinne der AO** handelt. Das bedeutet zunächst lediglich, dass auf die Energiesteuer auch die Regelungen der AO anwendbar sind, die sich speziell auf Verbrauchsteuern beziehen (z. B. § 23 Abs. 1 AO: örtliche Zuständigkeit des Hauptzollamts; § 76 AO: Sachhaftung; § 139 AO: Anmeldung von Betrieben in besonderen Fällen; § 161 AO: Fehlmengen bei Bestandsaufnahmen; § 169 Abs. 1 Nr. 2 AO: Verjährungsfrist).

- 11 Dass es sich bei der Energiesteuer um eine **Verbrauchssteuer** handelt, ist im Übrigen unstrittig. Als solche unterliegt sie der **Gesetzgebungskompetenz** des Bundes (Art. 105 Abs. 2 GG). Das Aufkommen aus der Energiesteuer steht gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 2 GG ebenfalls dem Bund zu.
- 12 Allerdings fehlt es an einer **Legaldefinition des Begriffs der Verbrauchssteuer**. Vgl. hierzu insbesondere *Jatzke*, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, a. a. O.

4 Die Verwaltung der Energiesteuer

- 13 Da es sich bei der Energiesteuer um eine bundesgesetzlich geregelte Verbrauchssteuer handelt, obliegt ihre Verwaltung gem. Art. 108 Abs. 1 GG dem **Bund**. Die **sachliche Zuständigkeit** richtet sich gem. § 16 AO nach dem FVG. Bundesfinanzbehörden sind in dem hier relevanten Rahmen gem. § 1 FVG das **BMF** als oberste Behörde, die **Bundesfinanzdirektionen** sowie das Zollkriminalamt als Mittelbehörden und die **Hauptzollämter** bzw. die Zollfahndungsämter als örtliche Behörden.
- 14 Die **Bundesfinanzdirektionen** (BFD) gliedern sich in jeweils zwei Abteilungen: die »Zentrale Facheinheit« und die »Rechts- und Fachaufsicht«. Die »Zentrale Facheinheit« einer BFD ist bundesweit für je ein »Fachpaket« zuständig. Hinsichtlich der Verbrauchsteuern (einschließlich der Energiesteuer) liegt die Zuständigkeit bei der **Bundesfinanzdirektion Südwest** in Neustadt/Weinstraße.
- 15 Die **Hauptzollämter** sind hingegen als **örtliche Behörden** mit der Verwaltung der Verbrauchsteuern betraut (§ 12 Abs. 2 FVG). Für sie gilt die Geschäftsordnung der örtlichen Behörden der Zollverwaltung (GO-ÖB). Sie werden jeweils vom BMF errichtet (§ 1 Abs. 2 GO-ÖB). Die Hauptzollämter gliedern sich in verschiedene **Sachgebiete**. Die Sachgebiete können wiederum in die Organisationsebenen **Fachgebiete/Kontrollräume** und diese ihrerseits wiederum gegebenenfalls in **Arbeitsbereiche/Kontrolleinheiten** unterteilt werden (§ 1 Abs. 4 GO-ÖB). Von großer Wichtigkeit sind zunächst die **Sachgebiete B** (Abgabenerhebung). Regelmäßig ist das **Fachgebiet 2** für Verbrauchsteuern zuständig (vgl. GO-ÖB, Anlage 2). Für die Energiebesteuerung spielen aber auch die **Sachgebiete C (Kontrollen)** sowie **D (Prüfungsdienst)** eine Rolle. Schließlich können auch die **Sachgebiete F (Ahndung, ehemalige Straf- und Bußgeldsachenstellen** – hier: Ahndung steuerlicher Zuwiderhandlungen, Fachgebiet 2) sowie die **Sachgebiete G (Vollstreckung)** von Bedeutung sein.

Bezirk und Sitz der Hauptzollämter bestimmt das BMF (§ 12 Abs. 1 FVG). Die **örtliche Zuständigkeit** richtet sich grundsätzlich nach §§ 17, 23 AO. Gem. § 23 Abs. 1 AO ist das Hauptzollamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Tatbestand verwirklicht wird, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Des Weiteren ist gem. § 23 Abs. 2 AO das Hauptzollamt zuständig, von dessen Bezirk aus der Steuerpflichtige sein Unternehmen betreibt (in Verwaltungsvorschriften oft auch als **Besteuerungshauptzollamt** bezeichnet; vgl. *Alexander* in Bongartz, a. a. O., § 1 EnergieStG, Rz. 12). Wird das Unternehmen von einem nicht zum Geltungsbereich des Gesetzes gehörenden Ort aus betrieben, ist das Hauptzollamt zuständig, in dessen Bezirk der Unternehmer seine Umsätze im Geltungsbereich des Gesetzes ganz oder vorwiegend bewirkt. Bei **mehrfacher örtlicher Zuständigkeit** entscheidet gem. § 25 AO das Hauptzollamt, das zuerst mit der Sache betraut war, es sei denn, die Hauptzollämter einigen sich auf eine andere Zuständigkeit. Im Übrigen ergeben sich Abweichungen bezüglich der örtlichen Zuständigkeit aus der HZAZustV. 16

Der mit der Fünften Verordnung zur Änderung von Verbrauchsteuerverordnungen (v. 5.10.2009, BGBl I, 3262) neu geschaffene § 1a EnergieStV enthält allerdings eine **eigene energiesteuerrechtliche Zuständigkeitsregelung**, die der der §§ 17ff. AO vorgeht (Wortlaut des § 17 AO: »soweit nichts anderes bestimmt ist«). Danach ist im Grundsatz das Hauptzollamt örtlich zuständig, von dessen Bezirk aus die jeweils im Einzelnen bezeichnete Person (z. B. der Steuerlagerinhaber) ihr **Unternehmen betreibt** oder, falls sie kein Unternehmen betreibt (z. B. natürliche Personen, die keine Kaufleute i. S. d. § 1 HGB sind), in dessen Bezirk sie ihren **Wohnsitz** hat. Für Unternehmen bzw. Personen mit **Sitz außerhalb des deutschen Steuergebiets** ist grundsätzlich das Hauptzollamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sie erstmalig steuerlich in Erscheinung treten (z. B. im Falle des Versandhandels: § 18 Abs. 3 EnergieStG). 17

5 Steuergegenstände

5.1 Allgemeines

Unter dem Begriff »**Steuergegenstand**« wird im Verbrauchsteuerrecht die **Ware** 18 verstanden, **deren Verbrauch mit der Steuer belastet werden soll** (vgl. z. B. *Jatzke*, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, a. a. O., 85f.; Anknüpfungspunkt der Besteuerung ist aber nicht unbedingt der Verbrauch selbst, sondern generell der Übergang in den steuerrechtlich freien Verkehr). Steuergegenstand

ist also **die der jeweiligen Verbrauchsteuer unterliegende Ware**. Es ist auch von »**verbrauchsteuerpflichtigen Waren**« die Rede.

- 19 Gem. § 1 Abs. 1 S. 1 EnergieStG unterliegen **Energieerzeugnisse** der Energiesteuer. Das Energiesteuerrecht fasst die Steuergegenstände somit unter diesem Begriff zusammen, definiert werden die Energieerzeugnisse in § 1 Abs. 2 und 3 EnergieStG.
- 20 Der Begriff »Energieerzeugnisse« entstammt Art. 1 EnergieStRL. Es handelt sich hierbei um Waren (insbesondere Pflanzenöle, Kohle, Mineralöle und Alkohol), aus deren Verbrennung sich Energie gewinnen lässt. **Energieerzeugnisse sind also Erzeugnisse, die zur Energiegewinnung eingesetzt werden**. Daher richtet sich die Auswahl der Energieerzeugnisse auch nach ihrer Eignung, der Energiegewinnung zu dienen.
- 21 Die Besteuerung von **Rohstoffen**, d. h. von Erzeugnissen, die erst nach weiterer Be- oder Verarbeitung verwendet werden können, hat in der Vergangenheit für erhebliche Diskussionen gesorgt (vgl. hierzu *Jatzke*, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, a. a. O., 87ff.). Auch das Energiesteuerrecht unterwirft zwar Produkte, die generell als Rohstoffe anzusehen sind (z. B. rohes Erdöl der Position 2709, § 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG) der Besteuerung, dies aber prinzipiell nur, wenn eine Verwendung als Kraft- oder Heizstoff erfolgt oder zumindest beabsichtigt ist. Wird ein solches Erzeugnis tatsächlich entsprechend verwendet, lässt sich ohnehin nicht mehr von einer Besteuerung eines »Rohstoffs« sprechen, denn es findet ja gerade keine weitere Be- oder Verarbeitung, sondern ein unmittelbarer Verbrauch statt.
- 22 § 1 Abs. 2 EnergieStG enthält enumerativ die Energieerzeugnisse, die bereits aufgrund ihrer Einreihung in die Kombinierte Nomenklatur zu Steuergegenständen werden. § 1 Abs. 3 EnergieStG hingegen erfasst auch Ersatzkraft- und Heizstoffe, die nicht bereits in § 1 Abs. 2 EnergieStG genannt sind.
- 23 Eine energiesteuerrechtliche Besonderheit stellen die Regelungen hinsichtlich des »**Bestimmens**« als Kraft- oder Heizstoff dar. Für einige der in § 1 Abs. 2 EnergieStG aufgeführten Produkte setzt die Eigenschaft als Steuergegenstand – neben der entsprechenden zolltariflichen Einreihung – voraus, dass sie zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt sind (§ 1 Abs. 2 Nrn. 1, 4 und 6 EnergieStG; Art. 2 Abs. 1 Buchstaben a), d) und h) EnergieStRL). Die Zweckbestimmung besitzt aber auch für § 1 Abs. 3 EnergieStG entscheidende Bedeutung. Dies geht auf Art. 2 Abs. 3 der EnergieStRL zurück. Danach sollen im Grundsatz alle als Kraftstoffe oder als Zusatz bzw. Verlängerungsmittel zu Kraftstoffen bestimmten und alle kohlenwasserstoffhaltigen, zum Verbrauch als Heizstoff bestimmten Erzeug-

nisse zu den für gleichwertige Kraft- oder Heizstoffe erhobenen Steuersätzen versteuert werden. Kurz gefasst bedeutet dies: Kraftstoffe sollen – unabhängig von ihrer stofflichen Beschaffenheit – stets, Heizstoffe nur dann besteuert werden, wenn sie Kohlenwasserstoffe enthalten (vgl. *Jatzke* in Bongartz, a. a. O., EnergieStRL, Rz. 18f.). Das »**Bestimmen**« zu einem Verwendungszweck (Kraft- oder Heizstoff) ist ein subjektives Tatbestandselement, das losgelöst von der objektiven Beschaffenheit eines Erzeugnisses zu sehen ist (zu den Einzelheiten vgl. Rz. 94ff.). Es kann gem. § 6 Abs. 1 EnergieStG sogar **Herstellung von Energieerzeugnissen** sein.

5.2 Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 2 EnergieStG

5.2.1 Überblick

Die Definition der Steuergegenstände in § 1 Abs. 2 EnergieStG erfolgt unter Verweis auf entsprechende Positionen/Unterpositionen der **Kombinierten Nomenklatur** (KN). Kombinierte Nomenklatur ist gem. § 1a Nr. 2 EnergieStG die **Warennomenklatur** nach der VO (EWG) Nr. 2658/87 in der am 1.1.2002 geltenden Fassung (vgl. § 1a Nr. 2 EnergieStG sowie die Erläuterungen zu § 1a EnergieStG, Rz. 8ff.; zu den Hintergründen – befürchtete Steuerausfälle im Zuge von Änderungen der KN – vgl. *Jatzke* in Bongartz, a. a. O., EnergieStRL, Rz. 14). Grundlage der Kombinierten Nomenklatur ist das **Internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System** zur Bezeichnung und Codierung der Waren vom 14.6.1983 (Abl.EG Nr. L 198 vom 20.7.1987, 3; vgl. hierzu *Reiser/Wurzinger*, a. a. O.; *Böhne/Mendel/Möller/Mutscheller/Schumann*, a. a. O., 26f.; *Alexander* in Bongartz, a. a. O., § 1 EnergieStG, Rz. 23). Die Kombinierte Nomenklatur bildet zusammen mit den autonomen und vertragsmäßigen Zollsätzen sowie anderen zolltariflichen Maßnahmen den **Gemeinsamen Zolltarif** (Art. 1 Abs. 3 S. 2, 4 Abs. 1 VO (EWG) Nr. 2658/87, Art. 20 ZK; vgl. *Reiser/Wurzinger*, a. a. O., 76f.; *Böhne/Mendel/Möller/Mutscheller/Schumann*, a. a. O., 22; *Witte/Alexander*, a. a. O., Art. 20 ZK, Rz. 10).

Untechnisch gesprochen wird zur Bestimmung der Steuergegenstände also auf den **Zolltarif** verwiesen. Diese Tradition reicht in Deutschland bis in die Anfänge der Mineralölbesteuerung zurück (vgl. *Soyk*, Mineralöl- und Stromsteuerrecht, a. a. O., 18). Die EnergieStRL definiert die der Besteuerung unterliegenden Energieerzeugnisse ebenfalls unter Bezugnahme auf die KN (Art. 2 Abs. 1). § 1 Abs. 2 EnergieStG übernimmt dies nahezu deckungsgleich.

- 26 Um zu entscheiden, ob eine bestimmte Ware als Energieerzeugnis anzusehen ist und damit auch prinzipiell der Besteuerung unterliegt, muss diese also korrekt in die KN **eingereiht** werden (Art. 20 Abs. 6 ZK). Das bedeutet, der Ware muss – ggf. unter Anwendung der Allgemeinen Vorschriften (AV) – die korrekte Position bzw. Unterposition der KN zugewiesen werden. Aufgrund des Verweises auf die KN gilt dies auch für die Fälle, in denen überhaupt keine Einfuhr vorliegt.
- 27 Die KN ist nach verschiedenen Kriterien (vgl. hierzu *Reiser/Wurzinger*, a. a. O., 49f.) in 21 **Abschnitte** (I bis XXI) mit insgesamt 97 **Kapiteln** unterteilt. Jedes dieser Kapitel gliedert sich wiederum in **Positionen**. Die Positionen sind ihrerseits noch in **Unterpositionen** unterteilt. Zu unterscheiden sind hier die Unterpositionen des Harmonisierten Systems (sechstellig) und die Unterpositionen der KN (achtstellig, Art. 3 Abs. 1 VO (EWG) Nr. 2658/87).
- 28 Neben dem Positions-/Unterpositionswortlaut enthält die KN auch noch bestimmte **Vorschriften**. Hier sind zunächst die **Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV)** zu nennen. Sie sind dem Warenverzeichnis vorangestellt und besitzen für die gesamte Nomenklatur Bedeutung. Außerdem sind die als »**Anmerkungen**« bezeichneten Vorschriften zu den einzelnen Abschnitten und Kapiteln sowie die Unterpositions-Anmerkungen und Zusätzlichen Anmerkungen zu beachten.
- 29 Die **Überschriften der Abschnitte und Kapitel** besitzen nach der AV 1 lediglich hinweisenden Charakter. Eine rechtliche Wirkung entfalten sie nicht. Maßgebend für die Einreihung einer Ware sind der jeweilige Positionswortlaut und die Anmerkungen zum Abschnitt oder Kapitel, bei der Einreihung in eine bestimmte Unterposition auch die Unterpositions-Anmerkungen sowie die Zusätzlichen Anmerkungen (AV 1 S. 2, AV 6). **Die AV sind lediglich subsidiär anwendbar**, d. h. der jeweilige Positionswortlaut bzw. die Anmerkungen gehen den AV vor.
- 30 **Keine** Rechtsvorschriften sind die **Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur (Erl.KN)**. Sie stellen aber bei der Einreihung von Waren ein wesentliches Erkenntnismittel für die Auslegung dar (vgl. *Bleihauer* in *Witte/Wolffgang*, a. a. O., 351; auch *Lux*, a. a. O., 207f.).
- 31 Im Zusammenhang mit dem Energiesteuerrecht sind im Wesentlichen die Abschnitte V (Mineralische Stoffe) und VI (Erzeugnisse der chemischen Industrie und verwandter Industrien), insbesondere die Kapitel 27 (Mineralische Brennstoffe; Mineralöle und Erzeugnisse ihrer Destillation; bituminöse Stoffe; Mineralwachs), 29 (Organische chemische Erzeugnisse), 34 (u. a. zubereitete

Schmiermittel) und 38 (Verschiedene Erzeugnisse der chemischen Industrie) von Bedeutung.

Über die Bestimmung des Steuergegenstandes hinaus besitzt die Einreihung in die KN ggf. aber auch für die Anwendung des korrekten Steuersatzes Bedeutung (vgl. § 2 EnergieStG, Rz. 3). 32

5.2.2. Pflanzliche und tierische Fette und Öle (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG)

Als Energieerzeugnisse werden in § 1 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG zunächst **pflanzliche und tierische Fette und Öle** der Positionen 1507 bis 1518 der KN erfasst. Ihre Eigenschaft als Energieerzeugnisse setzt aber voraus, dass sie **zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt** sind (vgl. Rz. 23, 94ff.). Dies stimmt mit Art. 2 Abs. 1 Buchst. a) EnergieStRL überein. 33

Im Einzelnen sind dies: 34

- **Sojaöl** (Pos. 1507),
- **Erdnussöl** (Pos. 1508),
- **Olivenöl** (Pos. 1509 und 1510; Olivenöl, das mit Hilfe von Lösungsmitteln aus Oliven gewonnen wurde, gehört zur Pos. 1510, vgl. Anm. 2 zu Kap. 15),
- **Palmöl** (Pos. 1511),
- **Sonnenblumenöl**, Safloröl und Baumwollsamensamenöl (Pos. 1512),
- **Kokosöl** (Kopraöl), Palmkernöl und Babassuöl (Pos. 1513),
- **Raps- und Rübsenöl**, Senföl (Pos. 1514),
- **andere pflanzliche Fette und fette Öle** (einschließlich Jojobaöl; Pos. 1515),
- tierische und pflanzliche Fette und Öle, ganz oder teilweise hydriert, umgeestert, wiederverestert oder eladiniert (Pos. 1516),
- **Margarine**; genießbare **Mischungen und Zubereitungen** von tierischen und pflanzlichen Fetten und Ölen sowie von Fraktionen verschiedener Fette und Öle des Kap. 15, ausgenommen genießbare Fette und Öle sowie deren Fraktionen der Pos. 1516 (Pos. 1517) und schließlich
- **tierische und pflanzliche Fette und Öle** sowie deren Fraktionen, gekocht, oxidiert, dehydratisiert, geschwefelt, geblasen, durch Hitze im Vakuum oder in inertem Gas polymerisiert oder anders chemisch modifiziert, ausgenom-

men Waren der Position 1516, sowie ungenießbare Mischungen und Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten und Ölen und von Fraktionen verschiedener Fette und Öle des Kapitels 15, anderweit weder genannt noch inbegriffen (Pos. 1518; vgl. Erl.KN Pos. 1518 (HS) Rz. 03.0ff.); zu dieser Pos. gehören gem. Anm. 3 zu Kap. 15 nicht Fette und Öle sowie deren Fraktionen, die lediglich denaturiert worden sind, vgl. hierzu Erl.KN Kap. 15 (HS) Rz. 19.0.

Vgl. auch den Überblick bei *Friedrich*, Energiesteuern und erneuerbare Energien, a. a. O., 2675. Die pflanzlichen Öle werden im Wesentlichen durch Pressen oder unter Verwendung von Lösungsmitteln gewonnen. Die Pos. 1507 bis 1515 nehmen auch Fraktionen der jeweiligen Öle bzw. Fette auf. Zu den Verfahren der Fraktionierung vgl. Erl.KN Kap. 15 (HS) Rz. 17.0ff. Diese Öle und Fette sowie ihre Fraktionen dürfen raffiniert, nicht aber chemisch modifiziert sein.

- 35 Besondere Bedeutung besitzt in Deutschland **Rapsöl** (nicht modifiziert: Pos. 1514, umgeestert: Pos. 1516), das bereits in nennenswertem Umfang den Dieselmotorkraftstoff ersetzt.
- 36 Handelt es sich bei derartigen Ölen und Fetten um Energieerzeugnisse – was die Bestimmung zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff voraussetzt –, unterliegen sie gem. § 4 Nr. 1 EnergieStG auch dem **Steueraussetzungsverfahren** (vgl. § 4 EnergieStG Rz. 12; *Alexander* in Bongartz, a. a. O., § 1 EnergieStG, Rz. 27).

5.2.3 Waren des Kap. 27 KN (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG)

- 37 § 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG definiert (ebenso wie Art. 2 Abs. 1 Buchst. b) EnergieStRL) als Energieerzeugnisse diverse Waren des Kap. 27 KN (**Mineralische Brennstoffe**, Mineralöle und Erzeugnisse ihrer Destillation, bituminöse Stoffe, Mineralwachse). Diese Waren gehören **unabhängig vom Verwendungszweck** zum Kreis der Steuergegenstände.
- 38 Damit sind **praktisch alle der in Kapitel 27 aufgeführten Waren** steuerpflichtige Energieerzeugnisse. Dies gilt auch für Rohstoffe – z. B. rohes Erdöl der Pos. 2709 – und Rückstände aus der Erdölverarbeitung. Lediglich Torf der Position 2703 ist ausgenommen – wohl wegen des relativ geringen Brennwertes und der ebenso geringen Bedeutung hinsichtlich der Verwendung als Heizstoff. **Elektrischer Strom** der Position 2716 unterliegt hingegen nicht der Energie-, sondern der **Stromsteuer**.
- 39 Das **Steueraussetzungsverfahren** ist gem. § 4 Nrn. 2 bis 4 EnergieStG nur auf einige dieser Energieerzeugnisse anwendbar (vgl. § 4 EnergieStG, Rz. 14ff.).

5.2.3.1 Kohle der Pos. 2701, 2702 und 2704 KN

Zu den Steuergegenständen gehören zunächst **Steinkohle**, Steinkohlenbriketts 40 und ähnliche aus Steinkohle gewonnene feste Brennstoffe der Pos. 2701 der KN sowie **Braunkohle**, auch agglomeriert (Pos. 2702; Jett oder Gagat, im Wesentlichen als Schmuckstein genutzt, ist von dieser Pos. ausgenommen und ist in die Pos. 2530 einzureihen, vgl. Erl.KN Pos. 2530 (HS) Rz. 17.0). Sowohl Stein- als auch Braunkohle gehören – ebenso wie Erdöl – zu den **fossilen Brennstoffen**. Sie sind aus abgestorbenen Pflanzen unter Luftabschluss, hohen Temperaturen und Druck entstanden. Braunkohle ist jünger als Steinkohle.

Koks und Schwelkoks, aus Steinkohle, Braunkohle oder Torf, auch agglomeriert, 41 sowie Retortenkohle, Pos. 2704, sind ebenfalls als Energieerzeugnisse erfasst. Koks ist ein fester Rückstand der Destillation von Kohle (vgl. Erl.KN Pos. 2704 (HS) Rz. 01.0). Schwelkoks entsteht bei der Verkokung von Stein- oder Braunkohle bei niedriger Temperatur (vgl. Erl.KN Pos. 2704 (HS) Rz. 02.0).

Die **Kohlebesteuerung** ist noch neu. Sie ist erst mit der EnergieStRL und dem 42 darauf beruhenden EnergieStG eingeführt worden. Allerdings bestand in Deutschland bereits während des ersten Weltkriegs eine Kohlesteuer (vgl. *Förster*, a. a. O., 13).

Waren der Pos. 2701, 2702 und 2704 fallen gem. § 1a Nr. 13 EnergieStG unter den 43 Begriff »Kohle« (vgl. § 1a EnergieStG, Rz. 54f.). Kohle unterliegt gem. § 4 EnergieStG nicht dem **Steueraussetzungsverfahren**.

5.2.3.2 Waren der Pos. 2705 KN

Auch **Steinkohlengas**, Wassergas, Generatorgas, Schwachgas und ähnliche Gase 44 der Pos. 2705 KN (ausgenommen von dieser Position sind Erdgas und andere gasförmige Kohlenwasserstoffe der Position 2711, vgl. Erl.KN Pos. 2705 (HS) Rz. 02.0) sind Energieerzeugnisse.

Die Energieerzeugnisse der Pos. 2705 fallen ebenfalls nicht unter die Regelungen 45 des **Steueraussetzungsverfahrens** nach § 4 EnergieStG.

5.2.3.3 Teere der Pos. 2706 KN

Des Weiteren gehören **Teer** aus Steinkohle, Braunkohle oder Torf sowie andere 46 Mineralteere (Pos. 2706) zu den Energieerzeugnissen. Nicht zur Pos. 2706 gehören hingegen Teere aus nichtmineralischen Stoffen, vgl. Erl.KN Pos. 2706 (HS) Rz. 08.0.

- 47 Eine Verwendung als Kraft- oder Heizstoff ist bei den Teeren der Pos. 2706 die Ausnahme (vgl. *Alexander* in Bongartz, a. a. O., § 1 EnergieStG, Rz. 30). Daher findet das **Steueraussetzungsverfahren** auf sie ebenfalls keine Anwendung (§ 4 EnergieStG).

5.2.3.4 Waren der Pos. 2707 KN

- 48 Zur Pos. 2707 gehören **Öle und andere Erzeugnisse aus der Destillation des Hochtemperatur-Steinkohlenteers** sowie diesen Waren ähnliche Erzeugnisse, in denen die aromatischen Bestandteile in Bezug auf das Gewicht gegenüber den nicht aromatischen Bestandteilen überwiegen. Auch diese Waren sind vom Kreis der Energieerzeugnisse umfasst.
- 49 Die Pos. 2707 nimmt – im Gegensatz zur Pos. 2710 – grundsätzlich **aromatenreiche Verbindungen** auf. Aromatische Kohlenwasserstoffe (wie z. B. Benzol) kennzeichnen sich durch ihre Molekularstruktur. Die Kohlenstoffatome sind im Molekül ringförmig angeordnet (»Benzolring«), können aber auch seitliche Ketten bilden.
- 50 Im Gegensatz zur Pos. 2710 sind **Zubereitungen** auf der Grundlage von Erzeugnissen der Pos. 2707 nicht ausdrücklich erwähnt; da eine solche Regelung fehlt, sind die AV 2 b) und 3 anwendbar (vgl. *Soyk*, Mineralöl- und Stromsteuerrecht, a. a. O., 47 m. w. N.).
- 51 Gem. § 4 Nr. 2 EnergieStG unterliegen Benzol (Unterposition 2707 10), Toluol (Unterposition 2707 20), Xylol (Unterposition 2707 30) sowie die Mischungen der Unterposition 2707 50, bei deren Destillation nach ASTM D 86 bis 250°C einschließlich der Destillationsverluste mindestens 65 RHT übergehen, dem **Steueraussetzungsverfahren**.

5.2.3.5 Waren der Pos. 2708 KN

- 52 Ebenfalls Energieerzeugnisse sind **Pech und Pechkoks** aus Steinkohlenteer oder anderen Mineralteeren sowie Rückstände aus der Destillation von Steinkohlenteerölen, Pos. 2708 (vgl. hierzu Erl.KN Pos. 2708 (HS) Rz. 01.0 und 03.0). Dem **Steueraussetzungsverfahren** unterliegen diese Produkte gem. § 4 EnergieStG nicht.

5.2.3.6 Rohes Erdöl, Pos. 2709 KN

Zur Pos. 2709 gehören **rohes Erdöl und rohes Öl aus bituminösen Mineralien** 53 (bituminöse Mineralien: z. B. Schiefer oder Kalkstein; vgl. Erl.KN Pos. 2709 (HS) Rz. 01.0). Die Waren dieser Position dürfen – über einfache Verarbeitungen hinaus, z. B. Klären, Entsalzen, Entwässern (vgl. Erl.KN Pos. 2709 (HS) Rz. 02.0 bis 08.0) – nicht weiter be- oder verarbeitet worden sein.

Grundsätzlich ist es für Verbrauchsteuern untypisch, dass sie auch Rohstoffe be- 54 lasten. Es ist aber nicht unzulässig (vgl. BFH v. 26.6.1984, VII R 60/83, ZfZ 1984, 336, vgl. auch Rz. 21). Obwohl rohes Erdöl im Allgemeinen erst nach entsprechender Verarbeitung als Kraft- oder Heizstoff einsetzbar ist, wurde es zum 1.1.1993 (erneut) mit in den Kreis der Steuergegenstände aufgenommen, um insbesondere eine von der Steuer unbelastete Verwendung als Heizöl – und damit eine Umgehung der Mineralöl-/Energiesteuer – zu verhindern. Dies wurde im Hinblick auf Art. 2 Abs. 3 EnergieStRL beibehalten. Allerdings zählt rohes Erdöl gem. § 4 EnergieStG nicht zu den Energieerzeugnissen, auf die das **Steuer-aussetzungsverfahren** anwendbar ist.

5.2.3.7 Waren der Pos. 2710 KN

Die Pos. 2710 dürfte energiesteuerrechtlich die bedeutsamste sein (vgl. *Alexan-* 55 *der* in Bongartz, § 1 EnergieStG, Rz. 34). Sie erfasst **Erdöl** und Öl aus bituminösen Mineralien, ausgenommen rohe Öle, sowie **Zubereitungen** mit einem Gehalt an Erdöl oder Öl aus bituminösen Mineralien von 70 GHT oder mehr, in denen diese Öle den Charakter der Waren bestimmen und die anderweit weder genannt noch inbegriffen sind. Daneben gehören gem. Anm. 2 zu Kap. 27 auch diesen Produkten **ähnliche Öle** sowie vorwiegend aus Mischungen ungesättigter Kohlenwasserstoffe bestehende Öle ohne Rücksicht auf das Herstellungsverfahren zu dieser Position, sofern die nicht aromatischen Bestandteile im Gewicht gegenüber den aromatischen überwiegen.

Nahezu sämtliche gängigen Kraftstoffe – insbesondere Benzin und Dieselkraft- 56 stoff – gehören zu dieser Position, daneben auch – als »mittelschwere Öle« – Kerosin (Flugturbinenkraftstoff). Zur Unterteilung der Pos. 2710 nach dem Siedeverhalten vgl. § 2 EnergieStG, Rz. 16ff.

Dem **Steueraussetzungsverfahren** unterliegen gem. § 4 Nr. 3 EnergieStG aber 57 nur bestimmte Waren dieser Position.

5.2.3.8 Gase der Pos. 2711 KN

- 58 Erdgas** und andere gasförmige (d. h. bei einer Temperatur von 15 °C und einem Druck von 1.013 mbar gasförmige, vgl. Erl.KN Pos. 2711 (HS) Rz. 02.0) Kohlenwasserstoffe werden von der Pos. 2711 aufgenommen. Isolierte chemisch einheitliche Verbindungen gehören grundsätzlich nicht zum Kap. 27 (Anm. 1 a) zu Kap. 27). Sie werden vielmehr vom Kap. 29 erfasst. Chemisch einheitliches **Methan und Propan** bilden hier eine Ausnahme; diese Stoffe verbleiben in der Pos. 2711 (vgl. Anm. 1 Buchst. a) zu Kap. 27 sowie Anm. 2 Buchst. c) zu Kap. 29).
- 59** Die **Erdgasbesteuerung** setzte in Deutschland erst 1989 ein (Verbrauchssteueränderungsgesetz 1988 v. 20.12.1988, BGBl I, 2246). Sie war heftig umstritten (vgl. *Friedrich*, Rechtsprobleme der Erdgassteuer, a. a. O., 9; *Schrömbges*, a. a. O., 2ff.; *Teichner*, Entwurf des Verbrauchssteueränderungsgesetzes 1988, a. a. O., 236f.) In der Richtlinie 92/81/EG (Mineralölsteuer-Strukturrichtlinie; Art. 2 Abs. 1 Buchst. e) war Erdgas ausdrücklich aus dem Kreis der Steuergegenstände ausgenommen (vgl. *Weiser*, a. a. O., 198). Dennoch wurde es auch im alten, harmonisierten Mineralölsteuerrecht ab 1993 zu steuerpflichtigem Mineralöl erklärt (vgl. *Soyk*, Mineralöl- und Stromsteuerrecht, a. a. O., 73). Vom Anwendungsbereich der neuen EnergieStRL wird Erdgas jetzt aber erfasst, d. h. die Erdgasbesteuerung ist nunmehr ebenfalls harmonisiert.
- 60** Zu den Begriffsbestimmungen für Erdgas, Flüssiggase und gasförmige Kohlenwasserstoffe, § 1a Nrn. 14 bis 16 EnergieStG, vgl. § 1a EnergieStG, Rz. 56ff.
- 61** Erdgas sowie gasförmige Kohlenwasserstoffe der Unterposition 2711 29 unterliegen gem. § 4 EnergieStG nicht dem **Steueraussetzungsverfahren**, die anderen gasförmigen Produkte dieser Position hingegen schon (§ 4 Nr. 4 EnergieStG).

5.2.3.9. Waren der Pos. 2712 KN

- 62** Zur Pos. 2712 gehören **Vaselin, Paraffin, mikrokristallines Erdölwachs**, paraffinische Rückstände (»slack wax«), Ozokerit, Montanwachs, Torfwachs, andere Mineralwachse und ähnliche, durch Synthese oder andere Verfahren gewonnene Erzeugnisse, auch gefärbt.
- 63** **Vaselin** ist eine salbenartige Masse, die aus Destillationsrückständen oder durch Vermischen gewonnen wird (vgl. Erl.KN Pos. 2712 (HS), Rz. 01.0f.). Vaselin der Pos. 3304, d. h. Vaselin zur Hautpflege in Aufmachung für den Einzelverkauf, ist jedoch von dieser Position ausgenommen (vgl. Erl.KN Pos. 2712 (HS), Rz. 03.5).

Paraffin ist ein Gemisch aus Kohlenwasserstoffen, das aus bestimmten Erzeugnissen der Destillation von Erdöl oder Öl aus bituminösen Mineralien gewonnen wird. Es ist durchscheinend, weiß oder gelblich und weist eine kristalline Struktur auf (vgl. Erl.KN Pos.2712 (HS), Rz. 06.0f.). 64

Zu den anderen Produkten dieser Position vgl. Erl.KN Pos. 2712 (HS), Rz. 08.0ff. 65
Zur Abgrenzung zu den übrigen Positionen des Kap. 27 vgl. Erl.KN Pos. 2710 (AV), Rz. 01.1ff, (KN), Rz. 09.0ff., Erl.KN Pos.2712 (HS), Rz. 03.0 sowie *Soyk*, Mineralöl- und Stromsteuerrecht, a. a. O., 58ff.

Die Waren dieser Position fallen nicht in den Anwendungsbereich des **Steueraussetzungsverfahrens** (§ 4 EnergieStG). 66

5.2.3.10 Waren der Pos. 2713 KN

Petrolkoks, Bitumen aus Erdöl und andere Rückstände aus Erdöl oder Öl aus bituminösen Mineralien sind in die Pos. 2713 einzureihen und damit ebenfalls Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG. 67

Petrolkoks ist ein schwarzer, poröser, fester Rückstand, der beim Cracken oder der bis zum Äußersten getriebenen Destillation von Erdöl anfällt oder aus Ölen bituminöser Mineralien (Pos. 2709) gewonnen wird. Er dient hauptsächlich als Rohstoff zur Elektrodenherstellung oder als Brennstoff (vgl. Erl.KN Pos. 2713 (HS), Rz. 01.0). 68

Bitumen wird in der Regel als Rückstand bei der Destillation von rohem Erdöl gewonnen. Es ist braun bis schwarz, weich oder spröde. Es wird im Straßenbau und zur Imprägnierung usw. verwendet. Hierher gehört auch »geblasenes« Bitumen, das durch Einblasen von Luft behandelt worden ist (vgl. Erl.KN Pos. 2713 (HS), Rz. 02.0.) 69

Zur Abgrenzung insbesondere zu den Positionen 2710, 2712 und 2715 vgl. Erl.KN Pos. 2710 (AV), Rz. 01.1ff., (KN), Rz. 09.0ff. und *Soyk*, Mineralöl- und Stromsteuerrecht, a. a. O., 58ff. 70

Waren der Pos. 2713 unterliegen gem. § 4 EnergieStG nicht dem **Steueraussetzungsverfahren**. 71

5.2.3.11 Waren der Pos. 2714 KN

Zur Pos. 2714 gehören **Naturbitumen und Naturasphalt**, bituminöse oder ölhaltige Schiefer oder Sande sowie Asphaltite und Asphaltgestein. Diese Produkte 72

können in gewissem Umfang be- oder verarbeitet worden sein (vgl. Erl.KN Pos. 2714 (HS), Rz. 01.0ff.). Sie gehören nicht zum Kreis der dem **Steueraussetzungsverfahren** unterliegenden Waren nach § 4 EnergieStG.

5.2.3.12 Waren der Pos. 2715 KN

- 73 **Bituminöse Mischungen** auf der Grundlage von Naturasphalt oder Naturbitumen, Bitumen aus Erdöl, Mineralteer oder Mineralpech (z. B. Asphaltmastix, Verschnittbitumen) werden von der Pos. 2715 aufgenommen.
- 74 **Verschnittbitumen** (Mischungen von Bitumen mit Lösungsmitteln) wird im Regelfall im Straßenbau eingesetzt (vgl. Erl.KN Pos. 2715 (HS), Rz. 02.0).
- 75 Im Übrigen vgl. Erl.KN Pos. 2715 (HS) Rz. 03.0ff.
- 76 Das **Steueraussetzungsverfahren** ist gem. § 4 EnergieStG auf diese Produkte ebenfalls nicht anwendbar.

5.2.4 Chemisch einheitliche Kohlenwasserstoffe der Pos. 2901 und 2902 KN (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 EnergieStG)

- 77 Gem. § 1 Abs. 2 Nr. 3 EnergieStG gehören – in Übereinstimmung mit Art. 2 Abs. 1 Buchst. c) EnergieStRL – auch die **chemisch einheitlichen** acyclischen und cyclischen Kohlenwasserstoffe der Positionen 2901 und 2902 (einschließlich der Isomergemische nach Anm. 1 Buchst. b) zu Kap. 29) zum Kreis der steuerpflichtigen Energieerzeugnisse. Chemisch einheitliches Methan und Propan verbleiben allerdings in der Pos. 2711 und sind damit Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG (Anm. 2 Buchst. b) zu Kap. 29). »Chemisch einheitlich« in diesem Sinne sind Kohlenwasserstoffe, die einen Reinheitsgrad von mindestens 90 % (vgl. Erl.KN Pos. 2901 (HS), Rz. 32.1, (AV), Rz. 06.0ff.; Erl.KN Pos. 2902 (HS) Rz. 57.1) bzw. 95 % (vgl. Erl.KN Pos. 2901 (HS) Rz. 09.0, 30.1, (AV), Rz. 01.0ff.; Erl.KN Pos. 2902 (HS) Rz. 34.2, 36.2, 38.0) aufweisen.
- 78 Dem **Steueraussetzungsverfahren** unterliegen gem. § 4 Nrn. 5 und 6 EnergieStG nur Waren der Unterpositionen 2901 10 (gesättigte acyclische Kohlenwasserstoffe, wie z. B. Ethan, Butan, Pentan etc.) und 2902 20, 2902 30 sowie 2902 41 bis 2902 44 (Benzol, Toluol und Xylol; vgl. § 4 EnergieStG, Rz. 18f.).

5.2.5 Methanol der Unterpos. 2905 11 00 KN (§ 1 Abs. 2 Nr. 4 EnergieStG)

§ 1 Abs. 2 Nr. 4 EnergieStG erfasst – in Umsetzung des Art. 2 Abs. 1 Buchst. d) 79
EnergieStRL – auch **chemisch einheitliches Methanol** (Methylalkohol) der Unterpos. 2905 11 00 als Energieerzeugnis (vgl. *Alexander* in Bongartz, a. a. O., § 1 EnergieStG, Rz. 21). Methanol ist ein Alkohol, unterliegt aber gem. § 130 Abs. 2 BranntwMonG nicht den branntweinsteuerrechtlichen Bestimmungen. Methanol wird aufgrund seiner gesundheitsschädlichen Auswirkungen nicht zur Herstellung von Getränken verwendet, aber als Kraftstoff bzw. Mischkomponente für Kraftstoffe eingesetzt.

Zum Kreis der Steuergegenstände gehört jedoch nur Methanol **nicht synthetischer Herkunft**. Darüber hinaus ist die **Bestimmung zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff** Voraussetzung für die Eigenschaft als Steuergegenstand. Methanol der Unterpos. 2905 11 00 unterliegt, sofern Steuergegenstand, gem. § 4 Nr. 7 EnergieStG dem Steueraussetzungsverfahren (vgl. § 4 EnergieStG, Rz. 20). 80

5.2.6 Waren der Pos. 3403, 3811 und 3817 KN (§ 1 Abs. 2 Nr. 5 EnergieStG)

5.2.6.1 Allgemeines

Unabhängig von ihrem jeweiligen Verwendungszweck definiert § 1 Abs. 2 Nr. 5 81
EnergieStG auf der Grundlage des Art. 2 Abs. 1 Buchst. e) bis g) EnergieStRL Waren der Pos. 3403, 3811 und 3817 als Energieerzeugnisse. Diese Waren unterliegen allerdings nicht dem Steueraussetzungsverfahren (§ 4 EnergieStG).

5.2.6.2 Waren der Pos. 3403 KN

Die Pos. 3403 erfasst **zubereitete Schmiermittel** (einschl. Schneidöle, Zubereitungen zum Lösen von Schrauben oder Bolzen, zubereitete Rostschutzmittel oder Korrosionsschutzmittel und zubereitete Form- und Trennöle, auf der Grundlage von Schmierstoffen) **und Zubereitungen** nach Art der Schmalzmittel für Spinnstoffe oder der Mittel zum Ölen oder Fetten von Leder, Pelzfellen oder anderen Stoffen, ausgenommen solche, die als charakterbestimmenden Bestandteil 70 GHT oder mehr an Erdöl oder Öl aus bituminösen Mineralien enthalten. 82

- 83 Die Einreihung in die Pos. 3403 setzt voraus, dass es sich bei der betreffenden Ware um eine **Zubereitung**, d. h. eine künstliche Mischung unterschiedlicher Stoffe handelt (vgl. *Alexander* in Teichner/Alexander/Reiche, a. a. O., ZT Kap. 34, Rz. 1 und ZT Pos. 2710, Rz. 10).
- 84 Allerdings sind derartige Produkte von der Pos. 3403 **ausgenommen**, wenn der Anteil an Erdöl oder Öl aus bituminösen Mineralien (einschließlich der ähnlichen Öle i. S. d. Anm. 2 zu Kapitel 27; vgl. Anm. 4 zu Kapitel 34) 70 GHT oder mehr beträgt **und den Charakter der Ware bestimmt**. In diesen Fällen bleibt es bei einer Einreihung in die Pos. 2710.

5.2.6.3 Waren der Pos. 3811 KN

- 85 Zur Pos. 3811 gehören **zubereitete Antiklopfmittel**, Antioxidantien, Antigums, Viskositätsverbesserer, Antikorrosivadditive und andere zubereitete **Additive** für Mineralöle (einschließlich Kraftstoffe) oder für andere, zu denselben Zwecken wie Mineralöle verwendete Flüssigkeiten. Auch hierbei muss es sich um **Zubereitungen** handeln (vgl. Rz. 83).
- 86 Diese Pos. erfasst also insbesondere **Additive** für Kraft-, Heiz- oder Schmierstoffe. Hierher gehören auch **Mischungen** auf der Grundlage von Erdöl oder Öl aus bituminösen Mineralien der Pos. 2710 mit einem Gehalt an Erdöl oder Öl aus bituminösen Mineralien von 70 GHT oder mehr, sofern die entsprechenden beigemischten Wirkstoffe den Charakter der Ware bestimmen (vgl. Erl.KN Pos. 2710 (HS) Rz. 28.0 und 30.1).
- 87 Unabhängig vom Zweck des Energieerzeugnisses, dem sie beigemischt werden – als Kraft-, Heiz- oder Schmierstoff –, sind somit sämtliche Additive der Pos. 3811 zunächst (steuerpflichtige) Energieerzeugnisse. Sie unterliegen aber nicht dem **Steueraussetzungsverfahren**, § 4 EnergieStG.

5.2.6.4 Waren der Pos. 3817 KN

- 88 Die von der Pos. 3817 erfassten **Alkylbenzol- und Alkyl-naphthalin-gemische** gehören ebenfalls zu den Energieerzeugnissen nach § 1 Abs. 2 Nr. 5 EnergieStG (Art. 2 Abs. 1 Buchst. g) EnergieStRL). Ausgenommen von dieser Position sind nach dem Positionswortlaut jedoch die Gemische der Position 2707 (z. B. Toluol und Xylole, nicht chemisch einheitlich) sowie die chemisch einheitlichen aromatischen Kohlenwasserstoffe bzw. Isomerengemische der Position 2902.

5.2.7 Waren der Unterpos. 3824 90 99 KN (§ 1 Abs. 2 Nr. 5 EnergieStG)

Zur Pos. 3824 gehören insbesondere chemische Erzeugnisse und Zubereitungen der chemischen Industrie oder verwandter Industrien (einschließlich Mischungen von Naturprodukten), anderweit weder genannt noch inbegriffen. Die Anm. 3 zu Kapitel 38 weist dieser Position bestimmte Erzeugnisse zu. Die Unterposition 3824 90 99 nimmt alle chemischen Erzeugnisse bzw. Zubereitungen auf, die nicht bereits in zuvor genannten Positionen/Unterpositionen erfasst werden. Insbesondere können auch **mineralölhaltige Rückstände aus bestimmten Verarbeitungsprozessen** dieser Unterposition zugeordnet werden (vgl. *Alexander* in Teichner/Alexander/Reiche, a. a. O., ZT Kap. 38, Rz. 4).

Als Steuergegenstände und – zugleich – dem Steueraussetzungsverfahren unterliegende Energieerzeugnisse werden diese Waren nur erfasst, wenn sie zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt sind (§§ 1 Abs. 2 Nr. 6, 4 Nr. 8 EnergieStG; Art. 1 Abs. 2 Buchst. h) EnergieStRL; vgl. § 4 EnergieStG, Rz. 21).

5.3. Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 3 EnergieStG

5.3.1 Überblick

§ 1 Abs. 3 EnergieStG beinhaltet eine **Auffangklausel**. Danach **gelten als** Energieerzeugnisse auch **andere als die in § 1 Abs. 2 EnergieStG** genannten Waren, sofern sie bestimmte Kriterien erfüllen – insbesondere aber als **Ersatzkraft- oder Heizstoffe** dienen sollen. Die Ersatzkraftstoffe sind in § 1 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EnergieStG, die Heizstoffe in § 1 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EnergieStG genannt. Diese Regelung findet ihre Grundlage in Art. 2 Abs. 3 S. 2 und 3 EnergieStRL. Die Ersatzkraft- und Heizstoffe des § 1 Abs. 3 EnergieStG fallen nicht unter § 4 EnergieStG, **unterliegen somit auch nicht dem Steueraussetzungsverfahren**. Das Bestimmen als Kraft- oder Heizstoff stellt demgemäß – anders als in den Fällen des § 4 Nrn. 1, 7 und 8 EnergieStG – **keine Herstellung** i. S. d. § 6 Abs. 1 EnergieStG dar.

Ausgenommen sind gem. § 1 Abs. 3 S. 2 EnergieStG – unabhängig davon, ob eine Kraft- oder eine Heizstoffverwendung vorliegt – sämtliche Waren, die sich in einem **Steueraussetzungsverfahren nach den Vorschriften des BranntwMonG** befinden. Es muss sich bei diesen ausgenommenen Waren somit zunächst um **branntweinsteuerpflichtige Erzeugnisse** i. S. d. § 130 Abs. 1 BranntwMonG handeln.

- 93 In Betracht für eine Kraft- oder Heizstoffverwendung kommt wohl in erster Linie Ethylalkohol der Pos. 2207 und 2208 KN (§ 130 Abs. 2 Nr. 1 BranntwMonG). Die in den Pos. 2204 bis 2206 KN aufgeführten alkoholischen Getränke, die gem. § 130 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG ebenfalls Branntwein sein können, taugen wohl nicht als Kraftstoffe; die Eigenschaft von Ersatzheizstoffen nach § 1 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EnergieStG setzt hingegen das Vorhandensein von Kohlenwasserstoffen voraus (vgl. Rz. 102), was wiederum die genannten Getränke ausschließen dürfte. Um von den Energieerzeugnissen nach § 1 Abs. 3 EnergieStG ausgenommen zu sein, müssen diese Erzeugnisse **unter Steueraussetzung** stehen, d. h. sich entweder in einem Steuerlager befinden oder unter Steueraussetzung befördert werden (§§ 133ff., 140ff. BranntwMonG). Diese Ausnahme sollte einen unnötigen bürokratischen Aufwand vermeiden. So lange branntweinsteuerpflichtige Erzeugnisse unter der Regie des (branntweinsteuerrechtlichen) Steueraussetzungsverfahrens stehen, sollen sie nicht zugleich unter die energiesteuerrechtlichen Überwachungsregelungen fallen (vgl. BT-Drs. 16/1172, 34; *Bongartz/Schröer-Schallenberg*, a. a. O., 22). Sobald derartige Erzeugnisse jedoch in den steuerrechtlich freien Verkehr getreten sind, werden sie gesetzlich – bei Bestimmung zur Verwendung als Kraftstoff etc. – zum Energieerzeugnis.
- 94 Die Energieerzeugnisse des § 1 Abs. 3 EnergieStG müssen (insbesondere) **zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff bestimmt sein**. Dies setzt im Grundsatz zunächst voraus, dass die betreffenden Waren **objektiv** zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff überhaupt **geeignet** sind. Ausnahmen gelten allerdings hinsichtlich der **Zusätze und Verlängerungsmittel für Kraftstoffe** nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 EnergieStG. Diese müssen für sich betrachtet nicht zur Verwendung als Kraftstoff geeignet sein, es reicht aus, wenn sie Kraftstoffen beigemischt werden sollen.
- 95 Die Eignung zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff reicht allein aber nicht aus. Vielmehr muss eine entsprechende **Zweckbestimmung getroffen worden sein**. Es tritt somit bei der Festlegung des Steuergegenstandes ein **subjektives Element** hinzu (vgl. *Jatzke*, Subjektive Tatbestandselemente im besonderen Verbrauchsteuerrecht am Beispiel der Kraftstoffbesteuerung, a. a. O., 35). Da eine entsprechende Willensbildung beim Handelnden nicht ohne Weiteres erkennbar ist, fordert *Jatzke* (Subjektive Tatbestandselemente im besonderen Verbrauchsteuerrecht am Beispiel der Kraftstoffbesteuerung, a. a. O., 35) zu Recht, dass dieser »innere Wille« zu Tage treten, also **nach außen hin erkennbar werden muss**. Dies gilt nicht nur für die Erfüllung des entsprechenden Steuerentstehungstatbestandes (hier kommt insbesondere § 23 EnergieStG in Betracht, weil die Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 3 EnergieStG nicht in § 4 EnergieStG genannt sind),

sondern auch für die Eigenschaft des betreffenden Produkts als Steuergegenstand. Eine objektiv erkennbare Bestimmung zur Verwendung als Kraft- oder Heizstoff kann z. B. im Einfüllen in entsprechende Tanks oder in der Form des Bereithaltens (in Kraftstoffkanistern) zu sehen sein (vgl. *Jatzke*, Subjektive Tatbestandselemente im besonderen Verbrauchsteuerrecht am Beispiel der Kraftstoffbesteuerung, a. a. O., 35; *Alexander* in Bongartz, § 1 EnergieStG, Rz. 18).

Neben die Bestimmung zur Verwendung treten auf den ersten Blick selbstständig auch der **Verkauf bzw. die Verwendung als Kraft- oder Heizstoff**. Diese Tatbestände konkretisieren letztlich aber nur die entsprechende Zweckbestimmung, die insbesondere der Verwendung selbst gegenüber zeitlich vorgelagert ist. 96

5.3.2 Ersatzkraftstoffe

§ 1 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EnergieStG erfasst als Energieerzeugnisse Waren, die **zur Verwendung als Kraftstoff** oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Kraftstoffen bestimmt, als solche zum Verkauf angeboten oder verwendet werden. 97

Der Begriff »**Kraftstoff**« ist gesetzlich nicht definiert. Kraftstoffe sind Stoffe, die dem – wenn auch nur kurzfristigen – **Antrieb einer Verbrennungskraftmaschine** dienen (vgl. BFH v. 5.5.1982, VII R 96/78, BFHE 136, 319). Dies müssen keine Verbrennungsmotoren im herkömmlichen Sinne (Otto- oder Dieselmotoren) sein, sondern es kann sich auch um Turbinen etc. handeln (einschließlich der Anlagen nach § 3 Abs. 1 EnergieStG). Unerheblich ist, ob durch den Kraftstoffeinsatz ein Fahrzeug angetrieben wird oder ob die Verwendung in einer sonstigen Anlage erfolgt. Auch der Betrieb eines mobilen Generators (zur Stromerzeugung) ist z. B. vom Begriff der Kraftstoffverwendung mit umfasst. 98

Im Gegensatz zu den Ersatzheizstoffen nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 EnergieStG kommt es bei den Kraftstoffen nicht darauf an, dass sie – zumindest teilweise – aus Kohlenwasserstoffen bestehen. **Kohlenwasserstofffreie Kraftstoffe** unterliegen somit ebenfalls der Besteuerung – dies wird z. B. auch durch § 1 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG deutlich. 99

Neben der Bestimmung zur Verwendung als Kraftstoff genügt auch die Bestimmung als **Zusatz oder Verlängerungsmittel** von Kraftstoffen. **Kraftstoffzusätze** sind im Wesentlichen die Additive der Pos. 3811; diese sind ihrerseits aber wiederum Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 2 Nr. 5 EnergieStG, so dass § 1 Abs. 3 EnergieStG insoweit ohnehin nicht einschlägig wäre. Hinsichtlich der **Verlängerungsmittel** für Kraftstoffe weist *Jatzke* (Subjektive Tatbestandselemente im besonderen Verbrauchsteuerrecht am Beispiel der Kraftstoffbesteuerung, a. a. O., 100

35; in Bongartz, EnergieStRL, Rz. 18) darauf hin, dass selbst Wasser, das Dieselmotorkraftstoff beigemischt wird, danach der Besteuerung unterworfen wird. Gleiches gilt auch für Ethylalkohol, der nicht (bzw. nicht mehr) dem branntweinsteuerrechtlichen Steueraussetzungsverfahren unterliegt.

5.3.3 Ersatzheizstoffe

- 101 **Verheizen** bedeutet gem. § 1a Nr. 12 EnergieStG das **Verbrennen zur Erzeugung von Wärme** (vgl. § 1a EnergieStG, Rz. 49ff.).
- 102 Zu den Ersatzheizstoffen, die gem. § 1 Abs. 3 Nr. 2 EnergieStG Energieerzeugnisse sind, zählen jedoch nicht alle zu einer solchen Verbrennung bestimmten Stoffe. Sie müssen nämlich – anders als die in § 1 Abs. 2 EnergieStG aufgeführten Energieerzeugnisse, die der Energiebesteuerung beim Verheizen auch dann unterliegen, wenn sie keine Kohlenwasserstoffe enthalten – **ganz oder teilweise aus Kohlenwasserstoffen** bestehen. Gemische, die Kohlenwasserstoffe nur in Spuren als Verunreinigungen enthalten, erfüllen diese Voraussetzung nicht, bestehen also auch nicht »teilweise« aus Kohlenwasserstoffen und sind somit keine Energieerzeugnisse nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 EnergieStG (vgl. BFH v. 26.7.1988, VII R 8/85, BFHE 154, 295).