

Studium und Praxis

# Europäisches Verbrauchsteuerrecht

Bearbeitet von  
Prof. Dr. Harald Jatzke

1. Auflage 2016. Buch. Rund 250 S. Kartoniert  
ISBN 978 3 406 69667 1  
Format (B x L): 16,0 x 24,0 cm

Steuern > Zollrecht, Außenwirtschaftsrecht, sonstige Verkehrsteuern,  
Verbrauchssteuern

Zu Inhaltsverzeichnis

schnell und portofrei erhältlich bei

  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

## Kapitel F

### Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom

#### I. Der lange Weg zur Harmonisierung

##### 1. Die ersten Harmonisierungsschritte bis zur Verwirklichung des Binnenmarktes

Der **erste Richtlinienvorschlag** zur Besteuerung von Mineralölen wurde im **August 1973** vorgelegt.<sup>1</sup> Bis zur Verabschiedung der ersten Gemeinschaftsrechtsakte zur Besteuerung dieser Erzeugnisse sollten nahezu 20 Jahre vergehen. In den Jahren **1985, 1987 und 1990** wurden mehrfach **abgeänderte Vorschläge** unterbreitet.<sup>2</sup> Der letzte im Amtsblatt der Gemeinschaft veröffentlichte Richtlinienvorschlag vor der Verwirklichung des Binnenmarktes betraf die Harmonisierung der Mineralölsteuersätze.<sup>3</sup> Unter luxemburgischer Präsidentschaft gelang auf dem **ECOFIN-Rat am 24. Juni 1991 die Einigung auf Mindeststeuersätze** für die zu harmonisierenden Verbrauchsteuern und somit auch für die Mineralölsteuer. Am 19. Oktober 1992 wurden u. a. die **RL 92/81/EWG** (Mineralölstrukturrichtlinie)<sup>4</sup> und die **RL 92/82/EWG** (Mineralölsteuersatzrichtlinie)<sup>5</sup> verabschiedet. Zur Ergänzung der RL 92/81/EWG einigten sich die Finanzminister im **November 1995** über eine Richtlinie über die steuerliche **Kennzeichnung von Gasöl und Kerosin**,<sup>6</sup> die die Mitgliedstaaten verpflichtet, steuerlich begünstigtem Gasöl und Kerosin einen Kennzeichnungsstoff beizumischen. Mit der Kennzeichnungspflicht sollen Kontrollmaßnahmen erleichtert und die Verwendung der gekennzeichneten Mineralöle zu nicht begünstigten Zwecken verhindert werden.

##### 2. Die Verhandlungen über eine CO<sub>2</sub>-Steuer

Parallel zu den Verhandlungen über die Struktur- und Steuersatzrichtlinien wurden im **August 1992** auch Verhandlungen über einen **Richtlinienvorschlag** zur Einführung einer **Steuer auf Kohlendioxidemissionen und Energie**<sup>7</sup> aufgenommen.<sup>8</sup> Dieser sah vor, neben Mineralölen auch Stein- und Braunkohle, Torf, Erdgas, Ethyl- und Methylalkohol sowie elektrische Energie zu besteuern, sofern diese

<sup>1</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über die Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf Mineralöle, ABl. EG 1973 Nr. C 92, 36.

<sup>2</sup> Zu diesen vgl. *Jatzke* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, Energiesteuer, Stromsteuer, Zolltarif, EnergieStRL Rz. 1 und *Jatzke*, System, S. 24 ff.

<sup>3</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Festsetzung bestimmter Sätze bzw. Zielsätze der Verbrauchsteuer auf Mineralöle, ABl. EG 1991 Nr. C 66, 14.

<sup>4</sup> RL 92/81/EWG des Rates vom 19.10.1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Mineralöle, ABl. EG 1992 Nr. L 316, 12, geändert durch RL 94/74/EG des Rates vom 22.12.1994, ABl. EG 1994 Nr. L 365, 46.

<sup>5</sup> RL 92/82/EWG des Rates vom 19.10.1992 zur Annäherung der Verbrauchsteuersätze für Mineralöle, ABl. EG 1992 Nr. L 316, 19, geändert durch RL 94/74/EG des Rates vom 22.12.1994, ABl. EG 1994 Nr. L 365, 46.

<sup>6</sup> RL 95/60/EG des Rates vom 27.11.1995 über die steuerliche Kennzeichnung von Gasöl und Kerosin, ABl. EG 1995 Nr. L 291, 46.

<sup>7</sup> Vorschlag einer Richtlinie des Rates zur Einführung einer Steuer auf Kohlendioxidemissionen und Energie, KOM (92) 226, ABl. EG 1992 Nr. C 196, 1.

<sup>8</sup> Zum Inhalt im Einzelnen vgl. *Moritz*, Umweltabgaben, S. 161.

Energieträger als Heiz- oder Kraftstoffe eingesetzt werden. Bei anderen Energieträgern als Mineralölen setzte sich die Bemessungsgrundlage je zur Hälfte aus dem **Energiegehalt** des zu steuernden Erzeugnisses und der bei der Verbrennung erzeugten **CO<sub>2</sub>-Menge** zusammen. Nach der sog. **Konditionalitätsklausel** sollten die Energiesteuern nur dann eingeführt bzw. bereits bestehende Mindeststeuersätze angehoben werden, wenn andere OECD-Staaten ebenfalls solche oder zumindest in den Auswirkungen vergleichbare Abgaben einführen würden.

- F 3 Aufgrund der restriktiven Haltung der sog. Kohäsionsländer Spanien, Griechenland, Irland und Portugal ließ sich eine Einigung nicht erzielen. Diese Staaten verwiesen auf das Erfordernis fairer und gleicher Lastenteilung und auf ihre im EU-Vergleich geringeren CO<sub>2</sub>-Emissionen. Auch Großbritannien legte einen grundsätzlichen Vorbehalt ein, da es nationale Maßnahmen zur Erreichung des CO<sub>2</sub>-Stabilisierungszieles für ausreichend hielt. Nach mehrjährigen ergebnislosen Verhandlungen legte die Kommission im **Mai 1995** einen grundlegend **überarbeiteten Richtlinienentwurf** vor.<sup>9</sup> Danach wurde es den Mitgliedstaaten freigestellt, während einer Übergangsphase selbst über die Einführung neuer Energiesteuern zu befinden.<sup>10</sup> Da man die Aussichtslosigkeit ihrer Verwirklichung erkannte, wurde die **Konditionalitätsklausel** ersatzlos **gestrichen**. Am 7. Juli 1995 wurde der Vorschlag erstmals in der Ratsarbeitsgruppe Steuerfragen beraten; dann vergingen fast zwei Jahre ohne essentielle Fortschritte. Schließlich hat die Kommission den Vorschlag zurückgezogen und erst im April 2011 einen neuen Anlauf gewagt, die Energiebesteuerung sowohl am Energie- als auch am CO<sub>2</sub>-Gehalt auszurichten.<sup>11</sup> Der neue Entwurf wurde 2012 unter zypriotischer Ratspräsidentschaft beraten<sup>12</sup> und nach erfolglosen Verhandlungen Ende 2015 ebenfalls wieder zurückgezogen.

### 3. Neuer Ansatz und erste Kompromissvorschläge

- F 4 Im März 1996 forderte der ECOFIN-Rat die Kommission zur Vorlage von neuen Vorschlägen auf. Der Wirtschafts- und Sozialausschuss regte an, den CO<sub>2</sub>-/Energiesteuervorschlag zurückzuziehen und stattdessen einen globaleren Ansatz in Form einer Rahmenrichtlinie zu wählen. Dieser Anregung ist die Kommission im **März 1997** nachgekommen und hat einen **vollständig überarbeiteten Richtlinien-vorschlag**<sup>13</sup> vorgelegt, der im Oktober 2003 in vielfach abgeänderter Form verabschiedet worden ist. Nach wie vor bezog die Kommission **alle Energieträger** in die Besteuerung mit ein. Der ursprünglich verfolgte Ansatz, die Bemessungsgrundlage am Energiegehalt und an den CO<sub>2</sub>-Emissionen auszurichten, wurde jedoch aufgegeben. Die vorgeschlagenen Mindest- und Zielsteuersätze verstanden sich als die Summe aller auf dem jeweiligen Erzeugnis lastenden indirekten Steuern, mit Ausnahme der Mehrwertsteuer. Hinsichtlich der Höhe der einzuhaltenden **Mindeststeuersätze** sah der Vorschlag einen **Stufenplan** vor. Die Verhandlungen über den

<sup>9</sup> Geänderter Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Einführung einer Steuer auf Kohlendioxidemissionen und Energie KOM (95) 171 endg. v. 12.5.1995.

<sup>10</sup> Dieser Ansatz geht auf eine Ankündigung des damaligen EU-Präsidenten Delors zurück, der 1994 auf dem Europäischen Rat in Essen die Vorlage von Leitlinien ankündigte, die es jedem Mitgliedstaat ermöglichen würden, eine CO<sub>2</sub>-/Energiesteuer auf der Grundlage von gemeinsamen Parametern anzuwenden.

<sup>11</sup> KOM (2011) 169 endg. und *Wiedow*, Welche Energiebesteuerung für die EU? Optionen für die Revision der Energiesteuerrichtlinie, in EFA-Tagungsband 2010, S. 119.

<sup>12</sup> Zu den Einzelheiten vgl. *Stein/Thomas*, Energiesteuern in der Praxis, S. 42f.

<sup>13</sup> Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen, KOM (97) 30 endg., ABl. EG 1997 Nr. C 139, 1.

neuen Richtlinienvorschlag gestalteten sich zunächst schwieriger als erwartet.<sup>14</sup> Seine **Ratspräsidentschaft** nutzte **Deutschland**, Anfang Mai 1999 einen **Kompromissvorschlag** vorzulegen, der die unterschiedlichen Interessen der Mitgliedstaaten berücksichtigte und Überforderungen einzelner Staaten vermied.<sup>15</sup> Der offen angelegte Kompromissvorschlag fand eine breite Zustimmung unter den Mitgliedstaaten. Der Europäische Rat in Köln forderte im Juni 1999 den Rat auf, die Arbeiten fortzusetzen und dabei den Auswirkungen auf die Umwelt Rechnung zu tragen.

Unter den nachfolgenden Präsidentschaften trat **bis 2001** eine **Stagnation** in den Verhandlungen ein. Auf der Grundlage zweier Mitteilungen der Kommission zum Thema Luftverkehr und Umwelt<sup>16</sup> und über die Besteuerung von Flugkraftstoff<sup>17</sup> beschäftigte sich die Ratsarbeitsgruppe Finanzfragen unter portugiesischer Präsidentschaft am 15. Mai 2000 mit der Detailfrage der **Kerosinbesteuerung**. Sie verständigte sich darauf, dass Flugbenzin grundsätzlich besteuert werden sollte. Allerdings wurde ein Alleingang der Gemeinschaft aus Wettbewerbsgründen abgelehnt. Eine Lösung sollte vielmehr auf internationaler Ebene über verstärkte Verhandlungen innerhalb der Internationalen Zivilluftfahrt-Organisation (ICAO) gesucht werden. Darüber hinaus zogen die Mitgliedstaaten alternative Maßnahmen zur CO<sub>2</sub>-Reduktion (z. B. Luftverkehrsabgaben) in Betracht. F 5

#### 4. Ergebnisse unter schwedischer und belgischer Präsidentschaft

Die schwedische Präsidentschaft bemühte sich im März 2001 um eine **Bestandsaufnahme der verschiedenen Energiesteuer-Systeme** in den Mitgliedstaaten. Die Diskussion über die Höhe der Mindeststeuersätze wurde zurückgestellt.<sup>18</sup> Im Vordergrund der Erörterungen standen **Steuervergünstigungen für energieintensive Betriebe**, Fragen der Strombesteuerung und die steuerliche Förderung von **Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen**.<sup>19</sup> Die große Mehrheit der Mitgliedstaaten sprach sich bei Strom für die output-Besteuerung aus. Unter belgischer Präsidentschaft wurden die Diskussionen über die Besteuerung von Strom unter Berücksichtigung der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache Outokumpu<sup>20</sup> fortgesetzt. Erörtert wurden verschiedene Nachweismöglichkeiten für die Herkunft von Importstrom (Zertifizierungsverfahren). Einen weiteren Schwerpunkt bildete die De- F 6

<sup>14</sup> Zur Haltung der einzelnen Mitgliedstaaten in der Ratsarbeitsgruppe „Energiebesteuerung“ vgl. *Moritz*, Umweltabgaben, S. 169.

<sup>15</sup> Er sah vor, auf Stein- und Braunkohle zunächst einen Null-Steuersatz anzuwenden. Für Strom sollte allerdings ein positiver Mindeststeuersatz festgelegt werden, verbunden mit einer Freistellungsoption für den in Wasserkraftwerken und Privathaushalten verbrauchten Strom. Mit Ausnahme des in Privathaushalten verwendeten Heizöls wurde für alle als Kraft- und Heizstoffe verwendeten Mineralöle ab 2001 eine Anhebung der bestehenden Mindeststeuersätze vorgeschlagen. Auch wurde eine Entlastung von Unternehmen – evtl. in Verbindung mit Investitionen zur Verbesserung der Energieeffizienz – in Erwägung gezogen, die ohne eine solche Maßnahme deutliche Wettbewerbsnachteile erleiden würden.

<sup>16</sup> Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, den Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen – Luftverkehr und Umwelt: Wege zu einer nachhaltigen Entwicklung, KOM (1999) 640 endg. vom 1.12.1999.

<sup>17</sup> Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament, den Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen – Besteuerung von Flugkraftstoff, KOM (2000) 110 endg. vom 2.3.2000.

<sup>18</sup> Vgl. zum schwedischen Kompromissvorschlag die Ausführungen der schwedischen Verhandlungsführerin *Akerfeldt* in „Überraschender Durchbruch für europaweite Ökosteuer – Spanien gibt Widerstand gegen Abgaben auf Energie auf“ in der Berliner Zeitung vom 13.3.2001.

<sup>19</sup> Zu den Einzelheiten vgl. *Jatzke* in *Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg*, Energiesteuer, Stromsteuer, Zolltarif, EnergieStRL Rz. 9 und 10.

<sup>20</sup> EuGH v. 2.4.1998 C-213/96 – Outokumpu Oy, Slg. 1998, I-1801.

definition für energieintensive Betriebe. Einen breiten Raum nahm zudem die **Erörterung beihilferechtlicher Aspekte** ein. Die Kommission vertrat die Auffassung, dass eine stärkere Harmonisierung der Strukturen und Steuersätze die Anwendung des Beihilfenregimes erleichtern könnte. Auf dem ECOFIN-Rat am 13. Dezember 2001 konnten sich die Finanzminister nicht einmal auf Schlussfolgerungen einigen.

#### 5. Wesentliche Fortschritte unter spanischer Präsidentschaft und politische Einigung

- F 7 Im Frühjahr 2002 legte der spanische Vorsitz einen **neuen Kompromissvorschlag** vor, der auf dem Vorschlag des deutschen Vorsitzes vom Mai 1999 aufbaute und die unter der schwedischen und belgischen Präsidentschaft erzielten Fortschritte berücksichtigte. Nach eingehenden Beratungen auf Arbeitsgruppenebene forderte der am 2002 in Barcelona tagende Europäische Rat den Rat der Europäischen Union auf, parallel zu der in Aussicht genommenen Einigung über die Öffnung der Energiemärkte Einvernehmen über die Annahme der Energiesteuerrichtlinie bis Dezember 2002 zu erzielen und dabei den Bedürfnissen der Güterkraftverkehrsbranche Rechnung zu tragen. Spanien, das bisher eine Diskussion über die Höhe der Mindeststeuersätze strikt abgelehnt hatte, zeigte sich nun kompromissbereit und schlug selbst **neue Mindeststeuersätze** für alle Energieprodukte vor. Ungelöst blieb insbesondere das **Problem** der steuerlichen **Begünstigung des Güterkraftverkehrs**. Bereits im Februar 2001 hatte der ECOFIN-Rat beschlossen, dass die in Frankreich, Italien und den Niederlanden bestehenden Vergünstigungen<sup>21</sup> bis Ende 2002 abzubauen seien. Der spanische Vorschlag hätte unter bestimmten Bedingungen (Einhaltung eines Mindestsatzes von 287 Euro je 1000 l) eine Fortsetzung dieser von Deutschland heftig kritisierten Subventionen ermöglicht. Da Frankreich und Italien in dieser Frage zu Zugeständnissen nicht bereit waren, konnten die Verhandlungen unter spanischer Präsidentschaft noch nicht abgeschlossen werden.
- F 8 Der **eigentliche Durchbruch gelang dann der dänischen Präsidentschaft im Herbst 2002**. Mit unendlicher Geduld leitete der Däne *Thomas Larsen* insgesamt zehn Sitzungen der Ratsarbeitsgruppe, auf denen nochmals alle relevanten Probleme ausführlich erörtert wurden. Bis auf die Frage der steuerlichen Vergünstigungen für das Transportgewerbe und die Landwirtschaft konnte in allen Punkten Einigkeit erzielt werden. Deutschland und Großbritannien wandten sich insbesondere gegen die Ausnahmeregelungen für Frankreich und Italien. Auch war Deutschland nicht damit einverstanden, dass für energieintensive Unternehmen ein Unterschreiten der Mindeststeuersätze ohne Gegenleistungen der Unternehmen (z. B. in Form von Umweltvereinbarungen) ermöglicht werden sollte.<sup>22</sup> Erst auf einem informellen Treffen der Finanzminister am 20. März 2003 konnte **unter griechischer Präsidentschaft eine politische Einigung** erzielt werden. Frankreich und Italien zeigten sich kompromissbereit und stimmten einer Lösung zu, die zunächst eine deutliche Reduzierung<sup>23</sup> und bis Ende 2004 einen vollständigen Abbau der mineralölsteuerli-

<sup>21</sup> Vgl. zu den Einzelheiten der Entlastungsmaßnahmen die Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten *Rainer Brüderle, Hildebrecht Braun, Ernst Burgbacher* u. a., BT-Drucks. 14/4348 vom 18.10.2000.

<sup>22</sup> Vgl. „Einigung rückt näher – Möglicher Kompromiss sieht lange Übergangsfristen und zahlreiche Ausnahmen vor“, Handelsblatt vom 1.11.2002, S. 6.

<sup>23</sup> Die Niederlande hatten ihre Vergünstigungen für das Transportgewerbe bereits zum 1.10.2002 aufgehoben. Zum 1.3.2003 musste Frankreich den ermäßigten Steuersatz für Dieselmotoren von 367,70 € je 1000 l auf 380 € je 1000 l anheben. Italien verpflichtete sich, den ermäßigten Steuersatz von 343 € je 1000 l (für schwere Lkw über 11,5 t) bis zum 1.1.2004 auf 370 € je 1000 l anzuheben.

chen Subventionen zugunsten ihres Transportgewerbes vorsah. Am 1. April 2003 beschäftigte sich die Ratsarbeitsgruppe Steuerfragen letztmals mit dem Vorschlag und beriet abschließend die Formulierung der Erwägungsgründe. Mit der am 27. Oktober 2003 erfolgten Verabschiedung des Rechtsaktes ging ein fast zwölf-jähriger Verhandlungsmarathon zu Ende.<sup>24</sup>

## II. Wesentlicher Inhalt der RL 2003/96/EG

### 1. Anwendungsbereich und Steuergegenstände

#### a) Art und Logik des Steuersystems und Begriff des Verheizens

Von der RL 2003/96/EG werden **drei Hauptziele** verfolgt. Mit ihr sollen Energieerzeugnisse einer EU-weiten **Mindestbesteuerung** unterworfen, das reibungslose **Funktionieren des Binnenmarkts** durch Angleichung der nationalen Steuersätze gewährleistet und der **Umweltschutz** durch Senkung der CO<sub>2</sub>-Emissionen verbessert werden.<sup>25</sup> Der Besteuerung von Mineralölen und anderen Energieerzeugnissen liegt die Erwägung zugrunde, dass sich diese Erzeugnisse durch ihre Verbrennung zur **Gewinnung von Wärme und mechanischer Energie** nutzbar machen lassen. Nur diese Verwendungen sollen steuerlich erfasst werden. Zudem basierte das Harmonisierungskonzept der Kommission von Anfang an auf dem Grundgedanken, unter Ausschluss der Besteuerung von in der Produktion eingesetzten Rohstoffen nur Erzeugnisse des Massenverbrauchs zu erfassen, deren steuerliche Belastung einen hohen Ertrag erwarten ließ.<sup>26</sup> Bereits in der Begründung zum ersten Entwurf für eine Mineralölstrukturrichtlinie führte die Kommission aus, dass eine Verbrauchsteuer nicht die Wirkung einer Produktionssteuer haben sollte und dass die als **Rohstoff oder Produktionshilfsstoff** verwendeten Mineralöle daher **nicht besteuert werden** sollten.<sup>27</sup> Demzufolge trat sie für eine Abschaffung der Steuer auf Schmierstoffe und Industrieheizöle ein. Dieser Ansatz erwies sich jedoch nur bedingt als konsensfähig. Auf die Besteuerung des in der Industrie eingesetzten Heizöls und auf die damit verbundenen Steuereinnahmen wollten die Mitgliedstaaten nicht verzichten.<sup>28</sup> Deshalb sah Art. 8 Buchst. a RL 92/81/EWG eine obligatorische Steuerbefreiung nur für solche Mineralöle vor, die nicht als Kraftstoff für Motoren oder zu Heizzwecken verwendet werden. Einen anderen Ansatz verfolgt die RL 2003/96/EG, indem sie in Art. 2 Abs. 4 Buchst. b 1. Anstrich Energieerzeugnisse, die für andere Zwecke als als Heiz- oder Kraftstoffe verwendet werden, aus dem Anwendungsbereich der Richtlinie ausweist. Die Besteuerung solcher Produkte, wie z.B. Schmierstoffe, wird den Mitgliedstaaten freigestellt. Im Ergebnis bedeutet dies jedoch keine Aufgabe des ursprünglichen Besteuerungskonzepts, wie der 22. Erwägungsgrund belegt. Danach entspricht es der **Art und Logik des Steuersystems**, die Verwendung von Energieerzeugnissen zu zweierlei Zwecken und **zu anderen Zwecken als als Kraft- oder Heizstoff** sowie von mineralogischen Verfahren **vom Anwendungsbereich der Rahmenvorschriften auszunehmen**.

Nach der Grundkonzeption der RL 2003/96/EG unterliegt ein Energieerzeugnis immer dann der harmonisierten Energiesteuer, wenn es als Kraftstoff zur Generie-

<sup>24</sup> Jatzke, Neue gemeinschaftsrechtliche Rahmenbedingungen für die Energiebesteuerung, BB 2004, 21.

<sup>25</sup> Vgl. die Schlussanträge der Generalanwältin *Sharpston* v. 22.5.2014 C-426/12, ECLI:EU:C:2014:446, Rz. 40.

<sup>26</sup> Dok. 4998/XIV/70-D v. 6.3.1970.

<sup>27</sup> KOM (73) 1234 endg.

<sup>28</sup> *Tamchina*, Zur Harmonisierung der Mineralölsteuer in der EWG, BB 1974, 1596, 1598.

nung motorischer Leistung oder als Heizstoff zur Erzeugung von thermischer Energie (Wärme) verwendet wird. Eine **Definition des Verheizens** ist den Richtlinienbestimmungen nicht zu entnehmen, vielmehr wird der Begriff des Heizstoffs vorausgesetzt. Aus diesem Umstand hat der EuGH<sup>29</sup> jedoch nicht den Schluss gezogen, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber es den Mitgliedstaaten habe überlassen wollen, die zu steuernden Verwendungen selbst zu definieren. In autonomer Auslegung des Begriffs „Verbrauch als Heizstoff“ in Art. 2 Abs. 2 Satz 1 RL 92/81/EWG hat er geurteilt, dass dieser sich auf **alle Fälle** bezieht, **in denen Mineralöle verbrannt werden und die so erzeugte thermische Energie zum Heizen genutzt wird**, und zwar unabhängig vom Zweck des Heizens, der auch die Umwandlung oder Vernichtung des Stoffes umfassen kann, auf den diese thermische Energie bei einem chemischen oder industriellen Prozess übertragen wird. Dabei hat der EuGH den Ausnahmecharakter der in Art. 8 Abs. 1 Buchst. d RL 92/81/EWG festgelegten Steuerbefreiung für Mineralöle, die im Rahmen von chemischen Reduktionsverfahren in Hochöfen eingesetzt werden, bestätigt und aus dieser Bestimmung gefolgert, dass auch bei einer Verwendung des Mineralöls für chemische Reduktionsprozesse grundsätzlich ein Verbrauch als Heizstoff vorliegt. Diese **Rechtsprechung lässt sich auf den Begriff „Verbrauch zu Heizzwecken“ in Art. 2 Abs. 3 Unterabs. 3 RL 2003/96/EG übertragen**, auch wenn Energieerzeugnisse mit zweierlei Verwendungszwecken aus dem sachlichen Anwendungsbereich der Richtlinie ausgenommen sind, was darauf hindeutet, dass nicht mehr jeglicher Verbrauch als Heizstoff unabhängig vom Zweck des Heizens der Besteuerung unterliegen soll.<sup>30</sup> Ein Verheizen liegt z.B. vor, wenn Erdgas in einem Verfahren zur Herstellung von Ammoniak verbrannt wird, um mit der erzeugten Wärme Dampf zu trocknen und in dem Abgas, das bei der Ammoniakproduktion anfällt, Methanolspurenen zu zersetzen.<sup>31</sup> Wird Erdgas verbrannt, um auf einem Gasherd Wasser zum Kochen zu bringen, liegt darin ebenfalls ein Verheizen, auch wenn mit der Wärme ein eigenständiger Zweck verfolgt wird. Auch das Absengen von Textilfasern mit einer durch das Verbrennen von Erdgas erzeugten offenen Flamme stellt danach ein Verheizen dar.<sup>32</sup> Wird mit dem Einsatz der erzeugten Wärme die Vernichtung oder Umwandlung eines Stoffes bezweckt, spricht die Rechtsprechung des EuGH eher dafür, dass die Verwendung des Energieerzeugnisses in solchen Fällen ausschließlich ein Verheizen darstellt.<sup>33</sup>

#### b) Bestimmung der Steuergegenstände nach der Kombinierten Nomenklatur

F 11 Die der Energiesteuer unterliegenden Erzeugnisse werden in **Art. 2 RL 2003/96/EG nach den Tarifpositionen der am 1. Januar 2002 geltenden Fassung der Kombinierten Nomenklatur (KN)**<sup>34</sup> definiert. Dabei handelt es sich um eine **statische Verweisung**. Eine dynamische Verweisung auf die KN wurde von den Mit-

<sup>29</sup> EuGH v. 29.4.2004 C-240/01 – Kommission/Bundesrepublik Deutschland, Slg. 2004, I-4733.

<sup>30</sup> Vgl. zu diesem Aspekt Vorlagebeschluss des FG Hamburg v. 3.7.2014 4 K 131/12, ZfZ Beilage 2015, Nr. 1, 11 und *Bongartz*, Dual-use, ZfZ 2009, 57, 58.

<sup>31</sup> EuGH v. 17.12.2015 C-529/14 – YARA Brunsbüttel, ECLI:EU:C:2015: 836 (hierzu Anmerkung *Jatzke* in ZfZ 2016, 101); zur thermischen Abfall- und Abluftbehandlung *Falkenberg*, Dual use von Energieerzeugnissen, ZfZ 2015, 230 und *Liebeheit/Schiebold*, Dual use – der andere Zweck in neuem alten Licht, ZfZ 2015, 174.

<sup>32</sup> BFH v. 28.10.2008 VII R 6/08, BFHE 223, 280 und v. 23.2.2010 VII R 34/09, BFHE 229, 477 (Verbrennung von Tierfett zur Dampferzeugung in einer Tierkörperverwertungsanlage).

<sup>33</sup> *Bongartz*, Dual-use, ZfZ 2009, 57, 60.

<sup>34</sup> Anhang I der VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates v. 23.7.1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 1987 Nr. L 256, 1 in der durch die VO (EG) Nr. 2031/2001 der Kommission v. 6.8.2001 geänderten Fassung, ABl. EG 2001 Nr. L 279, 1.

gliedstaaten insbesondere deshalb abgelehnt, weil sie bei Änderungen des Tarifs auch Änderungen hinsichtlich der Steuergegenstände und nicht vorhersehbare Auswirkungen auf die Steuereinnahmen befürchteten. Stattdessen enthält Art. 2 Abs. 5 RL 2003/96/EG eine Ermächtigung an den Verbrauchsteuerausschuss (Art. 43 Abs. 1 RL 2008/118/EG), jährlich eine Aktualisierung der KN-Codes vorzunehmen. Allerdings darf diese nicht zu einer Änderung der Mindeststeuerbeträge oder der Steuergegenstände führen. Die Bestimmung der Energieerzeugnisse nach den Positionen bzw. Unterpositionen der KN, die als Verordnung in jedem Mitgliedstaat unmittelbare Anwendung findet, **dient insbesondere der Vereinheitlichung, Vereinfachung und Übersichtlichkeit.**<sup>35</sup> Die Liste der in Art. 2 RL 2003/96/EG aufgeführten Energieerzeugnisse ist als **abschließend** zu betrachten. Wärme ist nicht aufgeführt und daher auch kein Energieerzeugnis. Nicht unter den Begriff „Energieerzeugnis“ fällt auch thermische Leistung und damit das Wärmeerzeugungsvermögen eines Kernreaktors. Wie der EuGH<sup>36</sup> entschieden hat, steht der Erhebung einer Steuer auf die thermische Leistung einer Anlage weder die RL 2003/96/EG noch die RL 2008/118/EG entgegen.

Die auf dem fast weltweit geltenden **Harmonisierten System** zur Bezeichnung **F 12** und Codierung von Waren (HS)<sup>37</sup> basierende KN bildet zusammen mit den autonomen und vertragsmäßigen Zollsätzen sowie anderen zolltariflichen Maßnahmen den **Gemeinsamen Zolltarif**. Zur Bestimmung eines der Energiesteuer zu unterwerfenden Steuergegenstandes ist eine Einreihung des Erzeugnisses, d.h. die Zuordnung zu einer bestimmten Position bzw. Unterposition der KN, erforderlich. Die KN weist den Waren bis zu acht Stellen zu. Dabei werden die ersten sechs Stellen durch das HS vorgegeben (1.+2. Stelle (Kapitel), 3.+4. Stelle (Position), 5.+6. Stelle (Unterposition), 7.+8. Stelle (durch die EU zu tariflichen und statistischen Zwecken bestimmt)). Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren **objektiven Merkmalen und Eigenschaften** zu sehen, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind.<sup>38</sup> Dagegen ist der **Verwendungszweck** nur dann ein objektives Einreihungskriterium, **wenn es der Ware innewohnt** und wenn die Einreihung nicht allein aufgrund der objektiven Merkmale und Eigenschaften des Erzeugnisses vorgenommen werden kann. Daneben sind bei der Einreihung auch die **Allgemeinen Vorschriften** (AV) zu beachten, denen Hinweise zur Auslegung der KN zu entnehmen sind (z.B. zur Einreihung von zusammengesetzten Waren oder Warenmischungen). Sowohl die Anmerkungen als auch die Erläuterungen zum HS sind wichtige Hilfsmittel, um eine einheitliche Anwendung des Zolltarifs zu gewährleisten.<sup>39</sup>

### c) Steuerbare Energieerzeugnisse nach Art. 2 Abs. 1 und 2 RL 2003/96/EG

Art. 2 Abs. 1 RL 2003/96/EG enthält eine **erschöpfende Liste** der Energieerzeugnisse.<sup>40</sup> Erzeugnisse, die in dieser Liste nicht aufgeführt sind, sind folglich kei- **F 13**

<sup>35</sup> Soyk, Energie- und Stromsteuerrecht, 3. Aufl., Kap. 4 Rz. 5.

<sup>36</sup> EuGH v. 1.10.2015 C-606/13 – OKG, ECLI:EU:C:2015:636.

<sup>37</sup> Internationales Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren v. 14.6.1983, ABl. EG 1987 Nr. L 198, 3.

<sup>38</sup> EuGH v. 20.5.2010 C-370/08 – Data I/O, Slg. 2010, I-4401, Rz. 29; v. 18.7.2007 C-142/06 – Olicom, Slg. 2007, I-6675.

<sup>39</sup> EuGH v. 20.11.1997 C-338/95 – Wiener SI, Slg. 1997, I-6495, Rz. 11; v. 16.12.2010 C-339/09 – Skoma-Lux, Slg. 2010, I-13251, Rz. 36.

<sup>40</sup> EuGH v. 4.6.2015 C-5/14 – Kernkraftwerke Lippe-Ems, ECLI:EU:C:2015:354, Rz. 47; v. 1.10.2015 C-606/13 – OKG, ECLI:EU:C:2015:636.

ne Energieerzeugnisse, bei deren Besteuerung die Vorgaben der Richtlinie zu beachten sind. Dies gilt z. B. für **Wärme** und das **Wärmeerzeugungsvermögen** einer Anlage. Wie der EuGH auf Vorabentscheidungsersuchen eines schwedischen Gerichts und des FG Hamburg<sup>41</sup> entschieden hat, fallen unter den Begriff „Energieerzeugnisse“ weder die **thermische Leistung eines Kernreaktors**<sup>42</sup> noch **Kernbrennstoffe** (Plutonium und Uran).<sup>43</sup> Eine extensive Auslegung des Art. 2 Abs. 1 RL 2003/96/EG unter Einbeziehung von dort nicht explizit genannten Steuergegenständen würde nach Ansicht des EuGH den Anwendungsbereich dieser Vorschrift entgegen der klaren Intention des Unionsgesetzgebers radikal verändern. Hinsichtlich der in Deutschland mit Wirkung vom 1.1.2011 eingeführten **Kernbrennstoffsteuer**,<sup>44</sup> die dadurch entsteht, dass ein Brennelement oder einzelne Brennstäbe in einen Kernreaktor erstmals eingesetzt werden und dadurch eine sich selbsttragende Kettenreaktion ausgelöst wird, vermochte der EuGH keinen unmittelbaren und untrennbaren Zusammenhang zwischen der Verwendung des Kernbrennstoffs und dem Verbrauch des vom Kernreaktor erzeugten elektrischen Stroms zu erkennen, so dass er zu dem Schluss kam, dass die Steuer keine indirekte Steuer auf Strom ist und **weder unter Art. 1 Abs. 1 RL 2008/118/EG noch unter Art. 1 Abs. 2 RL 2003/96/EG fällt**.

**F 14** Gemäß Art. 2 RL 2003/96/EG erstreckt sich der **Anwendungsbereich** der Energiesteuerrichtlinie auf Erzeugnisse

- **der KN-Codes 1507 bis 1518, die als Heiz- oder Kraftstoff verwendet werden:**
  - Pflanzliche Öle** (einschl. ihrer Fraktionen) wie Soja-, Erdnuss-, Oliven-, Palm-, Sonnenblumen-, Saflor-, Baumwollsamens-, Kokos-, Palmkern-, Babassu-, Raps-, Rübsen- und Senföl, die nur raffiniert, jedoch nicht weitergehend bearbeitet, d. h. chemisch modifiziert wurden;
  - tierische und pflanzliche Fette und Öle** sowie deren Fraktionen der Positionen 1516 KN und 1518 KN, die einen höheren Bearbeitungsgrad aufweisen und z. B. hydriert, geestert, elaidiniert oder raffiniert worden sind;
  - Margarine, genießbare Mischungen** und Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten und Ölen (einschl. ihrer Fraktionen) – ausgenommen genießbare Fette und Öle der Positionen 1516 KN und 1517 KN;
  - andere tierische und pflanzliche Fette und Öle** sowie deren Fraktionen, die keine Erzeugnisse der Position 1516 KN sind, und **ungenießbare Mischungen** und Zubereitungen verschiedener Fette und Öle und entsprechende Fraktionen des Kap. 15 KN, die anderweit nicht genannt oder inbegriffen sind (1518 KN).
- **der KN-Codes 2701, 2702 und 2704 bis 2715:**
  - 2701 KN **Steinkohle**, auch Steinkohlenbriketts und ähnliche aus Steinkohle gewonnene feste Brennstoffe;
  - 2702 KN **Braunkohle** (auch – z. B. durch Pressen – agglomeriert) ausgenommen Gagat (Jett);
  - 2704 KN **Koks** und Schwelkoks (auch agglomeriert); Retortenkohle;
  - 2705 KN Steinkohlen-, Wasser-, Generator-, Schwachgas und ähnliche **Gase**, die bei der Verarbeitung von Kohle entstehen (ausgenommen Erdgas und andere gasförmige Kohlenwasserstoffe);
  - 2706 KN **Teer** aus Steinkohle, Braunkohle und Torf und andere Mineralteere (nicht jedoch Teere aus nichtmineralischen Stoffen, wie z. B. Holzteer);

<sup>41</sup> FG Hamburg v. 19.11.2013 4 K 122/13, ZfZ 2015 Beilage Nr. 2, 24.

<sup>42</sup> EuGH v. 1.10.2015 C-606/13 – OKG, ECLI:EU:C:2015:636.

<sup>43</sup> EuGH v. 4.6.2015 C-5/14 – Kernkraftwerke Lippe-Ems, ECLI:EU:C:2015:354.

<sup>44</sup> Vgl. im Einzelnen *Jatzke*, Die Kernbrennstoffsteuer – ein Exot im deutschen Verbrauchsteuerrecht, ZfZ 2010, 278.