
Datum: 14.10.2013
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 1704/12 VE
ECLI: ECLI:DE:FGD:2013:1014.4K1704.12VE.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Klägerin handelte mit Modellfahrzeugen und passendem Zubehör. Dazu gehörten auch Treibstoffe für motorbetriebene Modellfahrzeuge, die sie u.a. von der A-Ltd. in/UK ohne Berechnung der Energiesteuer bezog. 1 2

Diese Kraftstoffe bestanden aus Methanol (mindestens 45%), Schmierstoffen (Rizinusöl bis zu 20%, synthetische Öle bis zu 18% oder Mischungen aus synthetischen Ölen mit Rizinusöl bis zu 16%), teilweise mit Zusätzen von Nitromethan bis zu 30%. 3

Die ebenfalls bezogenen sog. Dieselmischungen (....., und) bestanden aus 30-35% Ether, 35-47,5% Kerosin, 20-28% Rizinusöl und 2-2,5% Isopropyl-Nitrat. 4

Auf Anordnung des Beklagten begann am 19.12.2008 bei der Klägerin eine Außenprüfung der Mineralöl- und Energiesteuer für den Zeitraum 2003 bis 2008, die mit Bericht des Beklagten vom 07.04.2009, AB-Nr., abgeschlossen wurde. Darin stellten die Prüfungsbeamten u.a. folgendes fest: 5

2007 bezog die Klägerin 17600 l und 2008 18.125 l Modellkraftstoffe von der A-Ltd. überwiegend in Aufmachungen für den Einzelhandel, die entsprechend den Wünschen der Klägerin in Bezug auf die Verwendung als Kraftstoff etikettiert waren. Die von der Klägerin daneben bezogene Fassware war ebenfalls zur Verwendung als Kraftstoff bestimmt. 6

Von 2006 bis 2008 hatte die Klägerin 127 l sog. Dieselmischungen bezogen. In dieser Zeit hatte sie insgesamt 57.018,5 l Modellkraftstoffe bezogen.

Die aus Methanol bestehenden Kraftstoffe stünden Benzin der Unterpositionen 2710 11 41 bis 2710 11 49 der Kombinierten Nomenklatur (KN) am nächsten. Die sog. „Dieselkraftstoffe“ seien in die Unterposition 3824 90 99 KN einzureihen. 8

Der Beklagte schloss sich den Feststellungen des Prüfungsberichts an und erhob von der Klägerin mit Steuerbescheid vom 08.11.2010 für den 2007 und 2008 von der A-Ltd. bezogenen Modellkraftstoff 23.382,01 € Energiesteuer nach. 9

Dagegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein und trug zur Begründung vor, auch der hauptsächlich aus Methanol bestehende Treibstoff werde in den im Modellbau verwendeten Motoren nach dem gleichen Prinzip wie in einem Selbstzündermotor der Dieselkraftstoff verbrannt. Mit Hilfe der verwendeten Glühkerzen werde der Kraftstoff erhitzt und nach Verdichtung zur Explosion gebracht. Daher sei auch der Steuersatz für Dieselkraftstoff anzuwenden. 10

Unabhängig von der Einreihung der Ware sei der Steuersatz nach der Beschaffenheit und dem Verwendungszweck zu bestimmen, § 2 Abs. 4 Satz 1 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG). Diese Bestimmung stimme mit der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27.10.2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom – RL 2003/96 – nicht völlig überein, da sich die RL 2003/96 nur auf den Verwendungszweck beschränke. Die Besteuerung nach der Beschaffenheit stelle eine Benachteiligung gegenüber Wirtschaftsbeteiligten in anderen Mitgliedstaaten dar. 11

Zudem sei nicht erkennbar, warum hier die Verwendung wie ein Dieselkraftstoff gegenüber der Beschaffenheit zurück treten müsse. 12

Mit Einspruchsentscheidung vom 30.03.2012 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück, da zu Energieerzeugnissen im Sinne der EnergieStG auch Waren gehörten, die wie hier dazu bestimmt seien, als Kraft- oder Heizstoffe verwendet zu werden. 13

Der Steuergegenstand werde unter Verweis auf die entsprechende Position bzw. Unterposition der KN bestimmt. Die Grundsätze zur Auslegung der KN seien auch für die Bestimmung des jeweiligen Energieerzeugnisses heranzuziehen. Deshalb sei für eine nur energiesteuerlich begründete Auslegung des § 1 Abs. 2 EnergieStG nicht nur wegen der Verweisungen in § 1 Abs. 2 und 4 EnergieStG, sondern auch wegen der Regelung in Art. 2 Abs. 1 und 5 RL 2003/96 kein Raum. 14

Die hier zu beurteilenden Methanol-Mischungen seien der Unterposition 3824 90 97 KN zuzuweisen. Daran ändere sich auch nichts, wenn einige Mischungen als „Dieselkraftstoff“ bezeichnet würden. Die Mischungen seien nämlich dazu bestimmt, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden. § 1 Abs. 3 EnergieStG greife nicht ein. 15

Da die streitbefangenen Mischungen nicht gesondert genannt seien, unterlägen sie bei der Verwendung als Kraft- oder Heizstoff der gleichen Steuer wie die Energieerzeugnisse, denen sie ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszweck am nächsten stünden, § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG. 16

Der Verwendungszweck sei nur bei denjenigen Energieerzeugnissen zu klären, die sowohl in § 2 Abs. 1 EnergieStG als auch § 2 Abs. 3 EnergieStG genannt seien und als Heizstoff von der spezielleren Vorschrift des § 2 Abs. 3 EnergieStG begünstigt würden. Dies sei hier nicht der Fall.

Anderes regele auch die RL 2003/96 nicht, die nur darauf abstelle, ob die zu beurteilenden Waren gleichwertig seien. Die Gleichwertigkeit sei nur auf Grund objektiver Kriterien, hier: der stofflichen Beschaffenheit zu beurteilen. Insoweit stünden die streitigen Mischungen mit einem Schwefelgehalt von höchstens 10 mg/kg dem Benzin (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG) am nächsten. 18

Mit ihrer fristgerecht erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter und beantragt, 19

den Bescheid des Beklagten vom 08.11.2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.03.2012 aufzuheben, soweit ein höherer Steuersatz als nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EnergieStG angewandt wurde. 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen, 22

und verweist auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, der Modellfahrzeugtreibstoff mit einem Schmierölanteil von 10% unterliege nach § 2 Abs. 4 EnergieStG dem Steuersatz nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG. Er sei nach seinem Siedeverhalten einem Leichtöl vergleichbar, Unterpositionsanmerkung 4 zu Kapitel 27. Bei einem Schmierölanteil bis zu 20% betrage der Anteil schwerflüchtiger Komponenten mehr als 10%. Diese Ware wäre einem mittelschweren Öl mit dem Steuersatz nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 EnergieStG gleichzustellen (s. Zusätzliche Anmerkung 2 Buchst. c zu Kapitel 27). Dieser Steuersatz entspreche dem Steuersatz nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG. 23

Im Streitfall sei die Steuer nach § 15 Abs. 1 EnergieStG entstanden. Die Waren seien mit der Etikettierung der abgefüllten Gebinde zu Kraftstoffen bestimmt worden. Die Klägerin habe die Waren auch zu gewerblichen Zwecken bezogen. 24

Entscheidungsgründe: 25

Die Klage ist unbegründet. 26

Der Beklagte hat von der Klägerin zu Recht die im Steuerbescheid vom 08.11.2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.03.2012 festgesetzte Energiesteuer erhoben. Die Klägerin wird dadurch nicht in ihren Rechten verletzt, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 27

Die Energiesteuer für die von der Klägerin aus Großbritannien zu gewerblichen Zwecken bezogenen Modellfahrzeugtreibstoffe ist nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG entstanden. Steuerschuldner wurde die Klägerin, § 15 Abs. 1 Satz 3 EnergieStG. 28

Die Besteuerung entspricht auch Unionsrecht, da nach Art. 8 Abs. 2 Buchst. d RL 2003/96 auch für Kraftstoffe für Fahrzeuge, die wie Modellfahrzeuge bestimmungsgemäß abseits von öffentlichen Straßen eingesetzt werden oder über keine Genehmigung für die überwiegende Verwendung auf öffentlichen Straßen verfügen, ein Mindeststeuersatz bestimmt ist, ohne dass in Anhang I Tabelle B ein Null-Steuersatz vorgesehen ist. 29

Bei der Inanspruchnahme der Klägerin ist der Beklagte auch zu Recht von einem Steuersatz von 654,50 €/1.000 l ausgegangen.

Der Steuersatz eines Energieerzeugnisses ergibt sich aus der Einreihung dieses Erzeugnisses in die KN, die nach § 1 Abs. 4 EnergieStG in der seinerzeit anzuwendenden Fassung (BGBl. 2006 I, 1534) aus der Warennomenklatur nach Art. 1 der Verordnung des Rates Nr. 2658/87 vom 23.07.1987 über zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. EG Nr. L 256/1) besteht. Diese Nomenklatur ist in ihrer zum 01.01.2002 geltenden Fassung des Anhangs I, zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 2031/2001 der Kommission vom 06.08.2001 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. EG Nr. L 279/1), anzuwenden. 31

Danach gehören die streitbefangenen Treibstoffe, die aus Methanol oder Methanol-Nitromethan-Gemischen bestehen, als chemische Erzeugnisse und Zubereitungen der chemischen Industrien, anderweit weder genannt noch inbegriffen, in die Position 3824. Innerhalb dieser Position sind die Gemische, da zuvor nicht gesondert genannt, als andere Erzeugnisse in die Unterposition 3824 90 und innerhalb dieser Unterposition als weiter nicht gesondert genannte Waren in die Unterposition 3824 90 99 KN einzureihen. 32

Soweit der Beklagte statt dessen die Unterposition 3824 90 97 KN genannt hat, handelt es sich in der Sache um eine Unterposition gleichen Inhalts, die mit der seit dem 01.01.2007 geltenden KN (Verordnung (EG) Nr. 1549/2006 der Kommission vom 17.10.2006 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EU Nr. L 301/1) zur Unterposition 3824 90 98 KN wurde. Mit der seit dem 01.01.2010 geltenden KN (Verordnung (EG) Nr. 948/2009 der Kommission vom 30.09.2009 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EU Nr. L 287/1) wurde die bisherige Unterposition 3824 90 98 zur Unterposition 3824 90 97. 33

Eine gleiche Einreihung ist auch für die aus Kerosin-Ether-Gemischen bestehenden Kraftstoffe vorzunehmen, denn sie sind, auch wenn der Kerosinanteil von 35-47,5 % charakterbestimmend sein könnte, wegen ihres unter 70 Gewichtshundertteilen liegenden Gehalts an Erdöl und Öl aus bituminösen Mineralien nach dem Wortlaut der Position 2710 aus dieser Position ausgeschlossen. Sie fallen deshalb ebenfalls in die Position 3824 und innerhalb dieser Position in die Unterposition 3824 90 und innerhalb dieser Unterposition in die Unterposition 3824 90 99 KN. 34

Für Waren der Unterposition 3824 90 99 KN bestimmt § 2 Abs. 1 bis 3 EnergieStG keinen besonderen Steuersatz, so dass sich der Steuersatz nach § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG richtet. Danach unterliegen diese Energieerzeugnisse der gleichen Steuer wie die Energieerzeugnisse, denen sie nach ihrer Beschaffenheit und ihrem Verwendungszweck am nächsten stehen. 35

Hinsichtlich des Verwendungszwecks kommt es ausschließlich darauf an, dass die zu beurteilenden Energieerzeugnisse zur Verwendung als Kraftstoffe bestimmt waren. Dies ergibt sich nicht nur aus ihrer Etikettierung, sondern auch aus den unstreitigen Angaben zu ihrer beabsichtigten Endverwendung zum Antrieb von Verbrennungsmotoren in Modellfahrzeugen. 36

Entgegen der Annahme der Klägerin beschränkt sich der in § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG genannte Verwendungszweck nur darauf, ob das zu beurteilende Energieerzeugnis als Kraft- oder als Heizstoff verwendet werden soll. § 2 Abs. 4 EnergieStG setzt Art. 2 Abs. 3 RL 2003/96 in deutsches Recht um. Art. 2 Abs. 3 Unterabs. 1 RL 2003/96 bestimmt, dass für Energieerzeugnisse, die zum Verbrauch als Heiz- oder Kraftstoff bestimmt und als solche zum Verkauf angeboten werden, ohne dass die RL 2003/96 einen (Mindest-) Steuerbetrag festgelegt hat, die Besteuerung je nach Verwendung zu dem für einen gleichwertigen Heiz- oder Kraftstoff erhobenen Steuersatz zu erfolgen hat.

Diese Differenzierung bei der Bestimmung des Steuersatzes wird durch Art. 2 Abs. 3 Unterabs. 2 RL 2003/96 dahingehend verdeutlicht, dass neben den in Absatz 1 genannten steuerbaren Erzeugnissen alle zur Verwendung als Kraftstoff oder als Zusatz oder Verlängerungsmittel von Kraftstoffen bestimmten, angebotenen oder verwendeten Erzeugnisse mit dem für einen gleichwertigen Kraftstoff erhobenen Steuersatz zu besteuern sind. Ähnliches wird nach Art. 2 Abs. 3 Unterabs. 3 RL 2003/96 für jeden anderen Kohlenwasserstoff bestimmt, der zwar kein Energieerzeugnis ist, aber zu Heizzwecken bestimmt, angeboten und verbraucht wird. Insoweit stellt die RL 2003/96 auf eine Verwendung als Kraft- oder Heizstoff ab. Dementsprechend sieht die RL 2003/96 auch differenzierte Steuersätze für nach der KN gleiche Waren vor, nämlich in Art. 7 Abs. 1 in Verbindung mit Anhang I Tabelle A bzw. bei gewerblicher Verwendung in Art. 7 Abs. 2 bis 4 und Art. 8 in Verbindung mit Anhang I Tabelle B für Kraftstoffe einerseits und in Art. 9 in Verbindung mit Anhang I Tabelle C für Heizstoffe andererseits. 38

Hinsichtlich der nach § 2 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG zu berücksichtigenden Beschaffenheit ist ein Vergleich zwischen den zu beurteilenden Energieerzeugnissen und – bei einer Verwendung als Kraftstoff – den Energieerzeugnissen vorzunehmen, für die § 2 Abs. 1 EnergieStG einen besonderen Steuersatz vorsieht. Bei diesem Vergleich sind die Energieerzeugnisse entsprechend ihrer Definition nach den in der KN maßgebenden Eigenschaften, ihrer Beschaffenheit, zu beurteilen. 39

Danach sind die Methanol-Nitromethan-Gemische mit einem Schmierstoffanteil von bis zu 10% mit Benzin nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EnergieStG vergleichbar. 40

Nach der Unterpositionsanmerkung 4 zu Kapitel 27 gelten als Leichtöle (Benzine) die Öle und Zubereitungen, bei deren Destillation bis 210°C einschließlich der Destillationsverluste mindestens 90 Raumhunderterteile (RHT) übergehen. Dem entsprechen auch die Methanol-Nitromethan-Gemische mit einem Schmierstoffanteil (Rizinusöl oder synthetische Öle) von bis zu 10 GHT. Die Methanol-Nitromethan-Gemische sind in ihren Hauptbestandteilen leicht flüchtig. Bei Methanol beträgt der Siedepunkt 65°C und bei Nitromethan 100,8°C, so dass bei einer Destillation bis 210°C allenfalls der Schmierstoffanteil übrig bleibt. 41

Methanol-Nitromethan-Gemische mit einem höheren Schmierstoffanteil und Kerosin-Ether-Gemische sind mit den mittelschweren Ölen der Unterposition 2710 19 21 oder 2710 19 25 KN vergleichbar, für die nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 EnergieStG der gleiche Steuersatz wie für schwefelarmes Benzin gilt. 42

Nach der Zusätzlichen Anmerkung 1 c) zu Kapitel 27 gelten als mittelschwere Öle und Zubereitungen, bei deren Destillation bis 210°C einschließlich der Destillationsverluste weniger als 90 RHT und bis 250°C mindestens 65 RHT übergehen. Dem entsprechen auch die Methanol-Nitromethan-Gemische über 10%, weil aufgrund der leicht flüchtigen Hauptbestandteile bei einer Destillation bis 210°C nur noch ein Schmierstoffanteil von höchstens von 20% bleibt. 43

- Die Kerosin-Ether-Gemische genügen ebenfalls den Voraussetzungen der Zusätzlichen Anmerkung 1 c) zu Kapitel 27. Bei einem Siedepunkt von Kerosin zwischen 70 und 325°C (s. GESTIS-Stoffdatenbank, www.dguv.de/ifa/stoffdatenbank) und einem von Ether unter 100°C ist gleichfalls davon auszugehen, dass bei einer Destillation bis 210°C zwar weniger als 90 RHT übergehen, aber bei einer Destillation bis 250°C weniger als 35 RHT des Erzeugnisses verbleiben. 44
- Art. 2 Abs. 3 RL 2003/96 schließt nicht aus, dass der deutsche Gesetzgeber dann, wenn festgestellt ist, ob Energieerzeugnisse, für die kein besonderer Steuersatz vorgesehen ist, als Kraft- oder Heizstoffe verwendet werden sollen, im Weiteren nach ihrer Beschaffenheit unterscheidet. Die Unterscheidung der Verwendung als Kraft- oder Heizstoff lässt nämlich noch Raum für weitere Differenzierungen durch die nationalen Gesetzgeber. Dabei ist eine Differenzierung in Anlehnung an die Art des Kraft- oder Heizstoffs, wie die Tabellen A bis C des Anhangs I RL 2003/96 zeigen, eine richtlinienkonforme Möglichkeit, von der der deutsche Gesetzgeber zutreffend Gebrauch gemacht hat. 45
- Insoweit ist auch der Einsatz in bestimmten Motoren, wie Selbstzündermotoren unerheblich. Eine derartige Differenzierung kennt das EnergieStG bei der Bestimmung des Steuersatzes nicht. 46
- Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die Zulassung der Revision aus § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Nur eine höchstrichterliche Entscheidung sichert die einheitliche Besteuerung der Modellfahrzeugkraftstoffe in Deutschland. 47