

# Beschluss vom 28. April 2014, VII R 27/12

## Keine Energiesteuerbegünstigung für reine Mischungen herkömmlicher Kraftstoffe mit Biokraftstoffen

BFH VII. Senat

EnergieStG § 50 Abs 1 S 1 Nr 1, EnergieStG § 50 Abs 4, EGRL 96/2003 Art 16 Abs 3, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 17. January 2012, Az: 2 K 1668/07

## Leitsätze

1. NV: Die in § 50 Abs. 4 Satz 2 EnergieStG a.F. getroffene Regelung, nach der anteilig aus Biomasse hergestellte Energieerzeugnisse steuerlich begünstigt werden, findet keine Anwendung auf die Herstellung von Energieerzeugnissen durch bloßes Mischen verschiedener Kraftstoffe.
2. NV: Die Entscheidung des Gesetzgebers, bloße Mischungen herkömmlicher Kraft- und Heizstoffe mit Biokraft- und Bioheizstoffen von der steuerlichen Förderung auszunehmen, ist weder willkürlich und damit gleichheitswidrig noch verstößt sie gegen unionsrechtliche Vorgaben.

## Tatbestand

- 1 I. Von einem in der Tschechischen Republik ansässigen Lieferanten hat die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Mai 2007 4.525.329 L und im Juni 2007 4.879.270 L eines Kraftstoff-Gemisches bezogen, das aus 69 v.H. Dieselmotorkraftstoff und 31 v.H. Fettsäuremethylester bestand. Hierfür setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) die Energiesteuer gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 2 Abs. 1 Nr. 4 b des Energiesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EnergieStG) unter Anwendung des Regelsteuersatzes für Mai 2007 auf 2.128.714,70 € und für Juni 2007 auf 2.295.208,61 € fest. Einspruch und Klage, mit der die Klägerin für den Biokraftstoffanteil des Gemisches eine Steuerentlastung nach § 50 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG begehrte, blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) urteilte, eine Steuerentlastung nach § 50 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG komme nur für reine Biokraftstoffe in Betracht. Auch auf § 50 Abs. 4 Satz 2 EnergieStG könne der Entlastungsanspruch nicht gestützt werden, weil das von der Klägerin bezogene Erzeugnis lediglich ein Gemisch sei, das selbst nicht aus Biomasse hergestellt worden sei. Da die Klägerin im Vertrauen auf die vor dem 1. Januar 2007 bestehende Rechtslage offenkundig keine Dispositionen getroffen habe, könne sie sich nicht auf die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes berufen.
- 2 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, das FG habe die Verletzung des Gleichheitssatzes aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verkannt, die darin bestehe, dass Gemische aus herkömmlichen Kraftstoffen mit Biokraftstoffen steuerrechtlich anders behandelt würden als Energieerzeugnisse, die anteilig aus Biomasse hergestellt worden seien. Für die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung sei ein rechtfertigender Grund nicht ersichtlich. Entgegen der Auffassung des FG sei der Regelung in § 50 Abs. 4 Satz 2 EnergieStG kein Begünstigungstatbestand, sondern lediglich eine Definition zu entnehmen. Die Begriffsbestimmung diene lediglich der Klarstellung des § 50 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG. Als Differenzierungskriterium diene lediglich die Art und Weise der Herstellung des Kraftstoffs. Dabei sei zu berücksichtigen, dass auch der in Kraftstoffgemischen enthaltene Biokraftstoff aus Biomasse hergestellt worden sei. In Bezug auf den Markt, den Nutzen, die Abnehmer und Produzenten bestünden keine Unterschiede zwischen den steuerrechtlich unterschiedlich behandelten Erzeugnissen. Auch die bloße Vermischung zweier Produkte sei eine Herstellung, weshalb das vom Gesetzgeber nutzbar gemachte Differenzierungskriterium ungeeignet sei, die Ungleichbehandlung zu legitimieren. Unzureichend seien die in § 6 EnergieStG festgelegten Tatbestandsmerkmale. Dass der Gesetzgeber vor dem 1. Januar 2007 auch Gemische steuerlich begünstigt und mit dem Biokraftstoffquotengesetz eine Beimischungspflicht eingeführt habe, belege, dass auch Gemische zur Verwirklichung der Umweltschutzziele beigetragen hätten. Allein mit den Zielen des Subventionsabbaus könne die Ungleichbehandlung von Gemischen und reinen Biokraftstoffen nicht legitimiert

werden. Durch die Besteuerung gerate der Anbieter eines Gemisches in eine empfindlich ungünstigere Wettbewerbslage, weshalb dessen schutzwürdige Belange unberücksichtigt blieben.

- 3 Mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2013 hat die Klägerin unter wörtlicher Wiedergabe der Ausführungen des Hessischen FG in seinem Vorlagebeschluss vom 8. Mai 2008 7 K 3015/07 angeregt, dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) genau die Fragen zur Auslegung des Art. 3 der Richtlinie 2003/30/EG (RL 2003/30/EG) des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. Mai 2003 zur Förderung der Verwendung von Biokraftstoffen oder anderen erneuerbaren Kraftstoffen im Verkehrssektor (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- Nr. L 123/42) und zum unionsrechtlichen Grundsatz der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes vorzulegen, die auch das Hessische FG gestellt hat, und die durch den EuGH mit Urteil vom 10. September 2009 C-201/08 --Plantanol-- (Slg. 2009, I-8343) bereits beantwortet worden sind. Darüber hinaus beanstandet sie, dass die Änderung des § 50 EnergieStG durch das Biokraftstoffquotengesetz vom 18. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 3180) nicht erkennbar gewesen und für Mischkraftstoffe unter Verletzung des Gleichheitssatzes keine Übergangsregelung getroffen worden sei.
- 4 Die Klägerin beantragt die Aufhebung des Urteils des FG und der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen sowie das HZA zu verpflichten, die Energiesteuer für Mai 2007 auf 1.568.415 € und für Juni 2007 auf 1.691.086 € festzusetzen.
- 5 Das HZA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Im Wesentlichen schließt es sich der Auffassung des FG an. Die Auslegung des § 50 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG durch die Klägerin finde keine Stütze im Wortlaut der Vorschrift und in den Gesetzesmaterialien. Für eine steuerliche Entlastung reiche es nicht aus, dass der dem Energieerzeugnis zugemischte Biokraftstoff anteilig aus Biomasse hergestellt worden sei. Eine Ungleichbehandlung liege nicht vor, weil Gemische zwar nicht steuerlich, jedoch durch die Biokraftstoffquotenverpflichtung nach § 37a des Bundesimmissionsschutzgesetzes gefördert würden. Im Übrigen rechtfertige das Ziel des Subventionsabbaus eine Ungleichbehandlung. Auf Vertrauensschutz könne sich die Klägerin nicht berufen, weil sie erst nach der Rückführung der Steuerbegünstigung Biodiesel bezogen habe und es ihr zumutbar gewesen sei, ihr Einkaufsverhalten nach der seit dem 1. Januar 2007 bestehenden Rechtslage zu richten.

## Entscheidungsgründe

- 6 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 7 Das Urteil entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Das FG hat zu Recht geurteilt, dass der Klägerin kein Entlastungsanspruch nach § 50 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG zusteht.
- 8 1. Nach dieser Vorschrift in der ab dem 1. Januar 2007 geltenden Fassung wird dem Steuerschuldner auf Antrag eine Steuerentlastung u.a. gewährt für nachweislich versteuerte Biokraftstoffe, unvermischt mit anderen Energieerzeugnissen, ausgenommen Biokraftstoffen oder Additiven der Position 3811 der Kombinierten Nomenklatur. Nach der Änderung des Energiesteuerrechts ab 1. Januar 2007 ist der Steuervorteil auf reine Biokraftstoffe beschränkt, so dass Gemische grundsätzlich nicht begünstigt werden können. Nach den von der Revision nicht angegriffenen Feststellungen des FG bestand der von der Klägerin im Mai und Juni 2007 bezogene Kraftstoff aus einem Gemisch, das sich aus 69 v.H. Dieselmotorkraftstoff und 31 v.H. Fettsäuremethylester zusammensetzte. Da es sich somit nicht um einen reinen Biokraftstoff handelte, sind die Voraussetzungen des § 50 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG, unter denen eine Steuerentlastung gewährt werden kann, nicht erfüllt.
- 9 2. Der Klägerin steht der geltend gemachte Entlastungsanspruch auch nicht deshalb zu, weil § 50 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG gegen den insoweit eindeutigen Wortlaut erweiternd ausgelegt werden müsste, um eine verfassungsrechtlich zu beanstandende Ungleichbehandlung von Gemischen und den in § 50 Abs. 4 Satz 2 EnergieStG genannten Erzeugnissen zu vermeiden.
- 10 a) Welche Erzeugnisse als Biokraft- und Bioheizstoffe nach § 50 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG entlastungsfähig sind, wird durch die in § 50 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG festgelegte Definition bestimmt, die auf die Biomassenverordnung vom 9. August 2005 (BGBl I 2005, 2419) Bezug nimmt. Darüber hinaus gelten nach § 50 Abs. 4 Satz 2 EnergieStG auch Energieerzeugnisse, die anteilig aus Biomasse hergestellt werden, zumindest in Höhe dieses Anteils als Biokraft- oder Bioheizstoffe. Auf Gemische findet diese Regelung jedoch keine Anwendung, denn

§ 50 Abs. 4 Satz 2 EnergieStG erfasst nicht die Herstellung eines Energieerzeugnisses durch reines Mischen verschiedener Kraftstoffe, sondern nur die originäre Herstellung von Energieerzeugnissen unter anteiliger Verwendung von Biomasse (Senatsbeschluss vom 27. Februar 2009 VII B 186/08, BFH/NV 2009, 942). Durch eine Fiktion und die dadurch bewirkte Erweiterung der in § 50 Abs. 4 Satz 1 EnergieStG festgelegten Definition von Biokraft- und Bioheizstoffen wird die steuerliche Förderung auch auf andere unvermischte Energieerzeugnisse als reine Biokraft- und Bioheizstoffe ausgedehnt. Eine andere Auslegung, die im Ergebnis zu einer steuerlichen Begünstigung reiner Mischungen führte, ließe das Erfordernis "unvermischt" in § 50 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG unverständlich erscheinen. Aus diesem Grund kann das Mischen verschiedener Erzeugnisse auch nicht als Unterfall der Herstellung i.S. des § 50 Abs. 4 Satz 2 EnergieStG angesehen werden.

- 11** b) Entgegen der Auffassung der Klägerin handelt es sich bei den in § 50 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG genannten und den von § 50 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. Satz 1 EnergieStG erfassten Erzeugnissen nicht um identische Produkte, die allein aufgrund ihrer Beschaffenheit energiesteuerrechtlich gleich behandelt werden müssten. Als zulässiges Differenzierungskriterium hat der Gesetzgeber nicht den nachweisbaren Anteil an Biokraft- oder Bioheizstoffen, sondern das jeweilige Produktionsverfahren gewählt. Als förderungswürdig werden nur reine Biokraft- oder Bioheizstoffe und solche Erzeugnisse erachtet, bei denen der zu begünstigende Anteil nicht auf einer bloßen Beimischung beruht, sondern das Ergebnis eines Herstellungsprozesses unter Verwendung von Biomasse ist. Somit entfällt eine steuerliche Begünstigung, wenn der auf die Verwendung von Biomasse zurückzuführende Anteil an Biokraft- oder Bioheizstoffen durch eine Beimischung entstanden ist (BTDrucks 16/2709).
- 12** c) Die Entscheidung des Gesetzgebers, bloße Mischungen herkömmlicher Kraft- und Heizstoffe mit Biokraft- und Bioheizstoffen von der energiesteuerrechtlichen Förderung auszunehmen, ist nicht willkürlich und damit nicht gleichheitswidrig. Im Steuerrecht kommt es für die am Maßstab des Gleichheitssatzes vorzunehmende Prüfung insbesondere darauf an, ob durch die gesetzliche Differenzierung eine Gruppe von Steuerpflichtigen ohne hinreichenden sachlichen Grund stärker belastet wird als andere und dadurch in eine empfindlich ungünstigere Wettbewerbslage gerät, so dass die gesetzlichen Auswirkungen der getroffenen Differenzierung weiter greifen, als es der die Verschiedenbehandlung legitimierende Zweck rechtfertigt, und schutzwürdige Belange der Nichtbegünstigten ohne hinreichenden sachlichen Grund vernachlässigt werden (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 11. Februar 1992 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238, 245, m.w.N.). Die Grenze seines Gestaltungsspielraums überschreitet der Gesetzgeber erst dann, wenn sich kein sachlicher Grund für die getroffene Differenzierung finden lässt, der auf nachvollziehbaren Erwägungen z.B. finanzpolitischer, volkswirtschaftlicher, sozialpolitischer oder steuertechnischer Art beruht (vgl. BVerfG-Urteil vom 10. Februar 1987 1 BvL 18/81 und 20/82, BVerfGE 74, 182, m.w.N.). Somit ist der Gesetzgeber in seiner Entscheidung darüber, welche Personen oder Unternehmen durch eine Steuerverschonung begünstigt werden sollen, weitgehend frei, solange er die Begünstigungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also willkürlich gewährt (BVerfG-Urteil vom 20. April 2004 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274, 293). Dabei stehen ihm sachbezogene Gesichtspunkte in sehr weitem Umfang zu Gebote. Diese Erwägungen gelten auch dann, wenn der Gesetzgeber eine Subvention steuerrechtlich durch eine Abgabenbefreiung verwirklicht, statt eine direkte finanzielle Zuwendung vorzunehmen (Entscheidungen des BVerfG in BVerfGE 110, 274, 293, und vom 7. November 1995 2 BvR 413/88 und 1300/93, BVerfGE 93, 319, 350).
- 13** Ausweislich der Gesetzesbegründungen wollte der Gesetzgeber mit der Aufgabe der steuerlichen Begünstigung von Beimischungen von Biokraftstoffen den mit der dynamischen Entwicklung der im Verkehr eingesetzten Biokraftstoffe verbundenen ansteigenden Steuerausfällen entgegenwirken. Ziel der Gesetzesänderung war es, insbesondere durch den weitgehenden Ersatz der Steuerbegünstigung durch eine unternehmensbezogene Quotenpflicht, d.h. durch die Einführung eines Beimischungszwangs, einen Beitrag zum Subventionsabbau und zur Konsolidierung des Bundeshaushalts zu leisten (BTDrucks 16/2709, 1 und 15). Wie das BVerfG in seinem Beschluss vom 25. Juli 2007 1 BvR 1031/07 (BFH/NV 2007, Beilage 4, 441) entschieden hat, verfolgte der Gesetzgeber mit seiner Entscheidung, die vollständige Steuerbefreiung für Biokraftstoffe auslaufen zu lassen, legitime Gemeinwohlziele.
- 14** d) Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass hinsichtlich der Aufrechterhaltung der bis zum 31. Dezember 2006 bestehenden umfassenden steuerlichen Förderung von Biokraftstoffen die in Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABIEU Nr. L 283/51) festgelegten Restriktionen zu beachten waren. Danach haben die Mitgliedstaaten die von ihnen gewährten Steuerbegünstigungen entsprechend der Entwicklung der Rohstoffpreise so zu gestalten, dass die steuerliche Förderung von Biokraftstoffen nicht zu einer --insbesondere aus beihilferechtlichen Gründen zu beanstandenden-- Überkompensation führt. Der Bericht der

Bundesregierung zur Steuerbegünstigung von Biokraft- und Bioheizstoffen 2007 (BTDrucks 16/8309) weist für den Zeitraum von Januar 2006 bis Juni 2007, also auch für den streitgegenständlichen Zeitraum, sowohl beim Biodiesel- als auch beim Pflanzenöleinsatz als Reinkraftstoff eine deutliche Überkompensation bei Großanlagen auf, die je nach Anlagenart von 32,1 bis 2,66 Cent je Liter schwankte. Daher war auch aufgrund der beihilferechtlichen Restriktionen eine Rückführung der Steuersubvention für Biokraftstoffe geboten (Senatsbeschluss vom 14. April 2008 VII B 216/07, BFHE 221, 361, 364 f.).

- 15** e) Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte konnten die Händler von Kraftstoffmischungen nicht auf den Fortbestand der Subventionierung der von ihnen vertriebenen Erzeugnisse vertrauen (vgl. hierzu mit ausführlicher Begründung Senatsurteil vom 19. Juni 2012 VII R 19/11, BFHE 237, 568, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2012, 272). Erst recht kann aus der gesetzgeberischen Entscheidung, die Subventionierung der Produktion reiner Biokraftstoffe und von Kraftstoffen mit Biokraftstoffanteilen fortzusetzen, kein Anspruch auf Aufrechterhaltung der steuerlichen Begünstigung für Kraftstoffgemische abgeleitet werden. Vielmehr liegt es in der Entscheidungskompetenz des Gesetzgebers, auf welche Art und in welchem Umfang er eine steuerliche Subvention zurückführt. Dabei kann er im Rahmen der näheren Ausgestaltung der Steuerverschonung sowohl ausschließlich an die stoffliche Beschaffenheit des zu fördernden Erzeugnisses als auch an die Umstände seiner Produktion anknüpfen. Die Beschränkung einer steuerlichen Förderung nur auf solche Erzeugnisse, die das Ergebnis eines technischen bzw. chemischen Verfahrens und nicht das Ergebnis einer bloßen Vermischung bereits fertiger Produkte sind, begegnet unter Gesichtspunkten des Gleichbehandlungsgrundsatzes keinen rechtlichen Bedenken, zumal es sich bei Händlern, die beimischungsfähige Biokraftstoffe am Markt nachfragen und erwerben, und bei Herstellern solcher Biokraftstoffe um unterschiedliche Unternehmen handelt, die nicht unmittelbar im gleichen Wettbewerb stehen.
- 16** f) Schließlich kann sich die Klägerin zur Begründung ihres vermeintlichen Entlastungsanspruchs nicht auf die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes berufen. Zu Recht hat das FG in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Klägerin das Kraftstoffgemisch erst nach dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung zum 1. Januar 2007 bezogen hat. In Anbetracht der veränderten Rechtslage war es ihr in den Monaten Mai und Juni 2007 zuzumuten, ihre unternehmerischen Entscheidungen und Dispositionen den neuen energiesteuerrechtlichen Rahmenbedingungen anzupassen. Aus welchen tatsächlichen oder rechtlichen Gründen dies unmöglich gewesen sein soll, trägt die Revision nicht vor. Dabei kann sich die Klägerin nicht darauf berufen, die Änderung der Rechtslage durch ein anderes Gesetz als das EnergieStG sei nicht erkennbar gewesen. Entscheidend ist, dass die Änderung in einem ordnungsgemäßen Gesetzgebungsverfahren erfolgte und dass die Änderung im Bundesgesetzblatt und in anderen Medien veröffentlicht worden ist. Im Übrigen greifen die verfassungsrechtlichen Bedenken nicht durch. Die gegen das Senatsurteil in BFHE 237, 568, ZfZ 2012, 272 erhobene Verfassungsbeschwerde hat das BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG-Beschluss vom 27. Januar 2014 1 BvR 2141/12). Auch besteht kein Anlass, dem EuGH nochmals dieselben Fragen zur Auslegung der RL 2003/30/EG und zur Anwendung des unionsrechtlichen Grundsatzes der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes vorzulegen, über die er bereits auf Veranlassung des Hessischen FG entschieden hat. Neue Gesichtspunkte hat die Revision nicht vorgetragen, sondern ohne einen Fundstellenhinweis wörtlich die Begründung des FG wiederholt.
- 17** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)