

Nutzung landwirtschaftlicher Fahrzeuge bei den Bauernprotesten

—

die steuerlichen Vergünstigungen nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG und § 57 EnergieStG

Diplomarbeit

Fachbereich Finanzen
Hochschule des Bundes
für öffentliche Verwaltung

Vorgelegt von:

Nadine Claasen

Vorgelegt am:

06.08.2024

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungs- und Akronymverzeichnis	III
Abbildungsverzeichnis	V
1. Einleitung.....	1
2. Traktordemonstrationen als Ausdruck der Versammlungsfreiheit.....	3
2.1 Der Versammlungsbegriff	3
2.2 Das Grundrecht auf Versammlungsfreiheit	4
3. Kraftfahrzeugsteuer	7
3.1 Einführung in die Kraftfahrzeugsteuer	7
3.2 Grundsätze der Besteuerung	8
3.3 Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG.....	10
3.3.1 Auslegung der Tatbestandsmerkmale	10
3.3.1.1 Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb	10
3.3.1.2 Begünstigte Fahrzeuge	11
3.3.1.3 Ausschließliche Verwendung	13
3.3.2 Verfahren der Steuerbefreiung	14
3.3.3 Verfahren bei zweckfremder Benutzung	15
3.3.4 Steuerbegünstigung bei den Bauernprotesten.....	16
4. Energiesteuer	19
4.1 Einführung in die Energiesteuer	19
4.2 Grundsätze der Besteuerung	20
4.3 Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG	21
4.3.1 Vorbemerkung zur Steuerentlastung	21
4.3.2 Auslegung der Tatbestandsmerkmale	23
4.3.2.1 Entlastungsfähige Energieerzeugnisse	23
4.3.2.2 Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb	23
4.3.2.3 Begünstigte Fahrzeuge	24
4.3.2.4 Begünstigte Zwecke.....	25
4.3.3 Verfahren der Steuerentlastung.....	26
4.3.4 Steuerbegünstigung bei den Bauernprotesten.....	27
5. Fazit.....	30
Literaturverzeichnis.....	VI
Verzeichnis sonstiger Quellen.....	VIII
Anhang: Verfügung der GZD vom 20.8.2021	X

Abkürzungs- und Akronymverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AGVO	Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Beschl.	Beschluss
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI.	Bundesgesetzblatts
BStBl	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DV-KraftSt	Dienstvorschrift zur Anwendung des Kraftfahrzeugsteuerrechts
Ebd.	ebenda
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
EnergieStG	Energiesteuergesetz
EnergieStRL	Energiesteuerrichtlinie
EnergieStV	Energiesteuerverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
FG	Finanzgericht
FZV	Fahrzeug-Zulassungsverordnung
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
GZD	Generalzolldirektion
i. S. d.	im Sinne des
Kap.	Kapitel
KN	Kombinierte Nomenklatur
KraftStG	Kraftfahrzeugsteuergesetz

IV

KraftStDV	Kraftfahrzeugsteuer-Durchführungsverordnung
MinöStG	Mineralölsteuergesetz
Nr.	Nummer
OFD	Oberfinanzdirektion
Rz.	Randziffer
sog.	sogenannt
StPO	Strafprozessordnung
StromStG	Stromsteuergesetz
StVG	Straßenverkehrsgesetz
StVO	Straßenverkehrs-Ordnung
S.	Satz
u. a.	unter anderem
VersG	Versammlungsgesetz
vgl.	vergleiche
v.	vom

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Foto des Bauernprotestes in Berlin	1
Abb. 2: Social-Media Post von [REDACTED]	2
Abb. 3: Verwaltungsvorschrift vom 3.6.1980	19

1. Einleitung



Abb. 1: Foto des Bauernprotestes in Berlin¹

Die Bauernproteste, die im Dezember 2023 und Januar 2024 stattfanden, waren ein bedeutendes Thema in der öffentlichen Diskussion.² Ausgelöst wurden sie durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom November 2023, wodurch für den Bundeshaushalt 2024 eine Lücke von rund 17 Milliarden Euro bestand.³ Ein Vorschlag der Bundesregierung sah die Abschaffung klimaschädlicher Subventionen vor, darunter die Abschaffung des Agrardiesels nach § 57 EnergieStG und der Steuerbefreiung für Kraftfahrzeuge in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nach § 3 Nr. 7 KraftStG.⁴ Durch die Aufhebung der Steuervergünstigung für Kraftfahrzeuge in der Forst- und Landwirtschaft sollten Mehreinnahmen von 480 Millionen Euro erzielt werden, während durch die Abschaffung der Steuerbegünstigung für Agrardiesel Mehreinnahmen von bis zu 440 Millionen Euro erwartet wurden.⁵

Die geplanten Maßnahmen führten zu Unzufriedenheit bei den Landwirten⁶, die daraufhin ihre Gegenwehr in Bauernprotesten und sog. Sternfahrten zum Ausdruck brachten.⁷ Die Sternfahrten im

¹ Gaertner, <<https://www.deutschlandfunk.de/bauernproteste-102.html>>, Stand: 24.7.2024.

² Reich, Sadeghi, „Welche Proteste die Bauern planen“, <<https://www.zeit.de/gesellschaft/zeitgeschehen/2024-01/bauernproteste-kuerzungen-bundeshaushalt-landwirtschaft-faq#flexible-toc>>, Stand: 24.7.2024.

³ Bundesregierung, „Zum Haushalt 2024“, Pressemitteilung 280, <<https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/zum-haushalt-2024-2250336>>, Stand: 24.7.2024.

⁴ Ebd.

⁵ Ebd.

⁶ Die in der vorliegenden Arbeit verwendeten Personenbezeichnungen beziehen sich gleichermaßen auf weibliche, männliche und diverse Personen. Auf eine Doppelnennung und gegenderte Bezeichnungen wird zugunsten einer besseren Lesbarkeit verzichtet.

⁷ Reich, Sadeghi, „Welche Proteste die Bauern planen“, <<https://www.zeit.de/gesellschaft/zeitgeschehen/2024-01/bauernproteste-kuerzungen-bundeshaushalt-landwirtschaft-faq#flexible-toc>>, Stand: 24.7.2024.

Rahmen der Bauernproteste sind eine Form des Protests, bei der Landwirte mit ihren Traktoren und Fahrzeugen in großen Kolonnen zu zentralen Versammlungsorten fahren, um auf ihre Anliegen aufmerksam zu machen.⁸ Diese Aktionen sind ein Symbol der Einheit und des Zusammenhalts in der Landwirtschaftsbranche und zeigen die Entschlossenheit der Bauern, für ihre Rechte und Interessen einzutreten.⁹

Anlässlich der Nutzung der Traktoren bei den Bauernprotesten hieß es in den sozialen Medien, dass die Landwirte dadurch eine Steuerhinterziehung durch ein steuerlich speziell gestelltes Fahrzeug begehen würden (vgl. Abb. 2). Gem. § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG ist das Halten bestimmter Kraftfahrzeuge von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, solange diese Fahrzeuge ausschließlich in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.

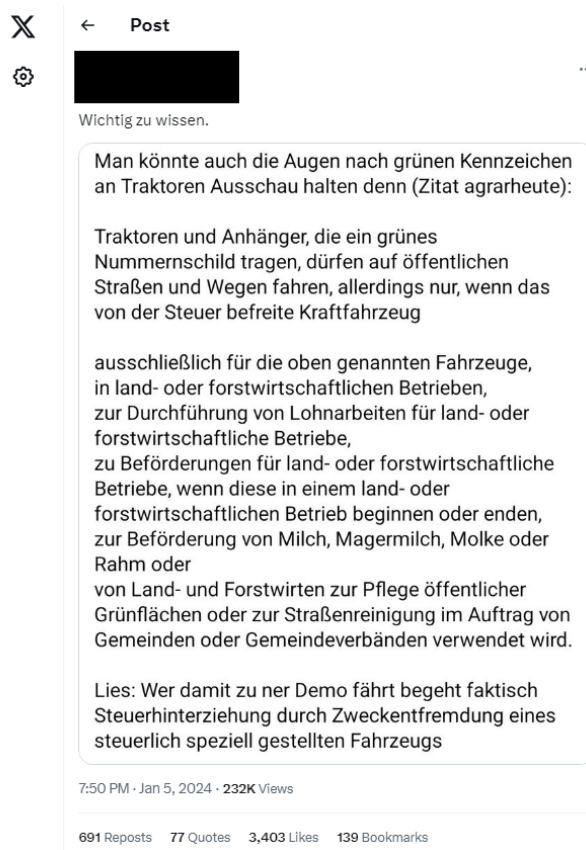


Abb. 2: Social-Media Post von [REDACTED] [REDACTED]¹⁰

Die vorliegende Arbeit untersucht somit die Frage, ob die Nutzung der Traktoren bei den Bauernprotesten im Rahmen der steuerlichen Vergünstigung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG steuerunschädlich möglich ist. Weiterhin soll untersucht werden, ob die

⁸ Ebd.

⁹ Ebd.

¹⁰ [REDACTED] <[https://x.com/\[REDACTED\]/status/1743359320950022354](https://x.com/[REDACTED]/status/1743359320950022354)>, Stand: 31.7.2024.

Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG für den im Rahmen der Bauernproteste verwendeten Kraftstoff in Anspruch genommen werden kann. Gem. § 57 Abs. 1 EnergieStG wird eine Steuerentlastung auf Antrag gewährt für nachweislich nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG versteuerte Energieerzeugnisse, die in Betrieben der Land- und Forstwirtschaft in bestimmten Fahrzeugen bei der Ausführung bestimmter Arbeiten verwendet worden sind. Die Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG wird häufig als „Agrardieselvevergütung“ bezeichnet.¹¹ In der vorliegenden Arbeit wird analysiert, inwieweit die beiden Steuervergünstigungen im Kontext der Proteste Anwendung finden und welche rechtlichen Aspekte hierbei zu beachten sind. Der Schwerpunkt liegt auf der Zweckbindung steuerlicher Vergünstigungen, die im Kontext der Bauernproteste näher betrachtet werden. In diesem Zusammenhang sollen ebenfalls die anderen Tatbestandsmerkmale der Steuervergünstigungen kurz erläutert werden, um den objektivierten Willen des Gesetzgebers¹² bei der Auslegung der Zweckbindung zu berücksichtigen, sowie eine mögliche Inanspruchnahme der Agrardieselvevergütung bei Bauernprotesten mit der Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer zu begründen.

Die Diplomarbeit widmet sich zunächst der Frage, ob die Bauernproteste, insbesondere die Traktorblockaden, vom Recht auf Versammlungsfreiheit gedeckt sind. Anschließend werden die Steuerbegünstigungen nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG und § 57 EnergieStG im Einzelnen dargestellt und sodann auf ihre Anwendbarkeit auf den Einsatz von Traktoren bei Bauernprotesten untersucht.

2. Traktordemonstrationen als Ausdruck der Versammlungsfreiheit

Das Recht auf Versammlungsfreiheit ist als Grundrecht im Grundgesetz verankert. Gem. Art. 8 Abs. 1 GG haben alle Deutschen das Recht, sich ohne Anmeldung oder Erlaubnis friedlich und ohne Waffen zu versammeln.

2.1 Der Versammlungsbegriff

Unter einer Versammlung ist eine örtliche Zusammenkunft von mehreren Personen mit einer inneren Verbindung in Form einer gemeinsamen Zweckverfolgung zu verstehen.¹³ Strittig hingegen ist, ob der gemeinsame Zweck in einer gemeinsamen Meinungsbildung und -äußerung liegen muss und ob die Meinung öffentliche Angelegenheiten betreffen muss.¹⁴ Dabei wird die EMRK als

¹¹ Jansen in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG § 57, Rz. 1.

¹² BVerfG, Urteil v. 21.5.1952 – 2 BvH 2/52 –, BVerfGE 1, 299-322, Rz. 56.

¹³ Wüstenbecker, Besonderes Ordnungsrecht, Rz. 11-13.

¹⁴ Kingreen/Poscher, Grundrechte Staatsrecht II, Rz. 950.

Auslegungshilfe für die Reichweite und den Inhalt der Grundrechte herangezogen.¹⁵ Unter Berücksichtigung des Art. 11 EMRK kann daher grundsätzlich von einer weiten Auslegung des Versammlungsbegriffs ausgegangen werden.¹⁶ Das Bundesverfassungsgericht spricht sich teilweise jedoch für eine restriktivere Position aus.¹⁷ Demnach ist es nicht ausreichend, dass die Teilnehmenden durch beliebige Zwecke verbunden sind; vielmehr muss die Versammlung auf die Teilhabe an der öffentlichen Meinungsbildung ausgerichtet sein.¹⁸

Weiterhin setzt eine Versammlung nach vorherrschender Ansicht eine körperliche Präsenz der Versammlungsteilnehmenden voraus.¹⁹ Der Einsatz des Körpers steht diesbezüglich für eine besondere und unmittelbare Verletzlichkeit, die besonderen Schutz vor staatlichen Übergriffen genießt.²⁰

Im Rahmen der Bauernproteste trafen sich die Landwirte, um gegen die von der Bundesregierung geplanten Streichungen der Kraftfahrzeugsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG und des Agrardiesels nach § 57 EnergieStG zu demonstrieren.²¹ So versammelten sich Tausende Bauern mit Traktoren und anderen Fahrzeugen im Regierungsviertel und am Brandenburger Tor in Berlin, aber auch in vielen anderen Städten.²² Zweifelsfrei handelte es sich dabei um örtliche Zusammenkünfte mehrerer Personen, die gemeinsam gegen die politischen Pläne protestierten, die darauf abzielten, die beiden Begünstigungen zu streichen und verfolgten damit einen gemeinsamen Zweck. Bauernproteste fallen damit grundsätzlich unter den Versammlungsbegriff des Art. 8 GG.

2.2 Das Grundrecht auf Versammlungsfreiheit

Das Recht auf Versammlungsfreiheit gehört „zu den unentbehrlichen und grundlegenden Funktionselementen eines demokratischen Gemeinwesens“²³ und gilt als „unmittelbarster Ausdruck der menschlichen Persönlichkeit und als eines der vornehmsten Menschenrechte, welches für eine freiheitliche demokratische Staatsordnung konstituierend ist“²⁴. Das Recht auf Versammlungsfreiheit

¹⁵ BVerfG, Stattgebender Kammerbeschl. v. 19.5.2023 – 2 BvR 78/22 –, Juris, Rz. 28.

¹⁶ Kingreen/Poscher, Grundrechte Staatsrecht II, Rz. 953.

¹⁷ Schneider in BeckOK GG, GG Art. 8, Rz. 7 f.

¹⁸ BVerfG, Beschl. v. 24.10.2001 – 1 BvR 1190/90 –, BVerfGE 104, 92-126, Rz. 41.

¹⁹ Kingreen/Poscher, Grundrechte Staatsrecht II, Rz. 955.

²⁰ Ebd.

²¹ Reich, Sadeghi, „Welche Proteste die Bauern planen“, <<https://www.zeit.de/gesellschaft/zeitgeschehen/2024-01/bauernproteste-kuerzungen-bundeshaushalt-landwirtschaft-faq#flexible-toc>>, Stand: 24.7.2024.

²² Ebd.

²³ BVerfG, Beschl. v. 14.5.1985 – 1 BvR 233/81, BVerfGE 69, 315-372, Rz. 63.

²⁴ Ebd.

räumt dem Einzelnen somit die Möglichkeit ein, sich durch Zusammenschluss mit anderen Personen Gehör zu verschaffen, ohne die sonst erforderlichen Mittel von Parteien, Verbänden und Massenmedien zu nutzen.²⁵

Das Recht auf Versammlungsfreiheit gilt jedoch nicht ohne Einschränkungen. Der sachliche Schutzbereich ist gem. Art. 8 Abs. 1 GG auf friedliche Versammlungen ohne Waffen begrenzt. Der Begriff der Waffe umfasst neben den in § 1 WaffG genannten Waffen auch gefährliche Werkzeuge, wie z. B. Baseballschläger, die zum Zwecke des Einsatzes mitgeführt werden.²⁶ Nach der Rechtsprechung und Literatur liegt in Anlehnung an die Legaldefinition der §§ 5 Nr. 3, 13 Abs. 1 Nr. 2 VersG eine unfriedliche Versammlung vor, wenn ein „gewalttätiger und aufrührerischer Verlauf“ angestrebt ist oder eintritt.²⁷ Demnach liegt eine unfriedliche Versammlung vor, wenn eine aggressive körperliche Einwirkung auf Personen oder Sachen stattfindet, die von einiger Gefährlichkeit ist.²⁸ Der Gewaltbegriff i. S. d. Art. 8 GG ist mithin enger gefasst, als etwa im Strafrecht.²⁹ Somit kann ein Versammlungsteilnehmender eine Nötigung nach § 240 StPO begehen, ohne dass die Versammlung an sich unfriedlich wird.³⁰ Zudem ist zu unterscheiden, ob sich die Unfriedlichkeit auf einen einzelnen Versammlungsteilnehmenden oder aber auf die gesamte versammelte Gruppe bezieht.³¹

Gerade im Hinblick auf die Bauernproteste sind Verhinderungsblockaden bezüglich des Schutzbereiches des Art. 8 GG besonders zu betrachten. Unter Verhinderungsblockaden sind beispielweise die Blockaden von Straßenwegen mit Traktoren oder Sitzblockaden auf Straßen zu verstehen.³² Nach der Rechtsprechung könne durch solch eine Blockade zwar eine Nötigung i. S. d. § 240 StPO vorliegen, allerdings mache dies die Versammlung grundsätzlich nicht unfriedlich.³³ Dies sei erst dann der Fall, wenn sich die Demonstranten unfriedlicher Mittel bedienen und es zu Gewalttätigkeiten gegen Personen oder Sachen gekommen sei und die Versammlung dadurch insgesamt einen unfriedlichen, von Aggressivität geprägten Charakter erhalten habe.³⁴ Demnach ist für eine wirkungsvolle Versammlung gerade die Ortswahl von Bedeutung.³⁵ Das Recht auf

²⁵ Wüstenbecker, Besonderes Ordnungsrecht, Rz. 5.

²⁶ Höfling in Sachs, GG, Art. 8, Rz. 38.

²⁷ Schmidt, Fälle zum Polizei- und Ordnungsrecht, S. 302.

²⁸ BVerfG, Beschl. v. 24.10.2001 – 1 BvR 1190/90 -, BVerfGE 104, 92-126, Rz. 47.

²⁹ Schmidt, Fälle zum Polizei- und Ordnungsrecht, S. 302.

³⁰ Ebd.

³¹ Schneider in BeckOK GG, GG Art. 8, Rz. 15.

³² Schmidt, Fälle zum Polizei- und Ordnungsrecht, S. 302.

³³ BVerfG, Stattgebender Kammerbeschl. v. 7.3.2011 – 1 BvR 388/05 -, BVerfGK 18, 365-377, Rz. 23, 35.

³⁴ Ebd.

³⁵ BVerfG, Urteil v. 22.2.2011 – 1 BvR 699/06 -, BVerfGE 128, 226-278, Rz. 63.

Versammlungsfreiheit umfasst damit das Recht, sich an Orten zu versammeln, an denen es den Adressaten des Protestes „weh tut“³⁶. Es ist daher naheliegend, dass eine Demonstration gegen ein geplantes Gesetz am effektivsten ist, wenn diese in der Nähe des Reichstagsgebäudes stattfindet, wenn dort derzeit Bundestagsdebatten abgehalten werden.³⁷ Dem Recht auf freie Wahl des Versammlungsortes stehen jedoch die Rechte Dritter und das öffentliche Interesse an einer ungestörten und würdigen Durchführung der verschiedenen Formen staatlicher Selbstdarstellung und öffentlicher Repräsentation gegenüber.³⁸ Die Versammlungsfreiheit schützt aber dennoch grundsätzlich die Durchführung von Versammlungen, auch wenn dies zu Behinderungen oder Belästigungen Dritter führen kann, die unvermeidlich sind und typischerweise aus der Versammlung resultieren.³⁹ In solchen Fällen müssen die Grundrechte anderer Verkehrsteilnehmender, die die Versammlung passieren lassen müssen, gegebenenfalls zurücktreten.⁴⁰ Im Rahmen des „qualifizierten Gesetzesvorbehalt“⁴¹ nach Art. 8 Abs. 2 GG, der für Versammlungen unter freiem Himmel gilt, können jedoch versammlungsrechtliche Auflagen erlassen werden, um die Rechte der übrigen Verkehrsteilnehmenden zu schützen, während die Versammlungsfreiheit gewahrt bleibt.⁴² Eine Versammlung unter freiem Himmel findet statt, wenn sie für alle zugänglich ist, also nicht von allen Seiten von der Außenwelt abgegrenzt ist.⁴³ Um die öffentliche Sicherheit oder Ordnung zu gewährleisten, können durch staatliche Maßnahmen wie Anmeldepflichten, Auflagen, Verbote oder Überwachung Eingriffe in die Versammlungsfreiheit erfolgen.⁴⁴ So hat das Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg in einem Verfahren entschieden, dass die Landwirte unter bestimmten Auflagen die Autobahnzufahrten stundenlang blockieren dürfen.⁴⁵

Allerdings differenziert das Bundesverfassungsgericht in Bezug auf Straßenblockaden zwischen Blockaden, die als symbolische Unterstützung für Kommunikationsanliegen dienen, und solchen, die konkrete Forderungen durchsetzen wollen.⁴⁶ Zudem müssen Blockaden auch die Demonstration von Standpunkten als Ziel haben.⁴⁷

³⁶ Depenheuer in Dürig/Herzog/Scholz GG, Art. 8, Rz. 173.

³⁷ Schmidt, Fälle zum Polizei- und Ordnungsrecht, S. 303.

³⁸ Depenheuer in Dürig/Herzog/Scholz GG, Art. 8, Rz. 173.

³⁹ BVerfG, Stattgebender Kammerbeschl. V. 7.3.2011 – 1 BvR 388/05 –, BVerfGK 18, 365-377, Rz. 10.

⁴⁰ BVerfG, Urteil v. 11.11.1986 – 1 BvR 713/83 –, BVerfGE 73, 206-261, Rz. 30.

⁴¹ Kingreen/Poscher, Grundrechte Staatsrecht II, Rz. 970.

⁴² Schmidt, Fälle zum Polizei- und Ordnungsrecht, S. 307.

⁴³ BVerfG, Beschl. v. 14.5.1985 – 1 BvR 233/81 –, BVerfGE 69, 315-372, Rz. 68.

⁴⁴ Schneider in BeckOK GG, GG Art. 8, Rz. 43 - 53.

⁴⁵ OVG Berlin-Brandenburg, Beschl. v. 6.1.2024 – OVG 1 S 3/24.

⁴⁶ BVerfG, Stattgebender Kammerbeschl. V. 7.3.2011 – 1 BvR 388/05 –, BVerfGK 18, 365-377, Rz. 35-39.

⁴⁷ Kingreen/Poscher, Grundrechte Staatsrecht II, Rz. 961.

Verhinderungsblockaden, die lediglich darauf gerichtet sind, andere Versammlungen oder Veranstaltungen zu stören oder zu verhindern, sind nicht vom Schutzbereich des Art. 8 Abs. 1 GG erfasst.⁴⁸

Die Traktorblockaden sind in diesem Rahmen daher eher als symbolische Unterstützung für Kommunikationsanliegen der Landwirte zu erfassen und nicht direkt zur Durchsetzung der Forderungen. Relevante Abwägungsfaktoren sind diesbezüglich die Länge und Intensität der Aktion, sowie die vorherige Ankündigung, alternative Routen und die Dringlichkeit des blockierten Transports.⁴⁹ Durch die Traktorblockaden kann letztlich allenfalls eine Nötigung festgestellt werden, jedoch wird die Versammlung nach der Rechtsprechung nicht unfriedlich und ist weiterhin vom Schutzbereich der Versammlungsfreiheit umfasst.⁵⁰

3. Kraftfahrzeugsteuer

Im Folgenden wird zunächst eine Einführung in die Kraftfahrzeugsteuer und die Besteuerungsgrundsätze gegeben. Anschließend werden die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG und das Verfahren der Steuerbefreiung, sowie das Verfahren bei zweckfremder Benutzung erläutert. Am Ende des Kapitels wird der Frage nachgegangen, ob die Steuerbefreiung auch für Bauernproteste gilt.

3.1 Einführung in die Kraftfahrzeugsteuer

Die Kraftfahrzeugsteuer ist mit jährlichen Einnahmen von rund 9,5 Milliarden Euro die wichtigste Verkehrssteuer.⁵¹ Seit dem 1.7.2009 steht gem. Art. 106 Abs. 1 Nr. 3 GG und Art. 108 Abs. 1 GG dem Bund für die Kraftfahrzeugsteuer sowohl die Ertrags- als auch die Verwaltungskompetenz zu.⁵² Seit dem 1.7.2014 ist die Zollverwaltung für die Erhebung und Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer zuständig.⁵³

Ein direkter Zusammenhang zwischen der Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer und dem Auf- und Ausbau des öffentlichen Straßennetzes besteht nicht, sodass sie keine Gegenleistung für besondere öffentliche Leistungen darstellt und daher eine Steuer i. S. d. § 3 Abs. 1 AO ist.⁵⁴ Die Kraftfahrzeugsteuer stellt eine direkte Aufwandssteuer dar.⁵⁵ So knüpft die Kraftfahrzeugsteuer an eine

⁴⁸ VGH Baden-Württemberg, Urteil v. 18.11.2021 – 1 S 803/19, Rz. 52.

⁴⁹ BVerfG, Stattgebender Kammerbeschl. V. 7.3.2011 – 1 BvR 388/05 –, BVerfGK 18, 365-377, Rz. 39.

⁵⁰ Schmidt, Fälle zum Polizei- und Ordnungsrecht, S. 305.

⁵¹ Stephany in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kap. 115, Rz. 1.

⁵² Bruschke, Grunderwerbsteuer Kraftfahrzeugsteuer, S. 209.

⁵³ Ebd.

⁵⁴ Ebd., S. 207.

⁵⁵ Stephany in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kap. 115, Rz. 1.

bestimmte Einkommensverwendung wie beispielsweise das Halten eines inländischen Kraftfahrzeuges an und nicht wie Verbrauchsteuern an den Ver- oder Gebrauch eines Gutes.⁵⁶ Als direkte Steuer ist die Kraftfahrzeugsteuer unmittelbar bei demjenigen zu erheben, den sie wirtschaftlich treffen soll.⁵⁷

Die Kraftfahrzeugsteuer ist grundsätzlich eine nicht harmonisierte Steuer, d. h. es gibt keine unionsrechtlichen, einheitlichen Regelungen, die die Besteuerung von Kraftfahrzeugen betreffen.⁵⁸ Ausnahmen hiervon bilden jedoch die Besteuerung von vorübergehend eingeführten, ausländischen Kraftfahrzeugen und die für den Güterkraftverkehr bestimmten Fahrzeuge ab einem zulässigen Gesamtgewicht ab 12 Tonnen, die auf unionsrechtlicher Ebene in der Richtlinie 83/182/EWG des Rates und Richtlinie 1999/62/EG des Europäischen Parlaments und Rates geregelt sind.⁵⁹

3.2 Grundsätze der Besteuerung

In § 1 Abs. 1 KraftStG sind vier Tatbestände aufgeführt, die grundsätzlich an eine Kraftfahrzeugsteuerpflicht anknüpfen. Die bedeutendste Steuerpflicht ergibt sich aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG, wonach das Halten von inländischen Fahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt. Gem. § 2 Abs. 1 KraftStG fallen unter den Begriff „Fahrzeuge“ Kraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuganhänger. Kraftfahrzeuge sind gem. § 1 Abs. 2 StVG Landfahrzeuge, die mit Maschinenkraft bewegt werden, ohne an Bahngleise gebunden zu sein. Damit fallen unter den Begriff der Kraftfahrzeuge ebenfalls zulassungspflichtige landwirtschaftliche Nutzfahrzeuge wie Traktoren.

Der Begriff „Halten zum Verkehr auf öffentlichen Straßen“ ist im KraftStG nicht definiert, sodass zur Auslegung die verkehrsrechtlichen Vorschriften herangezogen werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 KraftStG). Somit schließt das „Halten“ an das Recht zur dauerhaften Benutzung auf öffentlichen Straßen, d. h. an die Zulassung eines Fahrzeuges nach der FZV und StVO, an.⁶⁰ Die Zulassung erfolgt durch die Zulassungsstelle, die auf Antrag ein Kennzeichen zuteilt, die Kennzeichenschilder abstempelt und die Zulassungsbescheinigung ausfertigt (vgl. §§ 6, 3 Abs. 1 S. 2 FZV). Unerheblich ist dagegen, in welchem Umfang von dem Recht zur Benutzung auf öffentlichen

⁵⁶ Ebd.

⁵⁷ Aichberger in Weber kompakt, Rechtswörterbuch, Direkte Steuern.

⁵⁸ Zens/Haßlbeck in Strodthoff, KraftStG, Einführung, Rz. 50b.

⁵⁹ Ebd.

⁶⁰ BFH, Urteil v. 7.3.1984 – II R 40/80 -, BFHE 140, 480, BStBl II 1984, 459, Rz. 11.

Straßen tatsächlich Gebrauch gemacht wird, d.h. ob das Fahrzeug tatsächlich auf öffentlichen Straßen benutzt wird.⁶¹

Die Steuer entsteht gem. § 6 KraftStG mit Beginn der Steuerpflicht, also mit Erfüllung eines Tatbestandes des § 1 Abs. 1 KraftStG oder mit Beginn eines Entrichtungszeitraumes. Der Steuerpflichtige hat gem. § 3 Abs. 1 KraftStDV grundsätzlich eine Steuererklärung abzugeben. Als Steuerklärung gilt auch die Fahrzeuganmeldung, wenn sie einen entsprechenden Hinweis enthält (§ 3 Abs. 2 KraftStDV). Hierzu überprüft die Zulassungsbehörde die Angaben und übermittelt anschließend alle erforderlichen Daten für die Besteuerung an die Zollverwaltung (§ 5 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1, Nr. 3 Buchst. a, Abs. 3 KraftStDV). Die Feststellung der Fahrzeugklassen und Aufbauarten durch die Zulassungsbehörde ist für die Zollverwaltung hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuer bindend.⁶² Aufgrund der von der Zulassungsbehörde übermittelten Daten wird anschließend ein Kraftfahrzeugsteuerbescheid erlassen, der an den Steuerpflichtigen, der regelmäßig der Fahrzeughalter ist, mit Höhe der Kraftfahrzeugsteuer und Fälligkeit ergeht (§§ 7 Nr. 1, 12 KraftStG). Bei der Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer handelt es sich grundsätzlich um eine unbefristete Steuerfestsetzung. Die Steuer wird gem. § 11 Abs. 1 KraftStG jeweils für die Dauer eines Zeitjahres im Voraus entrichtet.

Die Kraftfahrzeugsteuerpflicht endet im Fall einer Steuerpflicht des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG, wenn für das Kraftfahrzeug das Recht zum Verkehr auf öffentlichen Straßen wegfällt, also mit dem Ende der Zulassung (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG). Maßgeblich hierfür ist die Rückgabe bzw. das Einziehen der Zulassungsbescheinigung Teil I und die Entfernung des Dienststempels auf dem Kennzeichen.⁶³

Die Höhe der Kraftfahrzeugsteuer bemisst sich neben der Fahrzeugart, dem zulässigen Gesamtgewicht, dem Datum der Erstzulassung, dem Schadstoff- und Kohlendioxidausstoß, insbesondere nach dem Hubraum (vgl. §§ 8, 9 KraftStG). In § 9 KraftStG sind insoweit gestaffelte Steuertarife aufgeführt, die mit zunehmendem Gesamtgewicht und Schadstoffausstoß ansteigen. Die Steuersätze werden regelmäßig mit dem Ziel der gesetzlichen Verankerung einer stärkeren Gewichtung der Kohlenstoffdioxid-Prüfwerte im Steuertarif überarbeitet.⁶⁴

⁶¹ BFH, Urteil v. 18.4.2012 – II R 32/10 –, BFHE 240, 413, BStBl II 2013, 516, Rz. 18.

⁶² BFH, Urteil v. 21.2.2019 – III R 20/18 –, BFHE 264, 517, Rz. 13.

⁶³ Zens/Haßlbeck in Strodthoff, KraftStG, § 1 KraftStG, Rz. 27.

⁶⁴ Stephany in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kap. 115, Rz. 30.

3.3 Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG

Das KraftStG sieht für das Halten von Fahrzeugen unter bestimmten Voraussetzungen in den §§ 3, 3a, 3b, 3d, 10, 10a, 10b und 17 KraftStG Steuervergünstigungen vor. Es handelt sich um Steuerermäßigungen, Nichterhebung der Steuer, sowie um Steuerbefreiungen, von denen im Folgenden die Befreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG für Fahrzeuge in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben näher betrachtet wird.

Gem. § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG ist das Halten bestimmter Kraftfahrzeuge von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, solange diese Fahrzeuge ausschließlich in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden. Demnach handelt es sich bei der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG nicht um eine fahrzeugbezogene, sondern eine verwendungsbezogene Steuerbefreiung. Aufgrund dessen muss der Inhaber des land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes nicht auch gleichzeitig der Halter des Fahrzeuges sein, um die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können.⁶⁵

3.3.1 Auslegung der Tatbestandsmerkmale

Im Folgenden werden die Tatbestandsmerkmale der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG erläutert.

3.3.1.1 Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG setzt zunächst einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb voraus. Nach der Rechtsprechung ist ein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb „eine Wirtschaftseinheit, in der die drei Produktionsfaktoren Boden, Betriebsmittel und menschliche Arbeit zusammengefasst sind und aufeinander abgestimmt, planmäßig eingesetzt werden, um Güter (z. B. Nahrungsmittel, Rohstoffe, Pflanzen oder Zucht-tiere) zu erzeugen und zu verwerten oder Dienstleistungen bereitzustellen“⁶⁶.

Die Bestimmung eines solchen Betriebes erfolgt daher im Wesentlichen nach den allgemeinen Grundsätzen des Bewertungsrechtes.⁶⁷ Diese setzen weder eine Mindestgröße noch ein Betreiben mit Gewinnabsicht voraus und auch keinen Mindestrohertrag.⁶⁸ Auch Klein- und Kleinstbetriebe haben so die Möglichkeit die

⁶⁵ BFH, Urteil v. 1.3.2001 – VII R 79/99 –, BFHE 194, 473, BStBl II 2001, 424, Rz. 10.

⁶⁶ BFH, Urteil v. 19.9.1984 – II R 139/82 –, BFHE 142, 181, BStBl II 1985, 108, Rz. 14.

⁶⁷ BFH, Urteil v. 22.9.1992 – VII R 45/92 –, BFHE 169, 478, BStBl II 1993, 200, Rz. 6.

⁶⁸ Ebd.

Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG in Anspruch zu nehmen.⁶⁹ Zu den land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben zählen somit nicht nur die typischen land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe wie Ackerbau und Forstwirtschaft, sondern auch Betriebe wie Wein- und Obstbau, Imkerei, Tierzucht und Viehmästerei.⁷⁰ Forstwirtschaft bedeutet diesbezüglich die planmäßige Nutzung des Bodens zur Gewinnung und Vermehrung forstwirtschaftlicher Erzeugnisse.⁷¹

Erforderlich ist aber eine tatsächliche nachhaltige Nutzung von Grundstücken und deren Zweckbestimmung durch den Eigentümer.⁷² Darüber hinaus muss der Steuerpflichtige mit seinen land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen erkennbar am Markt auftreten, da nur so eine Abgrenzung dieser Betriebe von der privaten Vermögensverwaltung möglich ist und der vom Gesetzgeber mit der Steuerbefreiung verfolgte Gesetzeszweck erreicht werden kann.⁷³

Dagegen liegt kein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb vor, wenn die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit nur eine untergeordnete Bedeutung einer Hilfstätigkeit darstellt und die gewerbliche Tätigkeit den Betrieb prägt.⁷⁴ Die getrennte Behandlung einer teilweise land- und forstwirtschaftlichen und einer gewerblichen Tätigkeit scheidet aus, wenn die Verbindung beider Tätigkeiten im Interesse des Hauptbetriebes planmäßig gewollt ist und beide Tätigkeitsbereiche einander bedingen und miteinander verflochten sind, so dass der Eindruck eines einheitlichen Betriebes entsteht.⁷⁵ In diesem Fall kann keine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG in Anspruch genommen werden.

3.3.1.2 Begünstigte Fahrzeuge

In § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG sind vier Kategorien von begünstigten Fahrzeugen aufgeführt. Die Rechtsprechung geht hingegen nur von drei Kategorien aus, und zwar den Zugmaschinen (ausgenommen Sattelzugmaschinen), den Sonderfahrzeugen und den Kraftfahrzeuganhängern.⁷⁶ Wie bereits in Kapitel 3.2. ausgeführt, ist dabei die Feststellung der Zulassungsbehörde für die Zollverwaltung im Hinblick auf eine mögliche Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG bindend. Sofern demnach eine

⁶⁹ Vgl. Nds. FG, Beschl. v. 8.1.2014 – 14 K 164/12.

⁷⁰ Stephany in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kap. 116, Rz. 10.

⁷¹ Ebd.

⁷² BFH, Urteil v. 4.3.1987 – II R 8/86 –, BFHE 149, 71, BStBl II 1987, 370, Rz. 13.

⁷³ Nds. FG, Beschl. v. 8.1.2014 – 14 K 164/12, Rz. 12.

⁷⁴ BFH, Urteil v. 23.1.1992 – IV R 19/90 –, BFHE 167, 355, BStBl II 1992, 651, Rz. 19, vgl. auch Stephany in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kap. 116, Rz. 7.

⁷⁵ BFH, Urteil v. 25.3.2009 – IV R 21/06 –, BFHE 224, 522, BStBl II 2010, 113, Rz. 29, 32, 40.

⁷⁶ BFH, Urteil v. 12.11.2020 – IV R 36/19 –, juris, Rz. 17.

Zugmaschine von der Zulassungsbehörde als „Sattelzugmaschine“ (Fahrzeugklasse 88) oder als „LOF.Sattelzugmaschine“ (Fahrzeugklasse 90) zugelassen wurde, kann die Steuerbefreiung nicht mehr in Anspruch genommen werden.⁷⁷ Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG überschneidet sich teilweise mit der nach § 3 Nr. 1 KraftStG, jedoch umfasst § 3 Nr. 7 KraftStG zulassungspflichtige und § 3 Nr. 1 KraftStG zulassungsfreie Fahrzeuge.⁷⁸

Nach der Rechtsprechung liegt eine Zugmaschine vor, wenn der wirtschaftliche Wert im Wesentlichen in der Zugleistung liegt und nach ihrer Bauart zur Fortbewegung von Lasten durch Ziehen zu dienen geeignet und bestimmt ist.⁷⁹ Eine land- oder forstwirtschaftliche Zugmaschine ist damit ein Kraftfahrzeug, das hauptsächlich dazu dient, Zugkraft zu erzeugen und speziell für land- oder forstwirtschaftliche Arbeiten oder zum Ziehen von Anhängern in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben ausgelegt ist.⁸⁰ Die Einordnung eines Fahrzeuges erfolgt dabei anhand aller objektiven Merkmale.⁸¹ Es muss zunächst geprüft werden, ob der Hauptwert des Fahrzeugs in seiner Zugleistung liegt und ob es aufgrund seiner Bauart und Ausstattung ausschließlich oder hauptsächlich dazu bestimmt ist, Lasten durch Ziehen von Anhängern zu transportieren.⁸² Falls das Fahrzeug neben dem Ziehen von Lasten auch für Personenbeförderung oder den Transport von Gütern geeignet ist, muss festgestellt werden, ob seine Hauptfunktion im Betrieb von austauschbaren land- oder forstwirtschaftlichen Geräten liegt.⁸³ Bei der umfassenden Bewertung aller Fahrzeugmerkmale ist es wichtig zu prüfen, ob das Fahrzeug neben der Anhängervorrichtung auch zusätzliche Vorrichtungen besitzt, die speziell für das Ziehen großer Lasten oder den Anschluss und Betrieb von land- oder forstwirtschaftlichen Geräten ausgelegt sind.⁸⁴

Daneben sind Sonderfahrzeuge und Kraftfahrzeuganhänger von der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG umfasst. Fahrzeuge gelten demnach dann als Sonderfahrzeuge, wenn sie aufgrund ihrer spezifischen Merkmale und Eigenschaften erkennbar nur für die Land- und Forstwirtschaft bestimmt sind, wie z. B. ein Mähdrescher.⁸⁵ Begünstigt sind weiterhin Kraftfahrzeuganhänger, die von Zugmaschinen oder Sonderfahrzeugen gezogen werden

⁷⁷ BFH, Urteil v. 21.2.2019 – III R 20/18 –, BFHE 264, 517, Rz. 17.

⁷⁸ Bruschke, Gewerbesteuer Kraftfahrzeugsteuer, S. 239.

⁷⁹ BFH, Urteil v. 19.1.1966 – II 127/63 –, BFHE 85, 46, Rz. 12, vgl. auch § 2 Nr. 14 FZV.

⁸⁰ Vgl. § 2 Nr. 16 FZV.

⁸¹ BFH, Urteil v. 15.10.2014 – II R 38/13 –, BFHE 248, 363, Rz. 13.

⁸² Ebd.

⁸³ Ebd.

⁸⁴ Ebd., Rz. 14.

⁸⁵ Vgl. § 3 Nr. 7 S. 2 KraftStG, Zens/Haßlbeck in Strodthoff, KraftStG, § 3 KraftStG, Rz. 79.

und einachsigen Anhängern, die nicht von begünstigten Zugmaschinen oder Sonderfahrzeugen gezogen werden.⁸⁶

3.3.1.3 Ausschließliche Verwendung

Da es sich bei der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG um eine verwendungsorientierte Steuerbefreiung handelt, gilt diese nur insoweit die Fahrzeuge im steuerrechtlich maßgeblichen Zeitraum ausschließlich zu dem genannten Zweck verwendet werden.⁸⁷ Der Begriff der „ausschließlichen Verwendung“ kann jedoch unterschiedlich ausgelegt werden. Die allgemeinen Auslegungsregeln nach dem Wortlaut, dem systematischen Zusammenhang, der Entstehungsgeschichte, sowie dem Sinn und Zweck einer Norm gelten im Grunde genommen auch für die Befreiungsnormen.⁸⁸ Für die Auslegung ist insbesondere der objektivierte Wille des Gesetzgebers entscheidend, wie er aus dem Wortlaut des Gesetzes und dem Sinnzusammenhang der Vorschrift hervorgeht.⁸⁹

Nach dem Wortlaut der Norm, bezeichnet der Begriff „ausschließlich“ im rechtlichen Kontext die alleinige bzw. uneingeschränkte Verwendung.⁹⁰ Daraus resultiert, dass die Begünstigung nur greift, wenn das Fahrzeug tatsächlich im land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird und bereits bei der einmaligen Benutzung des Fahrzeuges zu einem nichtbegünstigten Zweck, also z. B. Fahrten außerhalb des land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes, die Steuer entsteht.⁹¹

Nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift sollen aber gerade land- und forstwirtschaftliche Betriebe begünstigt werden.⁹² Die Befreiung gilt demnach bei den betriebsinternen Tätigkeiten, die im Rahmen der Land- oder Forstwirtschaft anfallen, wie z. B. Feldarbeiten, aber auch beim Transport von Erzeugnissen und Bedarfsgütern.⁹³ Weiterhin sind in der Dienstvorschrift exemplarisch Situationen aufgeführt, die eine steuerschädliche bzw. steuerunschädliche Verwendung darstellen. Eine steuerschädliche Verwendung liegt demnach insbesondere bei Fahrten zu Veranstaltungen, die nicht ausschließlich land- oder forstwirtschaftliche Zwecke verfolgen, die Verwendung im Rahmen derartiger Veranstaltungen, sowie bei Familienbesuchen, Haushaltseinkäufen oder Besuchen von

⁸⁶ Stephany in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kap. 116, Rz. 26.

⁸⁷ BFH, Beschl. v. 5.11.2008 – II B 96/08 –, juris, Rz. 5, vgl. DV-KraftSt Ziffer 6.2 Nr. 2.

⁸⁸ BFH, Urteil v. 25.4.2018 – III R 40/17 –, BFHE 261, 476, Rz. 15.

⁸⁹ BVerfG, Urteil v. 21.5.1952 – 2 BvH 2/52 –, BVerfGE 1, 299-322, Rz. 56.

⁹⁰ Dudenredaktion, „ausschließlich“, <https://www.duden.de/rechtschreibung/ausschliesslich_Adjektiv>, Stand: 28.7.2024.

⁹¹ Zens/Haßlbeck in Strodthoff, KraftStG, § 3 KraftStG, Rz. 24, vgl. auch FG Münster, Gerichtsbescheid v. 13.5.2020 – 6 K 574/19 Kfz –, juris, Rz. 35.

⁹² Stephany in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kap. 116, Rz. 1.

⁹³ Bruschke, Gewerbesteuer Kraftfahrzeugsteuer, S. 244.

Sportveranstaltungen vor.⁹⁴ Fahrten mit einer Zugmaschine zu einer rein landwirtschaftlichen Ausstellung oder die Aus- und Fortbildung von land- oder forstwirtschaftlichem Personal in der Handhabung entsprechender Fahrzeuge oder Maschinen können beispielsweise als steuerunschädliche Verwendungen angesehen werden.⁹⁵

Sofern das Fahrzeug nicht ausschließlich zu dem in § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG genannten Zwecken verwendet wird, liegt grundsätzlich eine zweckfremde Benutzung vor.⁹⁶ Ausnahmen hiervon ergeben sich jedoch in besonderen Situationen. Im Rahmen der Coronavirus-Pandemie wurde vom BMF die „Verordnung zur Abgrenzung der Steuerpflicht nach dem Kraftfahrzeugsteuergesetz infolge der SARS-CoV-2-Pandemie“⁹⁷ erlassen. Mit der Verordnung erfolgte eine Abgrenzung der zeitweisen Steuerpflicht bei zweckfremder Benutzung von bestimmten begünstigten Fahrzeugen im Rahmen der Coronavirus-Pandemie, um unbillige Härte und damit zusammenhängenden zusätzlichen bürokratischen Aufwand zu vermeiden.⁹⁸ Mithin wurden u. a. die nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG steuerbefreiten Fahrzeuge nicht zweckfremd, d. h. nicht steuerschädlich, verwendet, wenn sie im Einzelfall vorübergehend zu einem anderen Zweck, wie z. B. krankheitsbedingte Notfälle oder Transport von Desinfektionsmittel oder medizinischen Geräten, benutzt wurden.⁹⁹ Ebenso wurde nach der Hochwasserkatastrophe im Juli 2021 eine „Verordnung zur Abgrenzung der Steuerpflicht nach dem Kraftfahrzeugsteuergesetz infolge der Hochwasserkatastrophe im Juli 2021“¹⁰⁰ erlassen. In der Verordnung erfolgte ebenfalls die Abgrenzung der zeitweiligen Steuerpflicht bei zweckfremder Benutzung von begünstigten Fahrzeugen. Demnach konnten, wie bereits bei der Coronavirus-Pandemie, die nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG steuerbefreiten Fahrzeuge im Einzelfall vorübergehend zu anderen Zwecken, wie z. B. Hilfeleistungen bei Aufräumarbeiten, Abtransport von Schlamm, Abfall, verwendet werden, ohne dass eine zweckfremde Benutzung vorlag.¹⁰¹

3.3.2 Verfahren der Steuerbefreiung

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG muss unter Angabe der Gründe schriftlich im Rahmen der Zulassung bei der Zulassungsbehörde oder nach der Zulassung bei dem

⁹⁴ Vgl. DV-KraftStG Ziffer 7.8.3.2, vgl. auch Bruschke, Grunderwerbsteuer Kraftfahrzeugsteuer, S. 239 f.

⁹⁵ Vgl. DV-KraftSt Ziffer 7.8.3.1.

⁹⁶ BFH, Urteil v. 23.5.1989 – VII R 110/86 –, BFHE 157, 451, BStBl II 1989, 907, Rz. 5.

⁹⁷ SARSCoV2-Kraftfahrzeugsteuer-Verordnung v. 24.4.2020, BGBl. I 2020, 845.

⁹⁸ Zens/Haßlbeck in Strodthoff, KraftStG, § 3 KraftStG, Rz. 25a.

⁹⁹ Ebd.

¹⁰⁰ Hochwasser-Kraftfahrzeugsteuer-Abgrenzungsverordnung 2021 v. 20.8.2021, BGBl. I 2021, 3919.

¹⁰¹ Zens/Haßlbeck in Strodthoff, KraftStG, § 3 KraftStG, S. 51, Rz. 25b.

zuständigen Hauptzollamt beantragt werden.¹⁰² Die Verwendung eines amtlich vorgeschriebenen Formulars ist gesetzlich nicht verankert und demnach nicht zwingend erforderlich, dennoch sollte bei der Beantragung der Steuerbefreiung das Formular „Antrag auf Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 7 KraftStG für Fahrzeuge der Land- und Forstwirtschaft“ (Formular 3813) verwendet werden.¹⁰³ Neben einer schriftlichen Beantragung ist ebenfalls die elektronische Beantragung über das Zoll-Portal¹⁰⁴ möglich.¹⁰⁵ Neben dem erforderlichen Antrag werden zudem Nachweise über das Bestehen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes sowie über Einkünfte aus Land- oder Forstwirtschaft oder der Durchführung entsprechender Lohnarbeiten benötigt.¹⁰⁶ Der Antragsteller kann als Nachweis den Beitragsbescheid der landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft oder der Einheitswert- bzw. der Grundsteuerwertbescheid des zuständigen Finanzamtes oder Einkommensteuerbescheid beifügen.¹⁰⁷

Das zuständige Hauptzollamt überprüft anschließend, ob die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG vorliegen. Der Fahrzeughalter erhält von der Zulassungsbehörde ein amtliches Kennzeichen in grüner Schrift auf weißem Grund, wenn die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG vorliegen.¹⁰⁸ Die Steuerbefreiung setzt nicht voraus, dass den begünstigten Fahrzeugen ein grünes Kennzeichen zugeteilt wird.¹⁰⁹ Die Zuteilung des grünen Kennzeichens ist lediglich ein zweckorientiertes Instrument, um Kontrollen hinsichtlich der zweckfremden Benutzung i. S. d. § 5 Abs. 2 KraftStG zu erleichtern.¹¹⁰

3.3.3 Verfahren bei zweckfremder Benutzung

Sofern das Kraftfahrzeug zeitweilig zu einem anderen Zweck als in § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG genannt verwendet wird, handelt es sich um eine sog. zweckfremde Benutzung und die Voraussetzungen der Steuerbefreiung liegen nicht mehr vor.¹¹¹ Zu differenzieren ist die zweckfremde Benutzung von der widerrechtlichen Benutzung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG. Eine widerrechtliche Benutzung nach § 2 Abs. 5 KraftStG liegt vor, wenn ein Kraftfahrzeug auf öffentlichen Straßen im Inland ohne die verkehrsrechtlich

¹⁰² Vgl. DV-KraftSt Ziffer 6.3 Nr. 1.

¹⁰³ Vgl. DV-KraftSt Ziffer 6.3 Nr. 3, 6.

¹⁰⁴ <<https://www.zoll-portal.de/>>.

¹⁰⁵ Vgl. DV-KraftSt Ziffer 6.3 Nr. 8.

¹⁰⁶ Stephany in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kap. 116, Rz. 12.

¹⁰⁷ Ebd.

¹⁰⁸ Zens/Haßbeck in Strodthoff, KraftStG, § 3 KraftStG, Rz. 5.

¹⁰⁹ Ebd.

¹¹⁰ Ebd.

¹¹¹ BFH, Urteil v. 23.5.1989 – VII R 110/86 –, BFHE 157, 451, BStBl II 1989, 907, Rz. 5.

vorgeschriebene Zulassung benutzt wird, entfällt jedoch, wenn das Halten des Fahrzeuges von der Steuer befreit sein würde oder die Besteuerung bereits nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 KraftStG vorgenommen worden ist. Zudem darf die zweckfremde Benutzung nur zeitweilig, also nur vorübergehend, bestehen. Dies ist der Fall, wenn die zweckfremde Benutzung nur vereinzelt oder gelegentlich auftritt und nicht auf Dauer angelegt ist.¹¹²

Im Falle einer zweckfremden Benutzung muss der Steuerpflichtige gem. § 7 Abs. 2 KraftStDV dem zuständigen Hauptzollamt umgehend eine schriftliche Anzeige über den Wegfall der Voraussetzungen der Steuerbefreiung machen. Diese Anzeige wird als Steuererklärung nach § 150 AO betrachtet (§ 7 Abs. 4 KraftStDV).

Die Steuer entsteht gem. § 5 Abs. 2 S. 1 KraftStG mit dem Wegfall der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG, also sofern das Fahrzeug nicht ausschließlich zu dem dort genannten Zweck verwendet wurde. Die Steuerpflicht endet gem. § 5 Abs. 2 S. 3, 4 KraftStG, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung wieder vorliegen bzw. wenn die zweckfremde Benutzung endet. Die Steuerpflicht dauert jedoch mindestens einen Monat an, sodass die Steuer für mindestens einen Monat festgesetzt wird.¹¹³

3.3.4 Steuerbegünstigung bei den Bauernprotesten

Schließlich ist zu erörtern, ob für die Traktoren, die bei den Bauernprotesten verwendet wurden, weiterhin die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG greift oder ob für die zeitweilige Verwendung eine zweckfremde Benutzung vorliegt, die eine Steuerentstehung zur Folge hat. Mangels gesetzlicher Regelungen oder Rechtsprechung erfolgt die Beurteilung unter Berücksichtigung der bisherigen Ausführungen (siehe Kap. 3.3.1.3).

Nach einigen Ansichten ist der Begriff der „ausschließlichen Verwendung“ nach dem Wortlaut und mithin eng auszulegen.¹¹⁴ Nach dem Wortlaut des § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG ist lediglich die ausschließliche Verwendung in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben steuerbefreit. Nach dem Wortlaut der Norm, fällt die Nutzung der begünstigten Fahrzeuge zu den Bauernprotesten nicht unter die Steuerbefreiung und würde demnach zu einer zweckfremden Benutzung und mithin zur Steuerentstehung führen. Wie bereits unter Kapitel 3.3.1.3. festgestellt, ist ebenso der Sinn und Zweck der Norm, sowie der objektivierte Wille des Gesetzgebers zu berücksichtigen. Demnach fallen unter die Steuerbefreiung ebenso die

¹¹² Ebd.

¹¹³ Ebd.

¹¹⁴ Köpsell, „Verbotene Traktorfahrten auf der Autobahn: Die Polizei schaut machtlos zu“, <<https://archive.ph/qxqGe>>, Stand: 29.7.2024.

Benutzung für mit der Land- oder Forstwirtschaft zusammenhängende Tätigkeiten.¹¹⁵ Hierunter könnten demnach ebenfalls Demonstrationen anlässlich der Energie- oder Landwirtschaftspolitik fallen.¹¹⁶

Die Zollverwaltung ist der Auffassung, dass die Traktoren bei Demonstrationen zu land- oder forstwirtschaftlichen Themen oder Energiepolitik steuerunschädlich verwendet werden dürfen.¹¹⁷ Diese Ansicht stützt sich u. a. auf die Dienstvorschrift zur Kraftfahrzeugsteuer. Nach der DV-KraftStG handelt es sich u. a. um eine steuerunschädliche Verwendung, wenn die nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG begünstigten Fahrzeuge anlässlich Protestaktionen zu land- oder forstwirtschaftlichen Themen wie der Landwirtschafts- oder Energiepolitik verwendet werden.¹¹⁸ Die Bundesregierung hatte anlässlich des Urteils des Bundesverfassungsgerichtes u. a. die Streichung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG und der Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG vorgesehen.¹¹⁹ Bei den beiden Begünstigungen handelt es sich um Themen, die unmittelbar die Land- und Forstwirtschaft betreffen und demnach zur steuerunschädlichen Verwendung der Traktoren bei Protestaktionen führen.¹²⁰ Abzugrenzen sind solche Demonstrationen von denen, die sich nicht auf land- oder forstwirtschaftliche Themen beziehen, sondern auf andere politische Themen. So entfällt die Steuerbefreiung bei Demonstrationen anlässlich der Coronavirus-Pandemie und der damit verbundenen Politik.¹²¹

Weiterhin lässt sich anführen, dass die Bauernproteste und auch die Traktorblockaden Ausdruck des Rechts auf Versammlungsfreiheit nach Art. 8 GG sind und sich die Landwirte damit auf ihr Grundrecht beziehen können. Der Bayrische Bauernverband stützt sich ebenfalls auf die Aussage, dass Landwirte von ihrem Recht der Versammlungsfreiheit nach Art. 8 GG Gebrauch machen, um für die

¹¹⁵ Bruschke, Gewerbesteuer Kraftfahrzeugsteuer, S. 244.

¹¹⁶ Ebd.

¹¹⁷ Bernhard, „Zoll erklärt: Bauern dürfen auch mit steuerbefreiten Traktoren an Agrar-Demos teilnehmen“, <<https://correctiv.org/faktencheck/2024/01/09/gruenes-kennzeichen-bauern-duerfen-auch-mit-steuerbefreiten-traktoren-an-agrar-demos-teilnehmen/>>, Stand: 24.7.2024.

¹¹⁸ Vgl. DV-KraftSt Ziffer 7.8.3.1 Buchst. b.

¹¹⁹ Bundesregierung, „Zum Haushalt 2024“, Pressemitteilung 280, <<https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/zum-haushalt-2024-2250336>>, Stand: 24.7.2024.

¹²⁰ Vgl. auch Heim, „Bauernprotest: Blockaden, Misthaufen, Galgen – was ist erlaubt?“, <<https://www.br.de/nachrichten/bayern/bauernprotest-blockaden-misthaufen-galgen-was-ist-erlaubt,U0I303P>>, Stand: 24.7.2024.

¹²¹ Reuter, „Traktorfahrer nach Corona-Demo zu Geldstrafe verurteilt“, <<https://www.nordkurier.de/regional/mecklenburg-vorpommern/traktor-fahrer-nach-corona-demo-zu-geldstrafe-verurteilt-1584103>>, Stand: 24.7.2024.

Wettbewerbs- und Zukunftsfähigkeit ihres Unternehmens ein Zeichen zu setzen.¹²²

Für eine steuerunschädliche Verwendung spricht zudem, dass in bestimmten Ausnahmesituationen wie die Coronavirus-Pandemie und die Hochwasserkatastrophe bereits Verordnungen zur Abgrenzung der zweckfremden Benutzung erlassen wurden. Die Bauernproteste sind zwar keine Ausnahmesituationen und können nicht mit der Pandemie oder anderen Katastrophen verglichen werden, dennoch lässt dies auf eine weite Ausnahmeregelung der Steuerbefreiung deuten. Die beiden Verordnungen wurden u. a. auch aufgrund der Vermeidung eines zusätzlichen bürokratischen Aufwandes erlassen.¹²³ Demnach dürften von der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG nicht ausschließlich nur die Verwendung im Betrieb erfasst sein, sondern auch in unmittelbaren Zusammenhang stehende Umstände wie Demonstrationen anlässlich der Landwirtschafts- oder Energiepolitik. Sofern alle an der Demonstration verwendeten begünstigten Fahrzeuge nachträglich versteuert werden müssten, würde dies ebenfalls zu einem erheblichen bürokratischen Aufwand führen.

Die historische Auslegung der Norm führt zum gleichen Ergebnis. Demnach könne eine steuerunschädliche Verwendung der Traktoren in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben auch dann noch angenommen werden, wenn die Traktoren gelegentlich bei Protestaktionen gegen die Landwirtschaftspolitik eingesetzt werden.¹²⁴ In diesem Zusammenhang kann auf die Verwaltungsvorschrift vom 3.6.1980 verwiesen werden (vgl. Abb. 3).¹²⁵ Hierbei handelt es sich um eine Verwaltungsanweisung der obersten bzw. mittleren Landesfinanzbehörden, die zum 1.7.2014 aufgehoben wurde, aber weiterhin von allgemeiner Bedeutung ist.¹²⁶ Diese Anweisung ist in etwa mit der Regelung in der derzeit gültigen Dienstvorschrift zu vergleichen, die ebenfalls eine steuerunschädliche Verwendung bei der Verwendung der Traktoren zu Demonstrationen zur Energie- oder Landwirtschaftspolitik vorsieht.

¹²² Schaefer, „Dürfen Traktoren für Proteste benutzt werden? Zoll erklärt, wann Konsequenzen drohen“, <<https://www.fr.de/panorama/news-bauerprotest-traktor-landwirt-gruene-kennzeichen-streik-aktuell-zoll-steuern-zr-92766153.html>>, Stand: 24.7.2024.

¹²³ Zens/Haßlbeck in Strodthoff, KraftStG, § 3 KraftStG, Rz. 25a, 25b.

¹²⁴ Ebd., Rz. 92.

¹²⁵ OFD Hannover v. 3.6.1980, S 6108 – 58 – StO 412, S 6108 – 76 – StH 433.

¹²⁶ Zens/Haßlbeck in Strodthoff, KraftStG, § 3 KraftStG, Rz. 176, vgl. auch BMF v. 3.4.2014, IV D 4 - S 6200/09/10001: 001 BStBl. I 2014, 799.

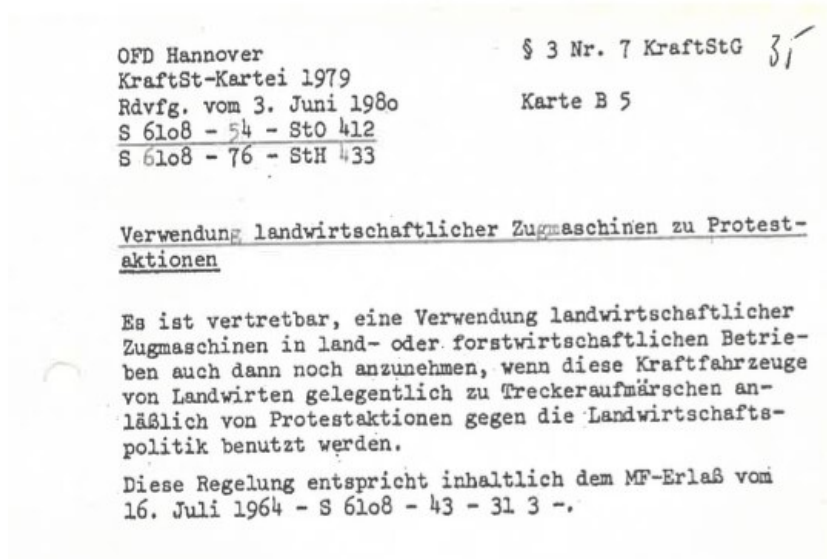


Abb. 3: Verwaltungsvorschrift vom 3.6.1980¹²⁷

4. Energiesteuer

Im Folgenden wird zunächst eine Einführung in die Energiesteuer und die Besteuerungsgrundsätze gegeben. Anschließend werden die Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG und das Verfahren der Steuerentlastung erläutert. Am Ende des Kapitels wird der Frage nachgegangen, ob die Steuerentlastung auch für Bauernproteste gilt.

4.1 Einführung in die Energiesteuer

Mit einem jährlichen Steueraufkommen von rund 36,7 Milliarden Euro ist die Energiesteuer die aufkommensstärkste Verbrauchssteuer.¹²⁸ Der Bund hat nach Art. 106 Abs. 1 Nr. 2, Art. 108 Abs. 1 GG sowohl die Ertrags-, als auch die Verwaltungskompetenz.

Bei der Energiesteuer handelt es sich um eine indirekte Verbrauchssteuer, die vom Hersteller erhoben wird und über den Kaufpreis auf den (End-) Verbraucher abgewälzt wird.¹²⁹ Dies hat zur Folge, dass Steuerschuldner und Steuerträger, also derjenige, der die Steuerlast im wirtschaftlichen Ergebnis letztendlich trägt, nicht identisch

¹²⁷ Landesamt für Steuern Niedersachsen, <<https://correctiv.org/fakten-check/2024/01/09/gruenes-kennzeichen-bauern-duerfen-auch-mit-steuerbefreiten-tractoren-an-agrar-demos-teilnehmen/>>, Stand: 24.7.2024.

¹²⁸ Statistisches Bundesamt (Destatis), „Steuereinnahmen 2023 summieren sich auf rund 916 Milliarden Euro“, <<https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html>>, Stand: 24.7.2024.

¹²⁹ BVerfG, Beschl. v. 13.4.2017 – 2 BvL 6/13 –, BVerfGE 145, 171-248, Rz. 112, 119 ff.

sind.¹³⁰ Verbrauchsteuern sollen den Verbrauch bestimmter Güter besteuern.¹³¹

Die Energiesteuer ist eine harmonisierte Steuer¹³², d.h. auf unionsrechtlicher Ebene wurden die Richtlinie (EU) 2020/262 des Rates vom 19.12.2019 und die Energiesteuer-Richtlinie 2003/96/EG vom 27.10.2003 erlassen, die auf nationaler Ebene ins EnergieStG und in die EnergieStV umgesetzt wurden.¹³³

Neben der Erzielung von Einnahmen dient die Energiesteuer insbesondere der Verfolgung klima- und industriepolitischer Ziele.¹³⁴

4.2 Grundsätze der Besteuerung

In § 1 Abs. 2 EnergieStG ist eine Auflistung von Energieerzeugnissen, die sich grundsätzlich nach der Codenummer der KN des entsprechenden Gutes richtet. Hierunter fallen u. a. klassische Mineralöle wie Benzin, Gasöle, Heizöle, Schmieröle, sowie Erdgas, Flüssiggas und Kohle.¹³⁵ Aber auch andere Energieerzeugnisse, die primär zu anderen Zwecken verwendet werden, fallen unter das EnergieStG, sofern diese dazu bestimmt sind, als Kraft- oder Heizstoff verwendet zu werden, wie z. B. pflanzliche Öle.¹³⁶ Darüber hinaus beinhaltet § 1 Abs. 3 EnergieStG eine Fiktion, wonach Güter, die nicht in § 1 Abs. 2 EnergieStG genannt sind, trotzdem der Energiesteuer unterliegen können, damit das EnergieStG nicht umgangen werden kann.¹³⁷ Damit können z. B. Altreifen oder Kunststoffverpackungen, die verbrannt werden, der Energiesteuer unterliegen, sofern sie zumindest teilweise Kohlenwasserstoffe enthalten.¹³⁸

Der Steuertarif nach § 2 EnergieStG bemisst sich insbesondere nach dem Verwendungszweck (Kraft- oder Heizstoff) und der Beschaffenheit. Der reguläre Steuersatz ist in § 2 Abs. 1 EnergieStG erfasst und kommt zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen für eine tarifäre Steuerermäßigung nach § 2 Abs. 3 oder 2 EnergieStG nicht vorliegen.¹³⁹ Für Benzin oder Gasöl, das als Kraftstoff in einer nicht begünstigten Anlage i. S. d. §§ 3, 3a EnergieStG verwendet wird, wird der Regelsteuersatz angewandt. Energieerzeugnisse, die nicht in § 2 Abs. 1 bis 3 EnergieStG aufgeführt sind, werden nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 EnergieStG besteuert. Die Besteuerung

¹³⁰ Ebd.

¹³¹ Ebd., Rz. 112, 128 ff.

¹³² Jatzke in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kap. 120, Rz. 1.

¹³³ Ebd.

¹³⁴ Jansen in Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. H 1f.

¹³⁵ Ebd., Rz. H 3a.

¹³⁶ Ebd., Rz. H 3b.

¹³⁷ Ebd., Rz. H 7.

¹³⁸ Ebd., Rz. H 8.

¹³⁹ Ebd., Rz. H 15.

richtet sich nach dem Verwendungszweck (Kraft- oder Heizstoff) und anschließend aufgrund der Beschaffenheit des eingesetzten Energieerzeugnisses nach dem Steuersatz des in § 2 Abs. 1 bis 3 EnergieStG genannten Energieerzeugnisses, das mit dem eingesetzten gleichwertig ist (Ähnlichkeitsprinzip).¹⁴⁰ Ausnahmen gibt es nur für feste Energieerzeugnisse, wie Altreifen (§ 2 Abs. 4a EnergieStG) und für Ölabfälle und vergleichbare Abfälle (§ 2 Abs. 4 S. 5 EnergieStG).

Das EnergieStG beinhaltet zahlreiche Steuerentstehungstatbestände, wobei für Energieerzeugnisse nach § 4 EnergieStG regelmäßig die Steuerentstehung durch Entnahme aus dem Steuerlager nach § 8 EnergieStG und für andere Energieerzeugnisse nach § 23 EnergieStG durch eine entsprechende Verwendung oder Abgabe als Kraft- oder Heizstoff in Frage kommt. Für eine Steuerentlastung von Bedeutung ist jedoch nur, dass die Steuer entstanden sein muss, sodass auf umfassende Ausführungen verzichtet wird.

4.3 Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG

Im EnergieStG sind einige Steuerbegünstigungen in Form von Steuerbefreiungen nach §§ 25 – 28 EnergieStG und Steuerentlastungen nach §§ 46 – 60 EnergieStG vorgesehen. Gem. § 57 Abs. 1 EnergieStG wird eine Steuerentlastung auf Antrag gewährt für nachweislich nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG versteuerte Energieerzeugnisse, die in Betrieben der Land- und Forstwirtschaft zum Betrieb von Ackerschleppern, standfesten oder beweglichen Arbeitsmaschinen und Motoren oder Sonderfahrzeugen bei der Ausführung von Arbeiten zur Gewinnung pflanzlicher oder tierischer Erzeugnisse durch Bodenbewirtschaftung oder durch mit Bodenbewirtschaftung verbundene Tierhaltung verwendet worden sind.

4.3.1 Vorbemerkung zur Steuerentlastung

Bei der Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG handelt es sich um eine teilweise Steuerentlastung bestimmter Energieerzeugnisse, die zu bestimmten Zwecken in der Land- oder Forstwirtschaft eingesetzt werden. Steuerentlastungen umfassen gem. § 45 EnergieStG den Erlass, die Erstattung und die Vergütung einer entstandenen Steuer.

Aufgrund der Harmonisierung der Energiesteuern wurden einige Regelungen auf Ebene des Unionsrechts getroffen. Die EnergieStRL enthält u.a. Regelungen zu Steuerbegünstigungen, wie z. B. Entlastungsmöglichkeiten. Unterschieden wird in obligatorische und fakultative Steuerbegünstigungen.¹⁴¹

¹⁴⁰ Ebd., Rz. H 30a.

¹⁴¹ Bongartz in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG § 45, Rz. 5.

Obligatorische Steuerbegünstigungen sind demnach zwingend in nationales Recht umzusetzen, wobei den Mitgliedstaaten gem. Art. 6 EnergieStRL freisteht, ob die vorgesehenen Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen direkt, über einen gestaffelten Steuersatz oder durch Erstattung der entrichteten Steuer gewährt werden.¹⁴² Fakultative Steuerbegünstigungen stehen hingegen „im Ermessen“ der Mitgliedstaaten.¹⁴³ Die Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG beruht auf einer fakultativen Vorgabe, so dass die Bedingungen für die Gewährung und Abwicklung der Entlastung im nationalen Recht festzulegen sind, wobei die unionsrechtlichen Grundsätze beachtet werden müssen.¹⁴⁴ Gem. Art. 15 Abs. 3 EnergieStRL können die Mitgliedstaaten einen bis zu Null gehenden Steuerbetrag auf Energieerzeugnisse anwenden, die für Arbeiten in Landwirtschaft und Gartenbau, in der Fischzucht und in der Forstwirtschaft verwendet werden.

Die Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG hat eine subventive Wirkung.¹⁴⁵ Sie dient der „Aufrechterhaltung einer unabhängigen Versorgung und der Stärkung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Agrar- und Forstwirtschaft“¹⁴⁶. Die Begünstigung für Dieseldieselkraftstoff, der in der Land- oder Forstwirtschaft verwendet wird, wurde ursprünglich in der Gasöl-Betriebsbeihilfe-VO-Landwirtschaft vom 25.2.1956¹⁴⁷ geregelt.¹⁴⁸ Originär waren dabei im Rahmen der Bundesauftragsverwaltung die Länder für die Gewährung der Beihilfe zuständig.¹⁴⁹ Anschließend wurde das Gasöl-Verwendungsgesetz-Landwirtschaft vom 22.12.1967¹⁵⁰ erlassen, das wiederum durch das Agrardieselgesetz vom 21.12.2000¹⁵¹ aufgehoben wurde; die steuerlichen Begünstigungen wurden in den §§ 25 bis 25d MinöStG eingefügt.¹⁵² Mit der Einführung des Agrardieselgesetzes erfolgte eine Umstellung von einer Betriebsbeihilfe auf eine Steuerbegünstigung und die Übertragung der Zuständigkeit auf die Bundesfinanzverwaltung (Zollverwaltung).¹⁵³ Seit dem 1.1.2001 ist das örtlich zuständige Hauptzollamt mit der Bearbeitung der Anträge zuständig.¹⁵⁴ Ziel während der Entwicklung des EnergieStG war die Beibehaltung der Entlastung. Daher wurden die

¹⁴² Jansen in Bongartz/Schröer-Schallenberg, Verbrauchsteuerrecht, Rz. H 100.

¹⁴³ Ebd.

¹⁴⁴ Ebd., H 187, vgl. auch FG München, Urteil v. 17.10.2022 – 14 K 1176/20 –, juris, Rz. 30.

¹⁴⁵ Jatzke in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kap. 121, Rz. 19.

¹⁴⁶ Ebd.

¹⁴⁷ BGBl. I 1956, 87.

¹⁴⁸ Jansen in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG § 57, Rz. 2.

¹⁴⁹ Ebd.

¹⁵⁰ BGBl. I 1967, 1339.

¹⁵¹ BGBl. I 2000, 1980.

¹⁵² Jansen in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG § 57, Rz. 3-8.

¹⁵³ Ebd.

¹⁵⁴ Ebd.

Vorschriften der §§ 25b bis 25d des MinöStG zusammengeführt und größtenteils in § 57 EnergieStG integriert.¹⁵⁵ Die Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG gilt als staatliche Beihilfe i. S. d. Art. 107 AEUV, sodass die europäischen Vorschriften zum Beihilferecht eingehalten werden müssen.¹⁵⁶ Von der Beihilfe sind z. B. Unternehmen ausgeschlossen, die in Schwierigkeiten sind oder eine rechtswidrige Beihilfe erhalten und diese noch nicht zurückgezahlt haben.¹⁵⁷

4.3.2 Auslegung der Tatbestandsmerkmale

Im Folgenden werden die Tatbestandsmerkmale der Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG erläutert.

4.3.2.1 Entlastungsfähige Energieerzeugnisse

Die entlastungsfähigen Energieerzeugnisse sind in § 57 Abs. 1 EnergieStG aufgeführt. Danach sind nur nachweislich nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG versteuerte Energieerzeugnisse entlastungsfähig, d. h. Gasöle der Unterpositionen 2710 19 43 bis 2710 19 48 KN und der Unterpositionen 2710 20 11 bis 2710 20 19 KN, die als Kraftstoff versteuert worden sind.

Fraglich hingegen ist, ob Energieerzeugnisse von § 57 EnergieStG erfasst sind, die aufgrund des Ähnlichkeitsprinzips des § 2 Abs. 4 EnergieStG ebenfalls dem Steuersatz nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG unterliegen.¹⁵⁸ Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Norm in der aktuell gültigen Fassung nur noch eine Steuerentlastung für Gasöle vorsieht. In der Praxis dürfte den Energieerzeugnissen nach § 2 Abs. 4 EnergieStG demnach kaum eine Bedeutung zukommen.¹⁵⁹

Voraussetzung für die Steuerentlastung ist, dass das Gasöl vorversteuert ist, was der Entlastungsberechtigte bei Antragstellung z. B. durch Rechnungen nachweisen muss.¹⁶⁰

4.3.2.2 Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb

Die Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG kommt nur für die in § 57 Abs. 2 EnergieStG definierten Betriebe in Betracht. Betriebe der Land- und Forstwirtschaft sind demnach Betriebe, die durch Bodenbewirtschaftung oder durch mit Bodenbewirtschaftung verbundene Tierhaltung pflanzliche oder tierische Erzeugnisse gewinnen,

¹⁵⁵ Ebd.

¹⁵⁶ Ebd., Rz. 10 f.

¹⁵⁷ Vgl. Art. 1 Abs. 4 Buchst. a, c VO (EU) Nr. 651/2014 der Kommission v. 17.6.2014 (AGVO).

¹⁵⁸ Jansen in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG § 57, Rz. 14.

¹⁵⁹ Ebd.

¹⁶⁰ Ebd.

sowie Imkereien, Wanderschäfereien und Teichwirtschaften, Schöpfwerke und Dienstleistungsbetriebe.

In § 57 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG sind Betriebe genannt, die durch Bodenbewirtschaftung oder durch mit Bodenbewirtschaftung verbundene Tierhaltung pflanzliche oder tierische Erzeugnisse gewinnen. Zusätzlich müssen in Abhängigkeit von der Person des Betriebsinhabers weitere Anforderungen erfüllt werden, die in § 57 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a bis c EnergieStG genannt sind. Hierbei verweist das EnergieStG teilweise auf die Regelungen im EStG. Ein Betrieb liegt vor, wenn er eine wirtschaftliche, finanzielle und rechtliche Einheit bildet, die unter einheitlicher selbständiger Führung steht.¹⁶¹ Die Bewirtschaftung des Bodens beinhaltet die gezielte Nutzung der natürlichen Ressourcen des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von lebenden Pflanzen und Tieren.¹⁶² Voraussetzung ist jedoch, dass es sich bei den verwerteten Erzeugnissen um selbst gewonnene und nicht um durch Dritte gewonnene Erzeugnisse handelt.¹⁶³ Eine Tierhaltung, die mit der Bodenbewirtschaftung verbunden ist, liegt nur vor, wenn die Bodenbewirtschaftung die Basis für die Tierhaltung bildet.¹⁶⁴ Daher muss die Bodenbewirtschaftung eine ausreichende Futtergrundlage für die im Betrieb gehaltenen Tiere bereitstellen.¹⁶⁵ Betriebe natürlicher Personen müssen neben der Bodenbewirtschaftung auch einkommensteuerrechtlich als Betrieb der Land- oder Forstwirtschaft beurteilt werden.¹⁶⁶ § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG umfasst dabei Einkünfte aus der Land-, Forstwirtschaft, dem Weinbau, dem Gartenbau und der Gewinnung von Pflanzen und -teilen mit Hilfe der Naturkraft. Von der Begünstigung sind zudem Betriebe umfasst, deren Inhaber nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, juristische Personen des Privatrechts oder eine Hauberg-, Wald-, Forst- oder Laubgenossenschaft oder eine ähnliche Realgemeinde i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 4 EStG ist oder deren Inhaber eine Körperschaft, eine Personenvereinigung oder eine Vermögensmasse ist, die ausschließlich und unmittelbar kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgt.

4.3.2.3 Begünstigte Fahrzeuge

Die Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG setzt weiterhin voraus, dass die Energieerzeugnisse in Ackerschleppern, standfesten oder

¹⁶¹ § 2 Nr. 6 StromStG, vgl. auch Jansen in Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, EnergieStG § 57, Rz. 17.

¹⁶² BFH, Urteil v. 16.11.1978 – IV R 191/74 –, BFHE 126, 220, BStBl II 1979, 246-248, Rz. 29 f.

¹⁶³ FG München, Urteil v. 10.11.2005 – 14 K 4234/03 –, juris, Rz. 12-14.

¹⁶⁴ Ebd.

¹⁶⁵ Glockner in EnergieStG – eKommentar, § 57 EnergieStG, Rz. 27.

¹⁶⁶ Jansen in Bongartz/Jatzke/Schröder-Schallenberg, EnergieStG § 57, Rz. 19 ff.

beweglichen Arbeitsmaschinen und Motoren oder Sonderfahrzeugen verwendet werden.

Ackerschlepper sind üblicherweise in der Landwirtschaft verwendete Zugmaschinen, die dazu dienen, landwirtschaftliche Geräte zu ziehen oder anzutreiben, wie z. B. Traktoren.¹⁶⁷ Darüber hinaus gelten als Arbeitsmaschinen oder Sonderfahrzeuge nach § 57 Abs. 3 EnergieStG nur Maschinen und Fahrzeuge, die in Betrieben der Land- und Forstwirtschaft verwendet werden und nach ihrer Bauart und ihren Vorrichtungen für die Verwendung in diesen Betrieben geeignet und bestimmt sind. Arbeitsmaschinen sind insbesondere Ernte- und Sortieranlagen, wie Mähdrescher, jedoch nur, wenn sie die Voraussetzung nach § 57 Abs. 3 EnergieStG erfüllen.¹⁶⁸ Sonderfahrzeuge müssen aufgrund objektiver Merkmale und Eigenschaften dazu bestimmt sein, einem spezifischen land- oder forstwirtschaftlichen Verwendungszweck zu dienen.¹⁶⁹ Dazu müssen bauartbedingte Merkmale und besondere technische Vorrichtungen vorliegen, die die Annahme rechtfertigen, dass das Fahrzeug zur Bodenbewirtschaftung oder bodengebundenen Tierhaltung eingesetzt wird.¹⁷⁰ Es ist jedoch nicht zwingend erforderlich, dass das Fahrzeug ausschließlich außerhalb von öffentlichen Straßen genutzt wird oder dass das für land- und forstwirtschaftliche Zwecke hergerichtete Fahrzeug auch in anderen Bereichen wie gewerblichen Zucht- und Verarbeitungsbetrieben sinnvoll eingesetzt werden kann.¹⁷¹

Eine Ausnahme der begünstigten Fahrzeuge ergibt sich nach § 57 Abs. 1 S. 2, 3 EnergieStG für Imkereien. Hier kann eine Steuerentlastung auch bei der Verwendung anderer Fahrzeuge, wie z. B. Geländewagen,¹⁷² gewährt werden, wobei jedoch eine jährliche Begrenzung auf höchstens 15 L Gasöl je Bienenvolk besteht.

4.3.2.4 Begünstigte Zwecke

Die Steuerentlastung kommt gem. § 57 Abs. 1 S. 1 EnergieStG jedoch nur in Betracht, wenn die entlastungsfähigen Energieerzeugnisse bei der Ausführung von Arbeiten zur Gewinnung pflanzlicher oder tierischer Erzeugnisse durch Bodenbewirtschaftung oder durch mit Bodenbewirtschaftung verbundene Tierhaltung verwendet worden sind. Unmittelbar in diesem Zusammenhang stehende Tätigkeiten sind damit begünstigt.¹⁷³ Ohne Weiteres fallen hierunter alle gängigen Feldbearbeitungen zur Erzeugung

¹⁶⁷ Ebd., Rz. 42.

¹⁶⁸ Ebd., Rz. 43.

¹⁶⁹ BFH, Urteil v. 12.12.2006 – VII R 42/05 –, BFHE 215, 401, Rz. 9, 13.

¹⁷⁰ Ebd., Rz. 9, 11, 15.

¹⁷¹ Jatzke in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kap. 121, Rz. 36.

¹⁷² Köthe in Friedrich/Soyk, Energiesteuern, § 57 EnergieStG, Rz. 15.

¹⁷³ Jansen in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG § 57, Rz 47.

landwirtschaftlicher Produkte.¹⁷⁴ Darüber hinaus sind in § 57 Abs. 4 EnergieStG weitere Tätigkeiten aufgeführt, die unter die Begünstigung fallen. Gem. § 57 Abs. 4 Nr. 1 EnergieStG fallen demnach auch übliche Beförderungen von land- und forstwirtschaftlichen Bedarfsgütern oder der Transport der gewonnen Erzeugnisse unter die Begünstigung, wie z. B. die Beförderung von Heu oder Milch.¹⁷⁵ Die Beförderung kann entweder vom Betrieb selbst oder von anderen Betrieben der Land- und Forstwirtschaft, z. B. im Rahmen der Nachbarschaftshilfe, durchgeführt werden.¹⁷⁶ Wichtig hierbei ist, dass es sich nur um selbst gewonnene und nicht um zugekaufte Erzeugnisse handeln darf.¹⁷⁷ Werden demnach zugekaufte Erzeugnisse zum Verkauf befördert, liegt ein nicht begünstigter Handel vor.¹⁷⁸

Weiterhin ist gem. § 57 Abs. 4 Nr. 2 EnergieStG die Durchführung von Meliorationen von Flächen begünstigt, die zu einem bereits vorhandenen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft gehören. In diesem Zusammenhang werden Maßnahmen zur Wertsteigerung des Bodens betrachtet, um seine Ertragsfähigkeit zu steigern, die Bewirtschaftung zu vereinfachen und ihn vor Schädigungen und Zerstörung zu schützen.¹⁷⁹ Darunter fallen damit auch Vorbereitungs- und Pflegemaßnahmen von Böden wie beispielsweise die Urbarmachung.¹⁸⁰ Ebenfalls sind gem. § 57 Abs. 4 Nr. 3 EnergieStG die Unterhaltung von Wirtschaftswegen, deren Eigentümer Inhaber eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft ist und nach Nr. 4 die Beförderung von Bienenvölkern zu den Trachten und Heimatständen sowie Fahrten zur Betreuung der Bienen begünstigt. Somit sind in § 57 Abs. 4 EnergieStG Tätigkeiten aufgeführt, die im öffentlichen Straßenverkehr und nicht unmittelbar auf dem Feld durchgeführt werden und bei denen ein unmittelbarer Zusammenhang mit der vorausgesetzten Ausführung von Arbeiten nach § 57 Abs. 1 EnergieStG fraglich ist.¹⁸¹

4.3.3 Verfahren der Steuerentlastung

Die Gewährung der Steuerentlastung ist gem. § 103 EnergieStV von einem Antrag des Entlastungsberechtigten abhängig. Entlastungsberechtigter ist nach § 57 Abs. 8 EnergieStG grundsätzlich der Betrieb der Land- oder Forstwirtschaft, der die Gasöle verwendet hat. Gem. § 103 Abs. 2 S. 1 EnergieStG hat der Antragsteller die Steuerentlastung mit einer Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz für die innerhalb eines Kalenderjahres zu

¹⁷⁴ Ebd.

¹⁷⁵ Köthe in Friedrich/Soyk, Energiesteuern, § 57 EnergieStG, Rz. 14.

¹⁷⁶ Jansen in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG § 57, Rz. 48.

¹⁷⁷ Ebd.

¹⁷⁸ Ebd.

¹⁷⁹ Glockner in EnergieStG – eKommentar, § 57 EnergieStG, Rz. 47.

¹⁸⁰ Jansen in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG § 57, Rz. 48.

¹⁸¹ Ebd.

begünstigten Zwecken verwendeten Gasöle beim zuständigen Hauptzollamt zu beantragen. In der Anmeldung sind alle für die Bemessung der Steuerentlastung erforderlichen Angaben zu machen und der Entlastungsbetrag ist selbst zu berechnen (§ 103 Abs. 2 S. 2 EnergieStG). Der Antrag hat gem. § 103 Abs. 2 S. 3 EnergieStG spätestens bis zum 31.12. des Jahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Energieerzeugnisse geliefert oder abgegeben worden sind, zu erfolgen. Es wird jedoch angenommen, dass aufgrund des Unionsrechtes und insbesondere des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ein verspäteter Antrag auf Steuerentlastung nicht automatisch zu einem Wegfall dieses Anspruchs führt, solange die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.¹⁸²

Der Antrag auf Steuerentlastung ist seit dem 1.1.2024 verpflichtend elektronisch über das Zoll-Portal¹⁸³ abzugeben.¹⁸⁴ Weitere, dem Antrag beizufügende Unterlagen wie etwa Quittungen oder Lieferbescheinigungen des bezogenen Gasöls, sind in § 103 Abs. 2 S. 4 Nr. 1 bis 4 EnergieStV aufgeführt und müssen bei Folgeanträgen nur auf Verlangen des Hauptzollamtes vorgelegt werden (§ 103 Abs. 2 S. 5 EnergieStV).

Bei der Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG handelt es sich um eine teilweise Steuerentlastung. Die Entlastungsbeträge sind in § 57 Abs. 5 EnergieStG aufgeführt, wobei nach aktueller Gesetzeslage ab dem 1.1.2026 keine Steuerentlastung mehr gewährt wird. Aus verwaltungsökonomischen Gründen wird eine Entlastung erst gewährt, wenn der Entlastungsbetrag 50 Euro je Kalenderjahr übersteigt (§ 57 Abs. 7 EnergieStG).¹⁸⁵

4.3.4 Steuerbegünstigung bei den Bauernprotesten

Abschließend ist zu prüfen, ob für den bei den Bauernprotesten in den Traktoren verwendeten Kraftstoff die Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG in Anspruch genommen werden kann. Mangels gesetzlicher Regelungen oder Rechtsprechung erfolgt die Beurteilung unter Berücksichtigung der bisherigen Ausführungen (siehe Kap. 3.3.4, 4.3.2.4).

Nach dem Wortlaut der Norm wird nur die Ausführung bestimmter Arbeiten und die nach § 57 Abs. 4 EnergieStG als solche geltenden Tätigkeiten erfasst. Der Wortlaut der Steuerentlastung ist damit eng gefasst. Die Verwendung von Agrardiesel bei den Bauernprotesten ist nicht unmittelbar einer Tätigkeit nach § 57 Abs. 1 EnergieStG zuzuordnen oder steht mit einer solchen in unmittelbaren

¹⁸² Glockner in EnergieStG – eKommentar, § 57 EnergieStG, Rz 22, vgl. auch EuGH, Urteil v. 22.12.2022 – C-553/21 –, juris, Rz. 18.

¹⁸³ <<https://www.zoll-portal.de/>>

¹⁸⁴ Glockner in EnergieStG – eKommentar, § 57 EnergieStG, Rz. 20.

¹⁸⁵ Köthe in Friedrich/Soyk, Energiesteuern, § 57 EnergieStG, Rz. 30.

Zusammenhang. Auch eine Tätigkeit nach § 57 Abs. 4 EnergieStG, insbesondere eine übliche Beförderung land- oder forstwirtschaftlicher Bedarfsgüter oder gewonnener Erzeugnisse, liegt nicht vor. Nach dieser Auffassung ist eine Steuerentlastung für den bei den Bauernprotesten verwendeten Kraftstoff nicht möglich. Gleichwohl zeigt die Regelung des § 57 Abs. 4 EnergieStG, dass auch Tätigkeiten, die im öffentlichen Straßenverkehr und nicht unmittelbar auf dem Feld durchgeführt werden und bei denen ein unmittelbarer Zusammenhang mit der vorausgesetzten Ausführung von Arbeiten nach § 57 Abs. 1 EnergieStG fraglich ist, ebenfalls begünstigte Zwecke sind.¹⁸⁶ Strittig ist jedoch, ob hierzu auch Demonstrationsfahrten auf öffentlichen Straßen gezählt werden können. Diese Auffassung könnte sich möglicherweise im Hinblick auf die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG ändern.

Nach dem Vorschlag der Bundesregierung sollten beide steuerlichen Vergünstigungen gestrichen werden, um die Lücke im Bundeshaushalt zu verringern.¹⁸⁷ Die Bauernproteste mit den Traktoren fanden anlässlich dieser Streichungen statt. Für eine Inanspruchnahme der Agrardieselvevergütung spricht damit, dass die Protestaktionen auf der Energie- und Landwirtschaftspolitik basieren, die nur land- oder forstwirtschaftliche Betriebe betrafen. Hierbei ist anzuführen, dass die Bauern sich mit ihren Protestaktionen auf das Recht auf Versammlungsfreiheit nach Art. 8 GG beziehen können (siehe Kap. 2.1). Die Traktoren und die damit durchgeführten Verhinderungsblockaden unterstützen dabei symbolisch das Kommunikationsanliegen. Durch die Protestfahrten wurde so eine hohe mediale Aufmerksamkeit erreicht und verlieh der Meinung der Bauern mehr Ausdruck. Allerdings fehlt eine entsprechende Regelung, ähnlich der Dienstvorschrift für die Kraftfahrzeugsteuer, die die Verwendung von Agrardiesel bei Demonstrationen festlegt.

Weiterhin lassen sich zwischen der Kraftfahrzeugsteuerbefreiung und der Agrardieselvevergütung gewisse Ähnlichkeiten feststellen. Beide Vergünstigungen dienen der Förderung land- oder forstwirtschaftlicher Betriebe und damit verbundener Tätigkeiten. Auf den ersten Blick enthalten beide Normen ähnliche Tatbestandsmerkmale, die teilweise übereinstimmen und auf eine ähnliche Auslegung deuten könnten. Bei beiden Normen handelt es sich um verwendungsorientierte Begünstigungen, die bei zweckfremder Benutzung zum Wegfall der Begünstigung führen. So entfallen beide Steuervergünstigungen, wenn das Fahrzeug grundsätzlich nicht zu den begünstigten Zwecken verwendet wird, z. B. bei privater

¹⁸⁶ Jansen in Bongartz/Jatzke/Schröer-Schallenberg, EnergieStG § 57, Rz. 48.

¹⁸⁷ Bundesregierung, „Zum Haushalt 2024“, Pressemitteilung 280, <<https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/zum-haushalt-2024-2250336>>, Stand: 24.7.2024.

Nutzung. Unterschiede ergeben sich aber bereits bei der Betrachtung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe. So ist im Energiesteuerrecht der Betrieb einer natürlichen Person auch einkommensteuerrechtlich als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb zu beurteilen. Weiterhin ist das Hauptzollamt bei der Beurteilung der begünstigten Fahrzeuge im Rahmen der Agrardieselvergütung nicht an die kraftfahrzeugsteuerrechtliche Einstufung gebunden.¹⁸⁸ Während jedoch § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG das „Halten“ bestimmter Fahrzeuge in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben begünstigt, spricht das EnergieStG allgemein von der „Ausführung von Arbeiten“ zu bestimmten Zwecken. Im Vergleich dazu ist bei der Agrardieselvergütung eine engere Formulierung festzustellen. Zudem ist anzuführen, dass es sich bei der Entlastung nach § 57 EnergieStG um eine staatliche Beihilfe handelt; eine Vergleichbarkeit der Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer und der Agrardieselvergütung ist daher nur bedingt möglich.

Auf unionsrechtlicher Ebene gibt es ebenfalls nur die fakultative Vorgabe, dass die Mitgliedstaaten Energieerzeugnisse begünstigen können, die für Arbeiten in Landwirtschaft, im Gartenbau, in der Fischzucht und in der Forstwirtschaft verwendet werden. Aus dem Wortlaut der unionsrechtlichen Regelung ergibt sich, wie in § 57 Abs. 1 EnergieStG, dass nur die Ausführung bestimmter Arbeiten begünstigt ist. Abweichend zur unionsrechtlichen Regelung werden in § 57 Abs. 4 EnergieStG zudem Tätigkeiten aufgeführt, die nicht unmittelbar mit den in § 57 Abs. 1 EnergieStG genannten Arbeiten zusammenhängen, wie z. B. übliche Beförderungen.

Weiterhin wurde im Zuge der Hochwasserkatastrophe eine Verordnung erlassen, die die zweckfremde Verwendung von kraftfahrzeugsteuerbefreiten Fahrzeugen während der Aufräumarbeiten ausschloss. Hinsichtlich der Verwendung von Agrardiesel hat die GZD hingegen eine Verfügung erlassen, wonach die Entlastung gem. § 57 EnergieStG für Arbeiten im Zusammenhang mit der Beseitigung der Folgen der Hochwasserkatastrophe nicht gewährt wird.¹⁸⁹ Mehrverbräuche aufgrund dieser Tätigkeiten wurden daher nicht anerkannt und die Verbräuche entsprechend abweichend festgesetzt.¹⁹⁰ Auch dies deutet darauf hin, dass die Ausnahmeregelung für die Verwendung von Agrardiesel als gering anzusehen ist.

Außerdem ist anzuführen, dass die Vergünstigung nach § 3 Nr. 7 Buchstabe a KraftStG eine Steuerbefreiung darstellt, während es sich bei § 57 EnergieStG um eine Steuerentlastung handelt. Der

¹⁸⁸ Jatzke in Leingärtner, Besteuerung der Landwirte, Kap. 121, Rz. 37.

¹⁸⁹ Verfügung der GZD v. 20.8.2021 - V 8245-2021.00046-DIV.A.31 (202100213317), vgl. Anhang.

¹⁹⁰ Ebd.

bürokratische Mehraufwand, der bei einem Wegfall der Kraftfahrzeugsteuerbefreiung anfallen würde, entfällt jedoch bei der Agrardieselvevergütung. Bei der Agrardieselvevergütung muss der Entlastungsberechtigte ohnehin einen Antrag auf Steuerentlastung stellen, der bearbeitet werden muss. Der einzige Unterschied bestünde darin, dass er keine Entlastung für den bei den Protesten verwendeten Kraftstoff beantragen dürfte.

5. Fazit

Grundsätzlich lässt sich festhalten, dass die Bauern mit den Protesten ihr Recht auf Versammlungsfreiheit ausüben. Die Bauernproteste fallen jedoch nur dann unter den Schutzbereich des Art. 8 Abs. 1 GG, wenn diese friedlich und ohne Waffen stattfinden. Obwohl diesbezüglich Verhinderungsblockaden und Sternfahrten differenziert betrachtet werden müssen, unterstützen diese symbolisch das Anliegen der Bauern. Dabei lässt sich zudem anführen, dass die Bauernproteste ohne Traktoren nicht dieselbe mediale Aufmerksamkeit bekommen und dieselbe Wirkung erzielt hätten. Außer Betracht können hierbei mögliche straf- oder bußgeldrechtliche Folgen, wie etwa die Erfüllung des Tatbestandes einer Nötigung nach § 240 StGB, bleiben, da solche Folgen eine Versammlung weder unfriedlich machen, noch das Grundrecht auf Versammlungsfreiheit beschränken.

Im Hinblick auf die steuerlichen Vergünstigungen nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG und § 57 EnergieStG ist die Verwendung der landwirtschaftlichen Fahrzeuge bei den Protesten differenziert zu betrachten. Sowohl die Kraftfahrzeugsteuerbefreiung, als auch die Agrardieselvevergütung sollen grundsätzlich land- und forstwirtschaftliche Betriebe begünstigen. Nach dem Wortlaut der Normen umfassen diese jedoch grundsätzlich nicht die Verwendung der begünstigten Fahrzeuge bei Protesten. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG kann jedoch unter der Berücksichtigung der Auslegung der Norm nach Sinn und Zweck unter dem Umstand, dass die Proteste aus den geplanten Änderungen in der Energie- und Landwirtschaftspolitik resultierten, bejaht werden. Zudem ist in der Dienstvorschrift die Teilnahme an Protestaktionen zu land- oder forstwirtschaftlichen Themen wie der Landwirtschafts- oder Energiepolitik unter eine steuerunschädliche Verwendung zu fassen. Schlussendlich dürfte demnach die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a KraftStG bei den Bauernprotesten möglich sein.

Im Hinblick auf die Steuerentlastung auf den Agrardiesel nach § 57 EnergieStG ist ein Anspruch auf Entlastung grundsätzlich abzulehnen. Der Wortlaut der Vorschrift umfasst nur Arbeiten für bestimmte Zwecke. Auch in der Vergangenheit wurde eine

Agrardieselentlastung bei anderen nicht begünstigten Zwecken, wie z. B. bei Aufräumarbeiten anlässlich der Hochwasserkatastrophe abgelehnt. Im Gegensatz dazu wurde durch eine Verordnung eine zweckfremde Benutzung in Bezug auf § 3 Nr. 7 S. 1 Buchst. a Kraft-StG ausgeschlossen. Aufgrund dessen ist davon auszugehen, dass für den bei den Bauernprotesten verwendeten Agrardiesel eine Steuerentlastung nach § 57 EnergieStG nicht in Betracht kommt.

Der Entlastungsberechtigte hat in dem Antrag auf Steuerentlastung sämtliche Angaben und Erklärungen zu machen, die zur Überprüfung der Entlastungsberechtigung und Gewährung der Entlastung erforderlich sind und diese nachzuweisen.¹⁹¹ Letztlich ist jedoch anzumerken, dass in der Praxis in der Regel wohl nicht vollständig nachvollzogen werden kann, ob der eingesetzte Agrardiesel tatsächlich nur zu den in § 57 Abs. 1, 4 EnergieStG genannten Zwecken verwendet wurde. Mangels Kennzeichnung der Energieerzeugnisse ist auch eine Kontrolle der zweckfremden Verwendung während der Bauernproteste nicht möglich. Schließlich könnte in Erwägung gezogen werden, die Entlastungsmöglichkeit aus Billigkeitsgründen zu gewähren, um die ohnehin aufgebrachte Stimmung der Landwirte nicht noch weiter zu verschärfen. Zukünftig dürfte sich die Frage zur Nutzung von Agrardiesel bei Protestaktionen erübrigen, da die Entlastungsmöglichkeit nach § 57 EnergieStG nach aktueller Gesetzesgrundlage zum 1.1.2026 ausläuft.

¹⁹¹ Vgl. § 103 Abs. 2 S. 4, Abs. 4 bis 6 EnergieStV, vgl. auch FG München, Urteil v. 17.10.2022 – 14 K 1176/20 –, juris.

Literaturverzeichnis

- Kommentare, Lehrbücher, Handbücher

Bongartz, Matthias Schröer-Schallenberg, Sabine	Verbrauchssteuerrecht, 4. Auflage, München 2023
Bongartz, Matthias Jatzke, Harald Schröer-Schallenberg, Sabine	Energiesteuer, Stromsteuer, Zollltarif und Nebengesetze, Kommentar zum Energiesteuerrecht, Stand: 10. Dezember 2023, 20. Ergänzungslieferung, München
Brill, Mirko Wolfgang Falkenberg, Matthias Glockner, Wolf-Dietrich Möller, Thomas Pelz, Stefan Pohl, Sven Teufel, Martin	EnergieStG – eKommentar, Stand: 15.04.2024, Bonn
Bruschke, Gerhard	Grunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern, 7. Auflage, Achim 2016
Dudenredaktion	„ausschließlich“, Duden online, o. J., < https://www.duden.de/rechtschreibung/ausschliesslich_Adjektiv >, Stand: 28.7.2024
Dürig, Günter Maunz, Theodor Herzog, Roman Herdegen, Matthias Klein, Hans H. Scholz, Rupert	Grundgesetz Kommentar, Stand: Januar 2024, 103. Ergänzungslieferung, München
Epping, Volker Hillgruber, Christian	BeckOK Grundgesetz, Stand: 15. Juni 2024, 58. Edition, München
Friedrich, Klaus Soyk, Stefan	Energiesteuern Kommentar, EnergieStG, StromStG, Stand: April 2024, 63. Ergänzungslieferung, Freiburg
Kingreen, Thorsten Poscher, Ralf	Grundrechte Staatsrecht II, 38. Auflage, Heidelberg 2022

Leingärtner, Wilhelm
Zaisch, Horst G.

Besteuerung der Landwirte, Einkommensteuer, Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer, Grunderwerbsteuer, Grundsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Energiesteuer, Gebührenrecht, Stand: Dezember 2023, 45. Ergänzungslieferung, München

Sachs, Michael

Grundgesetz Kommentar, 9. Auflage, München 2021

Schmidt, Rolf

Fälle zum Polizei- und Ordnungsrecht, Polizei- und Ordnungsrecht, Versammlungsrecht, Verwaltungsvollstreckungsrecht, Bezüge zum Prozessrecht, 10. Auflage, Grasberg bei Bremen 2024

Strodtzoff, Bernhard
Haßlbeck, Andreas
Zens, Dieter J

KraftStG Kommentar, Stand: Februar 2024, 97. Ergänzungslieferung, Freiburg

Weber, Klaus

Weber kompakt, Rechtswörterbuch, Stand: 1. März 2024, 10. Edition, München 2024

Wüstenbecker, Horst

Besonderes Ordnungsrecht, 6. Auflage, Münster 2012

• Abbildungen

Abb. 1

Florian Gaertner, Foto des Bauernprotestes in Berlin, <<https://www.deutschlandfunk.de/bauernproteste-102.html>>, Stand: 24.7.2024

Abb. 2

██████████, Social-Media Post von ██████████ (2024), <<https://x.com/██████████/status/1743359320950022354>>, Stand: 31.7.2024

Abb. 3

Landesamt für Steuern Niedersachsen, Verwaltungsvorschrift vom 3.6.1980, <<https://correc-tiv.org/faktencheck/2024/01/09/gruenes-kenn-zeichen-bauern-duerfen-auch-mit-steuerbefrei-ten-traktoren-an-agrar-demos-teilnehmen/>>, Stand: 24.7.2024

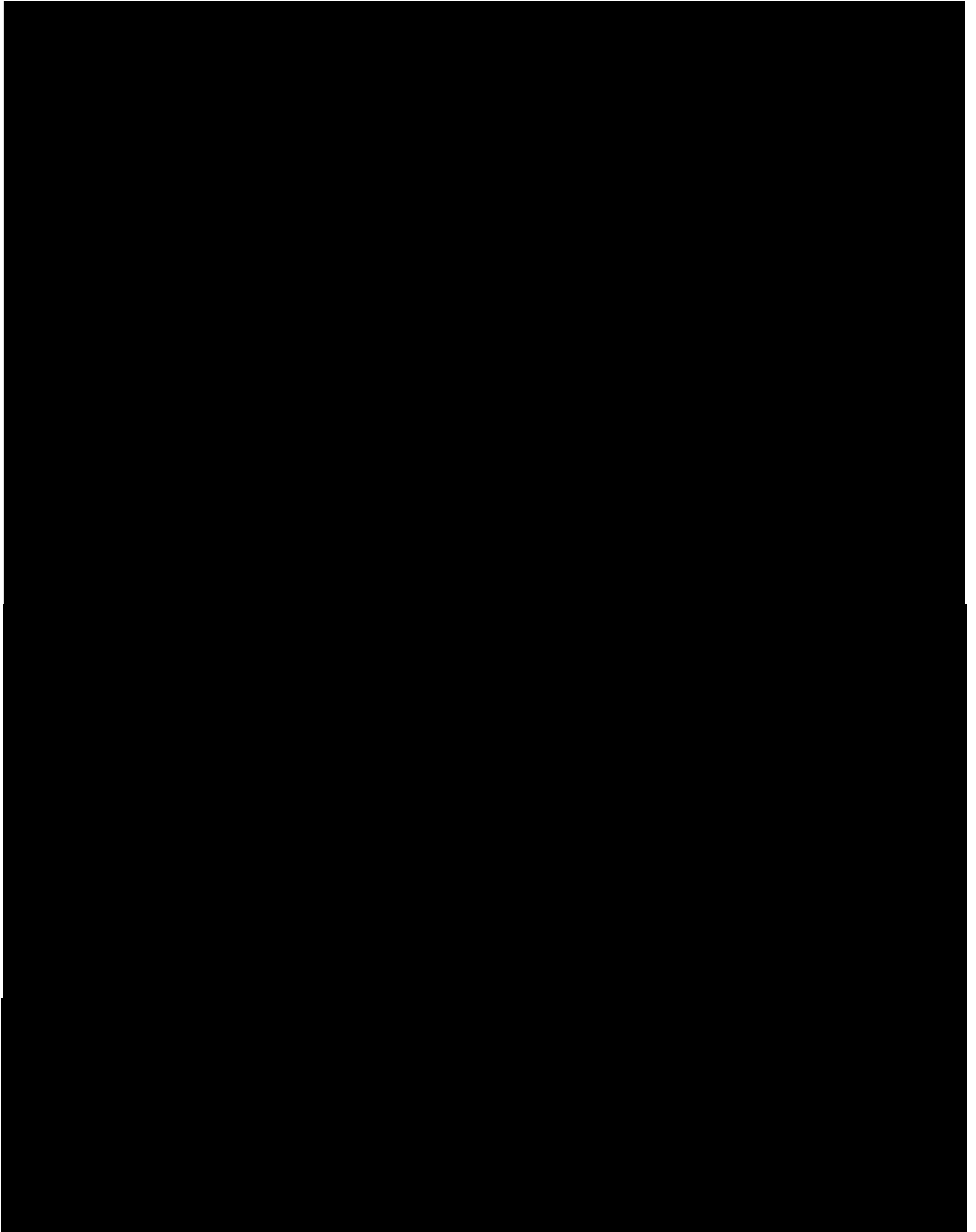
Verzeichnis sonstiger Quellen

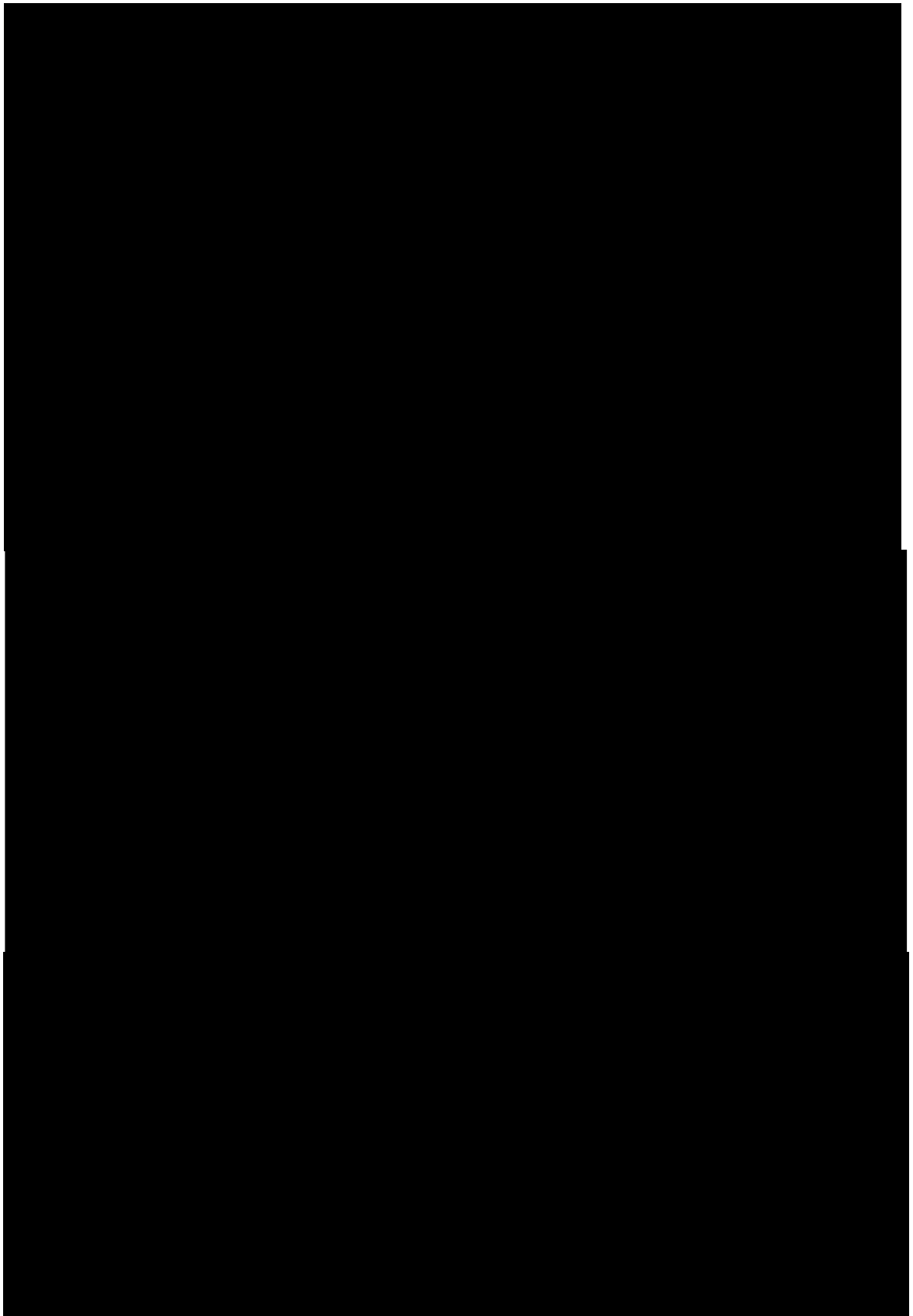
Bernhard, Max	„Zoll erklärt: Bauern dürfen auch mit steuerbefreiten Traktoren an Agrar-Demos teilnehmen“ (2024), < https://correctiv.org/fakten-check/2024/01/09/gruenes-kennzeichen-bauern-duerfen-auch-mit-steuerbefreiten-traktoren-an-agrar-demos-teilnehmen/ >, Stand: 24.7.2024
Bundesregierung	„Zum Haushalt 2024“, Pressemitteilung 280 (2023), < https://www.bundesregierung.de/breg-de/suche/zum-haushalt-2024-2250336 >, Stand: 24.7.2024
Heim, Maximilian	„Bauernprotest: Blockaden, Misthaufen, Galgen – was ist erlaubt?“ (2024), < https://www.br.de/nachrichten/bayern/bauern-protest-blockaden-misthaufen-galgen-was-ist-erlaubt,U0l303P >, Stand: 24.7.2024
Köpsell, Lena	„Verbotene Traktorfahrten auf der Autobahn: Die Polizei schaut machtlos zu“ (2024), < https://archive.ph/qxqGe >, Stand: 29.7.2024
Reich, Viktoria Sadeghi, Julian	„Welche Proteste die Bauern planen“ (2024), < https://www.zeit.de/gesellschaft/zeitgeschehen/2024-01/bauernproteste-kuerzungen-bundeshaushalt-landwirtschaft-faq#flexible-toc >, Stand: 24.7.2024
Reuter, Lutz	„Traktorfahrer nach Corona-Demo zu Geldstrafe verurteilt“ (2023), < https://www.nordkurier.de/regional/mecklenburg-vorpommern/traktor-fahrer-nach-corona-demo-zu-geldstrafe-verurteilt-1584103 >, Stand: 24.7.2024
Schaefer, Karolin	„Dürfen Traktoren für Proteste benutzt werden? Zoll erklärt, wann Konsequenzen drohen“ (2024), < https://www.fr.de/panorama/news-bauerprotest-traktor-landwirt-gruene-kennzeichen-streik-aktuell-zoll-steuern-zr-92766153.html >, Stand: 24.7.2024

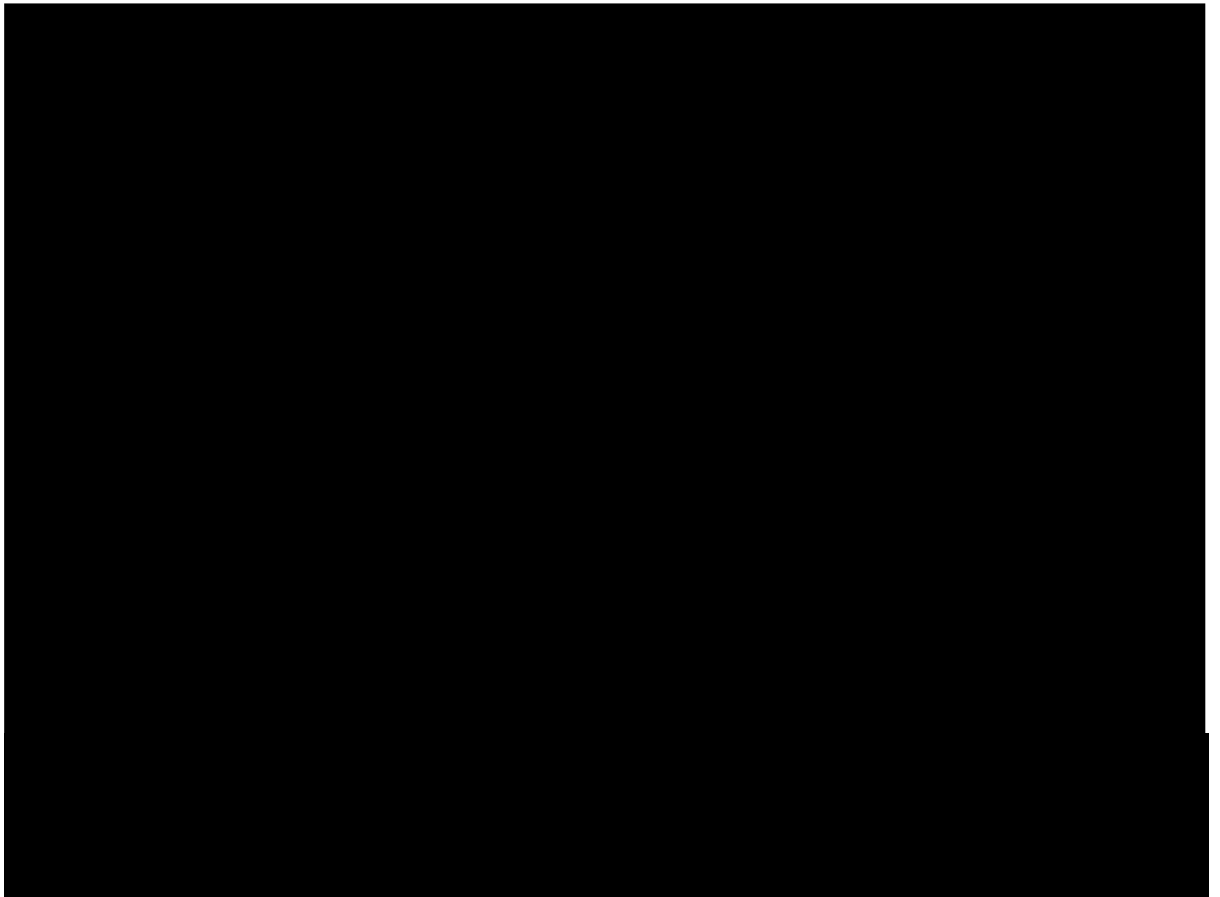
Statistisches Bundesamt (Destatis)

„Steuereinnahmen 2023 summieren sich auf rund 916 Milliarden Euro“ (2024),
<<https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Steuern/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html>>, Stand: 24.7.2024

Anhang: Verfügung der GZD vom 20.8.2021







Eigenständigkeitserklärung

Ich erkläre hiermit, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig, ohne fremde Mitwirkung und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe; die aus fremden Werken wörtlich und sinngemäß übernommenen Gedanken sind unter Angabe der Quellen gekennzeichnet.

Ort, Datum

Unterschrift