

# Urteil vom 07. Juli 2015, VII R 64/13

## Erstreckung des abgabenbewehrten Beimischungszwangs auf Alkylatbenzin nicht unionrechtswidrig

BFH VII. Senat

GG Art 12 Abs 1, GG Art 14, GG Art 3 Abs 1, BImSchG § 37a Abs 1, BImSchG § 37c Abs 2, EnergieStG § 2 Abs 1 Nr 1, EnergieStG § 2 Abs 1 Nr 4, EnergieStG § 1a Nr 2, EGRL 30/2003 Art 3 Abs 1, KN Pos 2710 UPos 1141

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 16. Oktober 2013, Az: 1 K 1232/09

## Leitsätze

1. NV: Alkylatbenzin ist in die Unterposition 2710 11 41 KN einzureihen .
2. NV: Der Anordnung eines Beimischungszwangs und der Erhebung einer Ausgleichsabgabe für Energieerzeugnisse, die nicht im Verkehrssektor verwendet werden, stehen die Vorgaben der Biokraftstoffrichtlinie nicht entgegen .
3. NV: Der vom Gesetzgeber angeordnete Beimischungszwang verstößt nicht gegen Art. 12 Abs. 1 GG, Art. 14 GG und Art. 3 Abs. 1 GG .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 17. Oktober 2013 1 K 1232/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) bringt gewerbsmäßig Kraftstoffe in Verkehr, die sie aus Schweden bezieht. Der Ottokraftstoff, den sie als Spezialbenzin "Sonderkraftstoff ..." oder Alkylatbenzin bezeichnet, ist für handgeführte Geräte, wie Motorsägen, Motorsensen, Motormäher und dergleichen bestimmt. Im Jahr 2007 meldete sie beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Hauptzollamt --HZA--) insgesamt 5.485.380 l Benzine nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) zur Versteuerung an. In der beim HZA eingereichten Jahresquotenanmeldung wies sie eine in Verkehr gebrachte Menge mit einem 2 %igen Anteil biologisch abbaubaren 2-T-Öls von insgesamt 5.384.030 l aus. Nachdem im Rahmen des nach § 37c Abs. 5 Satz 3 des Bundes-Immissionsschutzgesetzes (BImSchG) in der Fassung des Gesetzes zur Einführung einer Biokraftstoffquote durch Änderung des Bundes-Immissionsschutzgesetzes und zur Änderung energie- und stromsteuerrechtlicher Vorschriften (Biokraftstoffquotengesetz) vom 18. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 3180) vorgesehenen Anhörungsverfahrens weder eine Beimischung von Biokraftstoff noch eine sonstige Erfüllung der Quotenpflicht festgestellt werden konnte, setzte das HZA mit Bescheid vom 25. September 2008 die nicht erfüllte Biokraftstoffquote nach § 37a BImSchG mit einer nach dem Energiegehalt berechneten Fehlmenge Biokraftstoffs in Höhe von 91.933,21 € fest. Dabei ging das HZA davon aus, dass das Alkylatbenzin in die Unterpos. 2710 11 41 der Kombinierten Nomenklatur (KN) einzureihen sei und damit ein Energieerzeugnis nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG sei.
- 2** Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin Klage, in deren Rahmen sie eine Herstellererklärung eines französischen Unternehmens vorlegte, die sich auf einen aus Rapsöl erzeugten Ester bezog, der dem Alkylatkraftstoff beigemischt worden war. Daraufhin erließ das HZA einen Änderungsbescheid, in dem die Ausgleichsabgabe nach Neuberechnung der Biokraftstoffquote auf 62.178,35 € herabgesetzt wurde. Die nunmehr gegen den Änderungsbescheid gerichtete Klage hatte keinen Erfolg.
- 3** Das Finanzgericht (FG) urteilte, bei Alkylatbenzin handele es sich um ein Leichtöl, das in die Unterpos.

2710 11 41 KN einzureihen sei. Unter Hinweis auf den Senatsbeschluss vom 28. Februar 2011 VII B 220/10 (BFH/NV 2001, 987) führte es aus, es spiele für die Einreihung keine entscheidende Rolle, ob es sich um ein besonders umweltschonendes und gesundheitsfreundliches Produkt handle. Im Interesse einer einfachen Administrierbarkeit löse allein das Inverkehrbringen fossiler Kraftstoffe die Quotenpflicht aus, so dass es unerheblich sei, ob das Erzeugnis im Verkehrssektor oder im Forstbereich verwendet werde. Infolgedessen sei die Frage nach der Umweltverträglichkeit oder Gesundheitsschädlichkeit von Alkylatbenzin nicht entscheidungserheblich, weshalb von der beantragten Einholung eines Sachverständigenutachtens abgesehen werden könne. Zudem sei zu berücksichtigen, dass auch bei der Verbrennung von Alkylatbenzin umweltschädliches CO<sub>2</sub> freigesetzt werde, so dass eine Ausnahme von der Quotenregelung nicht gerechtfertigt erscheine.

- 4 Der Festsetzung der Ausgleichsabgabe stehe auch das Unionsrecht nicht entgegen. Die in den §§ 37a bis d BImSchG getroffenen Regelungen dienten der Umsetzung 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 der Richtlinie 2003/96/EG (EnergieStRL) des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom (ABIEU Nr. L 283/51). Zwar seien die Vorgaben der RL 2003/30/EG sehr viel "weniger anspruchsvoll" als die zur Umsetzung getroffenen nationalen Regelungen, doch seien die Mitgliedstaaten in der Verfolgung umweltpolitischer Ziele weitgehend frei. Nach der RL 2003/30/EG bestehe keine Verpflichtung, die eingeführte Biokraftstoffquote auf den Verkehrssektor zu beschränken. Denn über die Art und Weise der Quotenerfüllung treffe die Richtlinie keine konkrete Aussage, so dass den Mitgliedstaaten ein weiter Gestaltungsspielraum verbleibe. Etwas anderes könne dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Plantanol vom 10. September 2009 C-201/08 (EU:C:2009:539) nicht entnommen werden. Dort habe der EuGH ausgeführt, durch die Bestimmungen der RL 2003/30/EG werde keine Pflicht der Mitgliedstaaten zur Einführung oder Beibehaltung eines Steuerbefreiungsregimes für Biokraftstoffe begründet. Somit bestehe auch nach der Rechtsprechung des EuGH ein weiter Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Förderung von Biokraftstoffen. Das Bundesverfassungsgericht --BVerfG-- (Beschluss vom 25. Juli 2007 1 BvR 1031/07, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2007, 1024) und der Bundesfinanzhof (Beschluss vom 14. April 2008 VII B 216/07, BFHE 221, 361, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2008, 213) hätten die Rückführung der steuerlichen Subvention und die Einführung eines Beimischungszwangs unbeanstandet gelassen. Damit sei dem nationalen Gesetzgeber durch die höchstrichterliche Rechtsprechung ein weiter Entscheidungsspielraum bei der Wahl der Mittel zur Förderung umweltpolitischer Ziele zugestanden worden. Soweit die nationalen Regelungen, die sich im Rahmen der Zielsetzung des BImSchG bewegten, über den Verkehrssektor hinausgingen, sei dies nicht zu beanstanden. Ebenfalls könne unbeanstandet bleiben, dass die Klägerin von vornherein nicht in der Lage sei, mit dem von ihr vertriebenen Alkylatbenzin die Quote zu erfüllen. Nach der Intention des Gesetzgebers sei es unerheblich, ob der Quotenverpflichtete seine Verpflichtung selbst oder durch Dritte erfülle (BTDrucks 16/2709, S. 22). Nicht ersichtlich sei, dass die Auferlegung der Quotenverpflichtung gegen Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstoße. Selbst eine Beschränkung der Berufsfreiheit sei durch Belange des Allgemeinwohls, nämlich der Ressourcenschonung und der Reduzierung von CO<sub>2</sub>, legitimiert. Ebenfalls sei keine Verletzung des Art. 2 Abs. 1 GG erkennbar. Die behauptete erdrosselnde Wirkung der Abgabe und ein Eingriff in die von Art. 14 Abs. 1 GG garantierte Eigentumsfreiheit könnten nicht festgestellt werden. Schließlich sei der Gesetzgeber nach dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) nicht gehalten gewesen, eine Ausnahmeregelung für Alkylatbenzin zu schaffen.
- 5 Zur Begründung ihrer Revision trägt die Klägerin vor, das FG habe § 37a Abs. 3 BImSchG nicht richtlinienkonform ausgelegt. Dem Wortlaut der RL 2003/30/EG und ihrer Begründung sei zu entnehmen, dass sich ihr Anwendungsbereich nur auf den Verkehrssektor erstreckte, was der deutsche Gesetzgeber übersehen habe. Die Auslegung einer nationalen Bestimmung habe sich soweit wie möglich am Wortlaut und Zweck des Unionsrechtsakts auszurichten. Bei der Ausfüllung seines Gestaltungsspielraums dürfe der Gesetzgeber das Ziel der Richtlinie nicht verfehlen. Die Diskussion der Rechtsfrage, ob ein Bereich des BImSchG außerhalb des Regelungsbereichs der RL 2003/30/EG liege, habe das FG konsequent "umschiff". Hätte der Gesetzgeber bewusst und gewollt umweltpolitische Ziele außerhalb des Verkehrssektors mit steuerpolitischen Maßnahmen beeinflussen wollen, so hätte er hierzu ein eigenes Gesetzgebungsverfahren in Gang setzen müssen.
- 6 Für Alkylatbenzin sei die Beimischung ungeeignet, da Biokraftstoffe für Kleinmotoren nicht verwendbar seien. Es gebe deutliche Differenzierungsmerkmale, die den Gesetzgeber hätten veranlassen müssen, die besonderen Einsatzgebiete von Alkylatbenzin und von den im Verkehrssektor üblichen fossilen Kraftstoffen zu unterscheiden. Das BImSchG nötige den Verwender von Benzin für Kleinmotoren, aus wirtschaftlicher Sicht kein Alkylatbenzin,

sondern gesundheitsschädliches Normalbenzin zu verwenden. Der Gesetzgeber hätte Ausnahmen von der Einreihung von Alkylatbenzin in die KN vorsehen müssen. Schließlich verletze das BImSchG das Prinzip der Rechtsvereinheitlichung in der Europäischen Union, indem es anders als in anderen Mitgliedstaaten keine Steuerermäßigung für Alkylatbenzin vorsehe.

- 7 Die Klägerin beantragt, das erstinstanzliche Urteil sowie die angefochtenen Verwaltungsentscheidungen aufzuheben.
- 8 Das HZA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Unbestritten sei, dass die RL 2003/30/EG prinzipiell auf eine stärkere Verwendung von Biokraftstoffen im Verkehrsbereich abziele. Diese Umsetzungsvorgabe hindere die jeweiligen Mitgliedstaaten jedoch keineswegs daran, über den Anwendungsbereich der Richtlinie hinausgehende Maßnahmen zur Steigerung des Einsatzes von Biokraftstoffen einzuführen. Es sei daher mit dem Unionsrecht vereinbar, dass der Gesetzgeber weitere Tatbestände der Quotenregelung unterworfen habe. Dabei sei zu berücksichtigen, dass das Biokraftstoffquotengesetz über die von der Richtlinie verfolgten Ziele hinausgehe. Entgegen der Auffassung der Klägerin müsse das zulässige Kriterium der Minimierung des Verwaltungsaufwands keinesfalls hinter anderen Regelungszwecken zurückstehen. Es erschließe sich nicht, weshalb für die Einbeziehung von Alkylatbenzin ein eigenständiges Gesetzgebungsverfahren erforderlich gewesen sein sollte.

## Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das erstinstanzliche Urteil entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das HZA hat die Klägerin zu Recht auf Zahlung einer Ausgleichsabgabe wegen Nichterfüllung der Biokraftstoffquote nach § 37c Abs. 2 BImSchG in Anspruch genommen.
- 11 1. Soweit ein nach § 37a Abs. 1 Satz 1 BImSchG Verpflichteter seiner Pflicht zur Sicherstellung eines Mindestanteils von Biokraftstoff in den von ihm in Verkehr gebrachten und nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 und 4 EnergieStG zu versteuernden Otto- oder Dieselmotorkraftstoffen nicht nachkommt, ist gegen ihn gemäß § 37c Abs. 2 Satz 1 BImSchG eine Abgabe festzusetzen, die sich nach dem Energiegehalt der berechneten Fehlmenge Biokraftstoffs bemisst. Im Streitjahr 2007 hatten Verpflichtete, die Ottokraftstoff in Verkehr bringen, einen Biokraftstoffanteil von 1,2 % sicherzustellen (§ 37a Abs. 3 Satz 2 BImSchG). Dabei kann der Mindestanteil von Biokraftstoff nach § 37a Abs. 4 Satz 1 BImSchG sowohl durch Beimischung zu Ottokraftstoff als auch durch Inverkehrbringen reinen Biokraftstoffs sichergestellt werden. Auch die vertragliche Übertragung der Verpflichtung auf Dritte ist zur Erfüllung der Quote zulässig (§ 37a Abs. 4 Satz 2 BImSchG).
- 12 a) Nach den Feststellungen des FG, die mit Verfahrensrügen nicht angegriffen worden und daher für den erkennenden Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend sind, bringt die Klägerin im Steuergebiet Ottokraftstoff in Form von Alkylatbenzin in den Verkehr, das für den Einsatz in Motoren zum Antrieb von im Gartenbau und in der Forstwirtschaft eingesetzten Kleingeräten --insbesondere Sägen, Sensen und Mäher-- geeignet und auch bestimmt ist. Nach seinen Beschaffenheitsmerkmalen ist davon auszugehen, dass es sich um Leichtöl handelt, das in die Unterpos. 2710 11 41 KN --in der am 1. Januar 2002 geltenden Fassung (§ 1a Abs. 2 EnergieStG)-- einzureihen ist und daher von § 2 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG erfasst wird. Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. EuGH-Urteil Kurcum Metal vom 15. November 2012 C-558/11, EU:C:2012:721, ZfZ 2013, 41 Rz 29, m.w.N.) ist im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen der KN und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind (s. Allgemeine Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur 1 und 6).
- 13 Unter Beachtung dieser Grundsätze sind für die Einreihung eines aliphatischen Kohlenwasserstoffereignisses in die Pos. 2710 KN die bei der Verbrennung des Kraftstoffs freigesetzten Emissionen sowie andere Umwelteigenschaften des Kraftstoffs keine Unterscheidungsmerkmale. Auch der im Vergleich zu normalem Benzin erhöhte Preis von Alkylatbenzin ist für die anhand der objektiven Beschaffenheitsmerkmale und Eigenschaften vorzunehmende Einreihung unbeachtlich.
- 14 Wie das FG in der Urteilsbegründung ausführt, hat die Klägerin in der mündlichen Verhandlung die vom HZA vorgenommene Einreihung des von ihr vertriebenen Kraftstoffs in die Unterpos. 2710 11 41 KN nicht mehr in Frage

gestellt. Soweit die Revision nunmehr beanstandet, das FG habe die Prüfung unterlassen, ob die Einreihung sämtlicher Kohlenwasserstoffzeugnisse in die Pos. 2710 KN --unabhängig von ihrer Verwendung im Verkehrssektor oder zum Antrieb von Kleinmotoren-- richtig sein könne, kann diesem Einwand nicht gefolgt werden, weil die Pos. 2710 KN Erdöl und Öl aus bituminösen Mineralien sowie bestimmte Zubereitungen aufgrund ihrer objektiven Beschaffenheit erfasst und keine Unterscheidung zwischen dem Einsatz dieser Erzeugnisse in Fahrzeugen oder in Motoren zum Antrieb von Kleingeräten trifft. Auch ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der KN als Bestandteil des in der Europäischen Union geltenden Zolltarifs (Art. 20 Abs. 3 Buchst. a des Zollkodex) um einen Anhang der Verordnung Nr. 2658/87 (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 256/1) handelt, die in allen Mitgliedstaaten unmittelbar anzuwendendes Recht schafft, an dessen Änderung der nationale Gesetzgeber gehindert wäre. Das FG hatte somit keinen Anlass die Vorgaben der KN in Bezug auf die Einreihung von Alkylatbenzin in Frage zu stellen.

- 15** b) Da die Klägerin im Streitjahr gewerbsmäßig einen nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG zu versteuernden Ottokraftstoff in Verkehr gebracht hat, unterlag sie dem in § 37a Abs. 1 BImSchG angeordneten Beimischungszwang, und zwar unabhängig von der konkreten Verwendung des Kraftstoffs, denn eine Beschränkung auf bestimmte Verwendungszwecke ist den gesetzlichen Bestimmungen nicht zu entnehmen. Vielmehr ist bei der Berechnung der Ausgleichsabgabe die Gesamtmenge der Ottokraftstoffe zugrunde zu legen, die vom Verpflichteten in Verkehr gebracht wird. Ausweislich der Gesetzesbegründung wurde aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung auf eine Differenzierung verzichtet, so dass der gesamte nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 und 4 EnergieStG zu steuernde Kraftstoffabsatz unabhängig von der späteren Verwendung die Grundlage für die Quotenpflicht bildet (BTDrucks 16/2709, S. 20). Wie bereits ausgeführt, hatten Verpflichtete, die Ottokraftstoff in Verkehr bringen, im Streitjahr einen Biokraftstoffanteil von 1,2 % sicherzustellen (§ 37a Abs. 3 Satz 2 BImSchG). Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin dem Alkylatbenzin zwar ein Zweitaktöl beigemischt, dessen Bestandteil ein aus Rapsöl hergestellter Ester war, doch führte der Einsatz dieses Biokraftstoffs noch nicht zur vollständigen Erfüllung der Quote, so dass das HZA mit Änderungsbescheid vom 26. Juli 2010, der nach § 68 Abs. 1 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist, zu Recht eine Ausgleichsabgabe nach § 37c Abs. 2 Satz 1 BImSchG festgesetzt hat.
- 16** c) Entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin erweisen sich die angefochtenen Verwaltungsentscheidungen nicht deshalb als rechtswidrig, weil die Einbeziehung von Alkylatbenzin in den Anwendungsbereich des § 37a Abs. 1 Satz 1 BImSchG gegen die Vorgaben der RL 2003/30/EG verstößt.
- 17** Die Schlussfolgerung der Revision, die Mitgliedstaaten seien daran gehindert, den Beimischungszwang auf andere Bereiche als den Verkehrssektor auszudehnen, geht fehl. Ein solches Verbot ist den Richtlinienbestimmungen nicht zu entnehmen. Ausweislich der Absätze 6, 7 und 10 ihrer Erwägungsgründe zielt die RL 2003/30/EG auf eine Förderung des Einsatzes von Biokraftstoffen im Verkehr ab. Mit der stärkeren Verwendung von Biokraftstoffen im Verkehrsbereich soll die Einhaltung des für das Kyoto-Protokoll erforderlichen Maßnahmenpakets erfüllt, die Abhängigkeit von Energieeinfuhren verringert und auf die Energieversorgungssicherheit Einfluss genommen werden. Hierzu sollen die Mitgliedstaaten nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. a RL 2003/30/EG sicherstellen, dass ein Mindestanteil an Biokraftstoffen und anderen erneuerbaren Kraftstoffen auf ihren Märkten in Verkehr gebracht wird. Über die Art und Weise der Quotenerfüllung trifft die Richtlinie keine konkreten Aussagen. Daraus ergibt sich, dass den Mitgliedstaaten ein weiter Gestaltungsspielraum bei der Umsetzung des nur in seinen Zielen verbindlichen Gemeinschaftsrechtsakts verbleiben sollte.
- 18** Allein der Umstand, dass sich die Biokraftstoffrichtlinie nur auf den Verkehrssektor bezieht, lässt keine Rückschlüsse auf eine Bindung der Mitgliedstaaten dahin zu, dass in anderen Bereichen eingesetzte Kraftstoffe zwingend von Maßnahmen zur Förderung von Biokraftstoffen ausgenommen werden müssten. Dass der Unionsgesetzgeber zunächst den Einsatz von Biokraftstoffen im Verkehrsbereich geregelt hat, beruht auf dem Umstand, dass auf diesen Sektor mehr als 30 % des Energieverbrauchs in der Europäischen Union entfällt und dass die Kommission im Weißbuch "Die Europäische Verkehrspolitik bis 2010: Weichenstellung für die Zukunft" konkrete Vorschläge zur Verringerung der Abhängigkeit des Verkehrssektors vom Erdöl gemacht hat (Absätze 4 und 5 der Erwägungsgründe der RL 2003/30/EG). Zudem lässt sich aus der Formulierung in Abs. 10 der Erwägungsgründe, die Förderung des Einsatzes von Biokraftstoffen sei ein Schritt in Richtung einer stärkeren Nutzung der Biomasse, was dazu führe, dass in Zukunft, ohne Vernachlässigung anderer Optionen, vermehrt Biokraftstoffe entwickelt werden könnten, auf den Willen des Unionsgesetzgebers schließen, generell die Verwendung von Biomasse zu fördern und auszubauen. Mit dieser Intention ließe es sich schwerlich vereinbaren, die RL 2003/30/EG dahin zu verstehen, dass den Mitgliedstaaten die Verpflichtung auferlegt wird, einen Beimischungszwang für Biokraftstoffe auf den Verkehrsbereich zu beschränken. Vielmehr liegt eine Deutung der unionsrechtlichen Vorgaben im Sinne der Festlegung eines Mindeststandards näher, den die Mitgliedstaaten gewährleisten müssen, ohne weitergehenden

Restriktionen unterworfen zu sein. Den Mitgliedstaaten kann es im Rahmen ihrer Umweltpolitik nicht verwehrt werden, gemäß Art. 193 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union ambitioniertere Maßnahmen zur Förderung von Biokraftstoffen zu treffen.

- 19** In diese Richtung weist auch das Urteil des EuGH Plantanol (EU:C:2009:539, Rz 35 und 37), in dem er ausdrücklich darauf hinweist, dass die RL 2003/30/EG den Mitgliedstaaten die freie Wahl der zu ergreifenden Maßnahmen lässt, so dass sie über einen weiten Wertungsspielraum verfügen, um u.a. der Verfügbarkeit der Ressourcen und Rohstoffe sowie den einzelstaatlichen Maßnahmen zur Förderung von Biokraftstoffen Rechnung zu tragen. In Bezug auf Art. 3 Abs. 4 RL 2003/30/EG hat der EuGH zudem darauf hingewiesen, dass die Mitgliedstaaten auch in Bezug auf die Erzeugnisse, die sie im Rahmen der Umsetzung des Unionsrechts zu fördern beabsichtigten, einen weiten Wertungsspielraum hätten, da sie sich dafür entscheiden könnten, vorrangig bestimmte Arten von Biokraftstoffen zu fördern und dabei deren gesamte Klima- und Ökobilanz, ihre Rentabilität sowie die Wettbewerbssicherheit und die Versorgungssicherheit zu berücksichtigen. Damit erkennt auch der EuGH an, dass es neben den zur Umsetzung der RL 2003/30/EG erforderlichen Maßnahmen weitere Maßnahmen geben kann, mit denen die Mitgliedstaaten den Anteil an Biokraftstoffen erhöhen können.
- 20** 2. Die angefochtenen Verwaltungsentscheidungen verletzen die Klägerin nicht in ihren Grundrechten. Die behaupteten Verfassungsverstöße liegen nicht vor.
- 21** a) Abgabenrechtliche Vorschriften sind an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen, wenn sie in engem Zusammenhang zur Ausübung eines Berufs stehen und objektiv eine berufsregelnde Tendenz erkennen lassen. Deshalb können sie Art. 12 Abs. 1 GG grundsätzlich auch dann berühren, wenn sie nicht unmittelbar auf die Berufsfreiheit abzielen, sondern nur in ihrer tatsächlichen Auswirkung geeignet sind, diese zu beeinträchtigen (BVerfG-Beschluss vom 29. November 1989 1 BvR 1402/87, 1 BvR 1528/87, BVerfGE 81, 108). Zwar steht die Erhebung der Ausgleichsabgabe in einem gewissen Zusammenhang mit der Berufsausübung desjenigen, der Alkylatbenzin herstellt und vertreibt, doch beschränkt § 37c BImSchG nicht unmittelbar die Aufnahme und Ausübung dieser Tätigkeit. Es ist auch nicht ersichtlich, dass die Erhebung der Ausgleichsabgabe und ihre Belastungswirkung die Aufgabe der Berufstätigkeit als einzig wirtschaftlich sinnvolle Entscheidung nahelegt, zumal der nach § 37a Abs. 1 Satz 1 BImSchG Verpflichtete seine Inanspruchnahme dadurch vermeiden kann, dass er reine Biokraftstoffe in den Verkehr bringt oder die Verpflichtung auf einen Dritten überträgt. Aber selbst wenn der vom Gesetzgeber angeordnete Beimischungszwang eine berufsausübungsregelnde Tendenz haben sollte, wäre eine solche Einschränkung der von Art. 12 Abs. 1 GG garantierten Berufsfreiheit durch Belange des Allgemeinwohls legitimiert. Nach der Intention des Gesetzgebers dient die Förderung von Biokraftstoffen vor dem Hintergrund der Erschöpfung fossiler Brennstoffe der Ressourcenschonung und im Hinblick auf die CO<sub>2</sub>-Bilanz von Biokraftstoffen dem Umweltschutz.
- 22** b) Auch der Schutzbereich des Art. 14 GG, der das Ergebnis einer beruflichen Betätigung schützt, wird durch die Erhebung der Ausgleichsabgabe grundsätzlich nicht betroffen. Die Pflicht zur Entrichtung der Abgabe trifft den Verpflichteten in seiner Eigenschaft als Unternehmer, nicht in seiner Eigenschaft als Eigentümer eines Unternehmens. Die Ausübung von Eigentümerbefugnissen wird von § 37c BImSchG nicht geregelt. Ein direkter Zugriff auf das sachliche Substrat des eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetriebs findet somit nicht statt (vgl. BVerfG-Entscheidung vom 16. März 1971 1 BvR 52, 665, 667, 754/66, BVerfGE 30, 292, 335, zur Erdölbevorratungsabgabe). Im Übrigen ist auch nicht ersichtlich, dass die Ausgleichsabgabe eine erdrosselnde Wirkung entfaltet und sich daher als übermäßig erweist (vgl. zum Übermaßverbot Entscheidung des BVerfG vom 18. Januar 2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97).
- 23** c) Die Klägerin wird durch die Einbeziehung von Alkylatbenzin in die Regelungen der §§ 37a ff. BImSchG nicht in gleichheitswidriger Weise gegenüber anderen Verpflichteten belastet, die normales Benzin in den Verkehr bringen. Im Steuerrecht kommt es für die am Maßstab des Gleichheitssatzes vorzunehmende Prüfung insbesondere darauf an, ob die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung auf sachgerechten finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen beruht (BVerfG-Urteil vom 10. Februar 1987 1 BvL 18/81 und 1 BvL 20/82, BVerfGE 74, 182, 200, m.w.N.) und ob durch die 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 Ungleichbehandlung legitimierende Zweck rechtfertigt, und schutzwürdige Belange der Nichtbegünstigten ohne hinreichenden sachlichen Grund vernachlässigt werden (BVerfG-Beschluss vom 11. Februar 1992 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238, 245, m.w.N.).

- 24** Unter diesen Gesichtspunkten erweist sich die Einbeziehung von Alkylatbenzin in die von § 37a Abs. 1 Satz 1 BImSchG erfassten Produkte nicht als gleichheitswidrig. Entgegen der Auffassung der Klägerin war der Gesetzgeber nicht verpflichtet, Alkylatbenzin von der Ausgleichsabgabe auszunehmen, weil es gegenüber anderen fossilen Kraftstoffen --etwa aufgrund geringerer Benzol und NO<sub>2</sub>-Emissionen-- weniger gesundheitsschädlich ist. Kriterien des Gesundheitsschutzes und der Luftreinhaltung waren bei der Einführung des Beimischungszwangs nicht die einzigen Motive, von denen der Gesetzgeber sich hat leiten lassen. Wie bereits ausgeführt, dienen die Regelungen der §§ 37a ff. BImSchG u.a. der Umsetzung der RL 2003/30/EG, die insbesondere darauf abzielt, durch die Förderung des Einsatzes von Biokraftstoffen im Verkehr zur Reduzierung des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes und zur Ressourcenschonung sowie zur Versorgungssicherung beizutragen. Diese Ziele, die sich auch der Gesetzgeber zu eigen gemacht hat, sind geeignet, die abgabenrechtliche Belastung der mit Alkylatbenzin handelnden Verpflichteten zu legitimieren.
- 25** Darüber hinaus sind auch das vom Gesetzgeber angeführte Interesse an einer einfachen Administrierbarkeit (BTDrucks 16/2709, S. 20) und damit steuertechnische Erwägungen geeignet, die Erfassung aller in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EnergieStG aufgeführten Kraftstoffe zu rechtfertigen. Denn die Quotenpflicht knüpft an das Inverkehrbringen zu versteuernder Kraftstoffe und damit an die Steuerentstehung nach § 8 Abs. 1 EnergieStG an. Bei der Entfernung von Kraftstoffen aus einem Steuerlager steht jedoch vielfach noch nicht fest, zu welchen Zwecken die Energieerzeugnisse konkret eingesetzt werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Erzeugnisse über Zwischenhändler gehandelt werden. Aus diesem Grund wäre die Beschränkung des Beimischungszwangs nur auf solche Kraftstoffe, die in Fahrzeugmotoren im Verkehrssektor eingesetzt werden, mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand verbunden, der mit der in § 37a Abs. 1 Satz 1 BImSchG getroffenen Regelung vermieden wird.
- 26** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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