

Ausschuss Agrarwirtschaftsrecht der DGAR

# Agrardieselvergütung (Energiesteuerentlastung)

Rechtsanwalt Ingo Glas

# Geiersberger ■ Glas & Partner mbB

Rechtsanwälte und Fachanwälte  
Rostock ■ Schwerin

## Ingo Glas

Rechtsanwalt  
Fachanwalt für Agrarrecht  
Fachanwalt für Steuerrecht

Doberaner Str. 10-12  
18057 Rostock  
Tel. 0381 4611980  
kanzlei@geiersberger.de  
[www.geiersberger.de](http://www.geiersberger.de)



- A. Grundlagen
- B. Verfahren
  - Antrag
  - Zuständigkeit
  - Frist
  - Wiedereinsetzung
  - Rechtsmittel
- C. Betriebsübertragung
- D. Entlastungsfähige Betriebe
  - Bodenbewirtschaftung
  - LuF-Einkünfte
  - Vieheinheiten
  - gewerbliche Abfärbung
- E. Begünstigte Fahrzeuge und Maschinen
- F. Höhe der Steuerentlastung

- **§ 57 EnergieStG**
- **§ 103 EnergieStV**
- jeweils in der durch das 2. HaushaltsfinanzierungsG 2024 am 27.03.2024 geänderten Fassung (rückwirkend zum 01.03.2024)
  - wesentliche Änderungen:
    - Anpassung der Begrifflichkeiten an MoPeG
    - jährliche Herabsetzung der Entlastungsbeträge
    - Wegfall der Agrardieselvegütung ab 2026
    - Anträge ausschließlich online
    - Verlängerung der Antragsfrist

- Entlastung beschränkt auf
  - Gasöle,
  - die als Kraftstoff in Betrieben der LuF verwendet und
  - nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 EnergieStG versteuert werden
  - = Dieselkraftstoff und Biodiesel , ≠ Heizöl<sup>1</sup>
- Subvention
  - Erhaltungshilfe zur Aufrechterhaltung einer unabhängigen Versorgung und
  - Sicherung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen luf Betriebe<sup>2</sup>

1) Leingärtner/*Jatzke*, Kap. 121, Rn. 19, 21

2) 29. Subventionsbericht des Bundes, 2021 – 2024, S. 481 f.

- **Antrag**
  - Steuerentlastung ist obligatorisch aber gleichwohl fakultativ,
  - daher ist die Agrardieselvergütung nur nach Antragstellung zu zahlen
  - Antragsteller
    - ist der Entlastungsberechtigte als Verwender des Diesels
    - bei Lohnarbeiten hat der Inhaber des Betriebes und nicht das Lohnunternehmen den Antrag zu stellen (§ 57 Abs. 2 Nr. 5, Abs. 8 EnergieStG iVm § 103 Abs. 5, 6 EnergieStV)
  - Online-Antrag
    - ab 2024 kann der Antrag nur noch online gestellt werden (§ 103 Abs. 2 EnergieStV)
    - vorab Elster-Zertifikat beantragen und sodann Registrierung im Zoll-Portal<sup>1</sup>

1) Hermann, agrarheute v. 12.02.2024

<https://www.agrarheute.com/management/betriebsfuehrung/agrardiesel-antrag-2024-nur-noch-online-so-gehts-einfach-616345>

- **Zuständig**
  - Hauptzollämter (HZA)
    - HZA Dresden für
      - Baden-Württemberg, Hamburg, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland Pfalz, Saarland, Schleswig-Holstein und Thüringen
    - HZA Frankfurt (Oder)
      - Berlin, Brandenburg, Bremen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und Sachsen-Anhalt
    - HZA Landshut
      - südbayerischer Raum
    - HZA Regensburg
      - Mittel-, Unter- und Oberfranken, Oberpfalz und Niederbayern

Hauptzollamtszuständigkeitsverordnung v. 13.11.2020, BGBl. I 2020, 2487 ff.  
mit Wirkung ab dem 01.01.2021

- **Frist für Antragstellung**
  - Anträge sind auf das Kalenderjahr (Entlastungszeitraum) und nicht auf das Wirtschaftsjahr bezogen
  - Antragstellung bis **31.12. des Folgejahres**
  - gültig ab 01.03.2024 (vorher bis 30.09. des Folgejahres)
  - § 103 Abs. 2 S. 3 EnergieStV

- **Hintergrund der Fristverlängerung (1)**
  - der BFH hat mit Urteil vom 19.10.2021 - VII R 26/20 entschieden,<sup>1</sup>
    - dass es bei einer in nationales Recht umgesetzten obligatorischen Steuerbefreiung der Energiesteuerrichtlinie
    - gegen das Unionsrecht verstößt,
    - wenn diese auf Grund des Versäumnisses einer Antragsfrist verweigert wird.
    - Der Entlastungsanspruch könne deshalb allein wegen des Versäumnisses der Antragsfrist nicht verwehrt werden.
  - im Rahmen des Verfahrens VII R 44/19 hat der BFH dem EuGH mit Vorabentscheidungsersuchen C-553/21 anschließend die Frage vorgelegt,
    - ob der unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz auch für die fakultativen Steuerbegünstigungen mit der Folge gilt,
    - dass der Mitgliedstaat die Steuerbegünstigung nach Ablauf der in seinem Recht geregelten Antragsfrist nicht verweigern darf.
    - Der EuGH hat diese Frage mit Urteil vom 22.12.2022 bejaht.<sup>2</sup>

1) BFH, 19.10.2021 - VII R 26/20, juris

2) EuGH 8. Kammer, 22.12.2022 - C-553/21, juris

## ■ Hintergrund der Fristverlängerung (2)

- in der Folgeentscheidung zum Urteil des EuGH vom 22.12.2022 - C-553/21 hat der BFH am 29.08.2023 - R VII 1/23 festgelegt:<sup>1</sup>
  - Gemäß § 155 Abs. 5 AO sind die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften auf die Festsetzung von Steuervergütungen sinngemäß anzuwenden.
  - Nach § 169 Abs. 1 S. 1 AO sind eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist.
  - Diese beträgt für Verbrauchsteuern und Verbrauchsteuervergütungen ein Jahr (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO).
  - Die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 AO beginnt mit Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres, für das die Steuervergütungen begehrt und in dem die Vergütungsansprüche durch Verwendung der Energieerzeugnisse entstanden sind.
  - Die abweichende Regelung des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 170 S. 2 AO ist nicht anzuwenden, weil es in das Belieben des Entlastungsberechtigten gestellt ist, ob er die Steuerbegünstigung in Anspruch nehmen will und er somit nicht zur Abgabe einer Steueranmeldung verpflichtet ist.

=> folglich war der bisherige 30.09. nicht mehr zu halten,

=> aufgrund der Festsetzungsregelungen konnte aber auf den 31.12. des Folgejahres abgestellt werden.

1) BFH, 29.08.2023 - R VII 1/23, juris Rn. 39

- **Wiedereinsetzung bei Frist säumnis**
  - Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist nach § 110 Abs. 1 AO zu gewähren, wenn der Steuerpflichtige ohne Verschulden an der Einhaltung einer gesetzlichen Frist gehindert war.
  - offen gelassen BFH, 29.08.2023 - R VII 1/23
    - grundsätzlich keine Wiedereinsetzung, wenn der Entlastungsanspruch gemäß § 47 AO erloschen ist,<sup>1</sup>
    - im Streitfall aber keine unverschuldete Säumnis
  - FG Sachsen, 30.09.2008 - 7 K 794/08
    - jedenfalls keine Wiedereinsetzung,
    - wenn der im Wege der Landzustellung für die Post öffentlich bereitgelegte Antragsbrief vom Hund in eine Scheune verschleppt wurde.

1) BFH, 29.08.2023 - R VII 1/23, juris Rn. 34, bejahend Leingärtner/*Jatzke*, Kap. 121, Rn. 41

2) FG Sachsen, 30.09.2008 - 7 K 794708, juris Rn. 12

- **Rechtsschutz**
  - für das Energiesteuerrecht ist die AO und FGO anwendbar
  - Einspruchsverfahren nach AO
  - Klageverfahren zum FG / BFH nach FGO

- **bei Betriebsübertragungen**
  - im Wege vorweggenommener Erbfolge,
  - Verkauf eines Betriebes oder
  - Einbringung in eine Gesellschaft
  
  - stellt der bisherige Betriebsinhaber für seinen Dieserverbrauch einen eigenständigen Antrag
  - und der Übernehmer für die Zeit danach.
  
  - § 103 Abs. 3 S. 2 EnergieStV

- **Begünstigtenkreis für Agrardieselvergütung**
  - Betriebe der LuF (u.a.)
  - nicht nach Klassifizierung der Wirtschaftszweige, wie bei § 54 EnergieStG
  - eigenständige Begriffsbestimmung für § 57 EnergieStG
  - Betrieb der LuF => nach Vorschriften des EStG (historisch bedingt)

- **Begünstigte sind**
  - Betriebe der LuF,
    - die durch Bodenbewirtschaftung oder
    - durch mit Bodenbewirtschaftung verbundene Tierhaltung pflanzliche oder tierische Erzeugnisse gewinnen
  - Imkereien
  - Wanderschäfereien
  - Teichwirtschaften
  - Schöpfwerke
    - zur Be- und Entwässerung luf genutzter Grundstücke
  - Dienstleistungsbetriebe,
    - soweit sie für die vorstehend benannten Betriebe der LuF Arbeiten zur Bodenbewirtschaftung erbringen.
- § 57 Abs. 2 EnergieStG

## ■ **Bodenbewirtschaftung**

- planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung und Verwertung von lebenden Pflanzen und Tieren<sup>1</sup>
- unter Boden ist dabei eine landwirtschaftlich genutzte Fläche zu verstehen, mithin ein abgegrenzter Teil der Erdoberfläche
- zur Bodenbewirtschaftung gehört nicht
  - die Züchtung von Champignons,
  - wenn ein Landwirt dafür ein Substrat aus Wasser, Stroh, Hühner- und Pferdmist sowie Gips herstellt und
  - dieses in Kisten abfüllt<sup>2</sup>

1) BFH, 16.11.1978 - IV R 191/74, BStBl II 1979, 245,

2) FG Berlin-Brandenburg, 02.10.2019 - 1 K 1144/18, juris

## ■ Biogasanlagen

- Erzeugung von Biogas ist keine Bodenbewirtschaftung oder eine damit verbundene Tierhaltung.
  - Insbesondere gehören an der Biogaserzeugung beteiligte Mikroorganismen (Bakterien und Archaeen) nach der systematischen Einteilung der Lebewesen nicht zu den Tieren.<sup>1</sup>
  - Daher müssen an sich vergleichbare Tätigkeiten (z.B. die Verwendung eines Ackerschleppers zum Transport von Gülle und pflanzlichen Erzeugnissen) unterschiedlich danach beurteilt werden, welchem Zweck sie dienen.
  - Transportiert Landwirt L Gülle seines Betriebes zur Annahmestation der BGA des B, stellt diese Tätigkeit eine übliche Beförderung im Bereich der Land- und Forstwirtschaft dar und ist demzufolge für L entlastungsfähig.
  - Anders verhält es sich, wenn B Gülle seines eigenen Betriebes zu seiner eigenen BGA transportiert. Diese Tätigkeit gehört bereits zur Erzeugung von Biogas und damit energiesteuerrechtlich nicht zur Land- und Forstwirtschaft.<sup>2</sup>

1) FG München, 14.07.2016 - 14 K 1175/14, juris

2) FG Berlin-Brandenburg, 15.03.2023 - 1 K 1025/22, juris

- **LuF-Einkünfte**
  - neben dem Erfordernis der
    - Bodenbewirtschaftung oder einer damit verbundene Tierhaltung
  - müssen **natürliche Personen**
    - auch Einkünfte aus LuF nach § 13 Abs. 1 S. 1 EStG erzielen.
  - § 57 Abs. 2 Nr. 1 a) EnergieStG
  - nicht begünstigt sind demzufolge gewerbliche Tierhalter
    - die die Vieheinheitengrenzen nach § 13 Abs. 1 S. 2 EStG überschreiten
  - ESt-Bescheide haben für die Klassifizierung der Einkünfte Indizwirkung, bilden aber keinen Grundlagenbescheid nach § 171 Abs. 10 AO<sup>1</sup>

1) Leingärtner/*Jatzke*, Kap. 121, Rn. 27

- **Gesellschaften - Vieheinheiten**
  - begünstigt sind auch
    - Personenvereinigungen (GbR, OHG, KG)
    - juristische Personen des privaten Rechts (GmbH, eG, AG)
  - soweit sie neben dem Erfordernis der
    - Bodenbewirtschaftung oder einer damit verbundene Tierhaltung
  - die Vieheinheitengrenzen des § 241 BewG nicht überschreiten
  - § 57 Abs. 2 Nr. 1 b) EnergieStG
  - begünstigt sind demzufolge auch
    - Tierhaltungskooperationen nach § 51a BewG<sup>1</sup>

1) BFH, 27.11.2019 - II R 43/16, BStBl. II 2020, 739; Leingärtner/*Jatzke*, Kap. 121, Rn. 27

- **gewerbliche Abfärbung - Personengesellschaften**
  - ist bei Personengesellschaften neben den Erfordernissen
    - der Bodenbewirtschaftung und
    - der Einhaltung der Vieheinheiten
    - zusätzlich zu fordern,
    - dass keine gewerbliche Abfärbung
    - mit der Folge, dass die gesamten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu klassifizieren sind, vorliegt?
  - das lag nach der bis zum 29.02.2024 gültigen Fassung nahe, weil
    - die rechtsfähigen Personengesellschaften (GbR, OHG, KG)
    - nicht geregelt waren und
    - daher systematisch den natürlichen Personen nach § 57 Abs. 2 Nr. 1 a) EnergieStG gleichgestellt werden konnten
  - nach der Neufassung ab 01.03.2024
    - fallen die Personengesellschaften insgesamt aber in den Bereich des § 57 Abs. 2 Nr. 1 b) EnergieStG

- **gewerbliche Abfärbung - juristische Personen**
  - muss das Rechtsinstitut der gewerblichen Abfärbung
    - analog auf juristische Personen des privaten Rechts erweitert werden?
  - Betreibt z.B. ein Marktfruchtbetrieb (ohne Tierhaltung) in der Rechtsform einer GmbH auch eine BGA,
    - soll die gesamte Agrargesellschaft von der Agrardieselvergütung ausgeschlossen sein
    - und nicht nur der Diesel, der im Zusammenhang mit der BGA verbraucht wurde,
    - weil sie durch die Biogasproduktion gewerblich geprägt werde.
  - so das HZA Dresden
    - in einem Einspruchsverfahren
    - im Ergebnis für den Einzelfall davon Abstand nehmend
    - mit dem Hinweis, beim nächsten Verfahren, darauf wieder zurück zu kommen.

## ■ Fahrzeuge

- Ackerschlepper,
- standfeste oder bewegliche Arbeitsmaschinen und Motoren oder
- Sonderfahrzeuge
- die bei der Ausführung von Arbeiten zur Gewinnung pflanzlicher oder tierischer Erzeugnisse durch Bodenbewirtschaftung oder durch mit Bodenbewirtschaftung verbundene Tierhaltung verwendet werden.
- § 57 Abs. 1 S. 1 EnergieStG
- KfZ-Steuerbescheide sind keine Grundlagenbescheide iSd § 171 Abs. 10 AO<sup>1</sup>

1) FG München, 14.06.2005 - 14 K 971/03, juris; Leingärtner/*Jatzke*, Kap. 121, Rn. 37

- **Fahrzeuge**
  - Arbeitsmaschinen und Sonderfahrzeuge
    - sind solche, die in Betrieben der LuF verwendet werden und
    - nach ihrer Bauart und ihren Vorrichtungen für die Verwendung in diesen Betrieben geeignet und bestimmt sind.
    - § 57 Abs. 3 EnergieStG
  - Normale Sattelzugmaschine, die einen Auflieger zieht
    - ist kein Ackerschlepper und
    - kommt nur als Sonderfahrzeug in Betracht,
    - wenn sie spezielle konstruktive Merkmale für eine Verwendung in einem luf Betrieb aufweist und
    - nur für die Bodenbewirtschaftung eingesetzt wird.<sup>1</sup>

1) FG Sachsen-Anhalt, 02.04.2008 - 2 K 1135/04, juris; Leingärtner/*Jatzke*, Kap. 121, Rn. 34

## ■ Volumen der Subvention

- insgesamt ca. 440 Mio. €<sup>1</sup>
- Durchschnittswerte pro Betrieb<sup>2</sup>
  - Ackerbau 3.886 Euro,
  - Gartenbau 935 Euro,
  - Weinbau 746 Euro,
  - Obstbau 1.052 Euro,
  - Milch 3.238 Euro,
  - sonstiger Futterbau 2.176 Euro,
  - Veredlung 2.257 Euro,
  - Gemischtbetrieb 3.017 Euro.

1) 29. Subventionsbericht des Bundes, 2021 – 2024, S. 481 f.

2) Lehmann, agrarheute vom 21.12.2023,

<https://www.agrarheute.com/management/finanzen/faktencheck-agrardiesel-so-viele-tausend-euro-verliert-landwirt-614626>

- **Abbau der Entlastungsbeträge**
  - Steuerentlastung beträgt pro 1.000 Liter Gasöl bei einem Verbrauch
    - bis zum 29.02.2024 = 214,80 €
    - vom 01.03.2024 bis zum 31.12.2024 = 128,88 €
    - vom 01.01.2025 bis zum 31.12.2025 = 64,44 €
    - ab 01.01.2026 entfällt die Entlastung
  - § 57 Abs. 5 EnergieStG
  - die bis zum 29.02.2024 gültige Rechtslage sah 214,80 € vor.

**Vielen Dank  
für Ihre Aufmerksamkeit**