Urteil vom 16. Juli 2014, II R 39/12

Kraftfahrzeugsteuerbefreiung von Sonderfahrzeugen der Land- oder Forstwirtschaft

BFH II. Senat

KraftStG § 3 Nr 7 S 1 Buchst a, KraftStG § 3 Nr 7 S 1 Buchst b, KraftStG § 3 S 2

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 16. Juli 2012, Az: 3 K 224/11

Leitsätze

Von der Kraftfahrzeugsteuer befreit sind Sonderfahrzeuge i.S. des § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. a und b i.V.m. Satz 2 KraftStG nur dann, wenn sie "ihrer Art nach" ausschließlich geeignet und bestimmt sind, in der Land- oder Forstwirtschaft anfallende Leistungen zu erbringen. Fahrzeuge, die auch in Gewerbebetrieben, z.B. in Betrieben der gewerblichen Viehwirtschaft eingesetzt werden können, sind keine Sonderfahrzeuge für die Landwirtschaft i.S. des § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. a und b KraftStG.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt einen Handel und Verleih von landwirtschaftlichen Fahrzeugen und Maschinen. Im Jahr 2010 erwarb sie ein Fahrzeug vom Typ Verti-Mix 1400 Double SF der Firma Strautmann. Das Fahrzeug dient dazu, Gras- bzw. Maissilage, Kraftfutter etc. mittels einer Fräse aufzunehmen, zu zerkleinern, zu mischen, zu transportieren und bedarfsgerecht an Tiere zu verteilen. Das Fahrzeug wird ausschließlich für Lohnarbeiten in landwirtschaftlichen Betrieben eingesetzt.

2 Die Klägerin beantragte für das Fahrzeug die Steuerbefreiung als land- und forstwirtschaftliches Sonderfahrzeug nach § 3 Nr. 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG). Das seinerzeit zuständige Finanzamt vertrat die Auffassung, das Fahrzeug könne aufgrund seiner Eigenschaften nicht nur in landwirtschaftlichen Betrieben, sondern auch in landwirtschaftlichen Gewerbebetrieben (Unternehmen mit gewerblicher Tierzucht) eingesetzt werden, und setzte die Kraftfahrzeugsteuer mit Bescheid vom 20. April 2010 nach Maßgabe des zulässigen Gesamtgewichts des Fahrzeugs fest.

3 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg. Nach Ansicht des Finanzgerichts (FG) ist § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG dahingehend zu verstehen, dass es nicht auf die steuerrechtliche Qualifikation des Betriebs, in dem das Fahrzeug eingesetzt werde, sondern allein auf die tatsächliche Eignung des Fahrzeugs anhand objektiver Kriterien ankomme. Indem § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG für Sonderfahrzeuge auf deren Bauart und fest verbundenen Einrichtungen abstelle, knüpfe die Vorschrift ausschließlich an objektive (technische) Merkmale an. Die begünstigten Verwendungszwecke ergäben sich allein aus dem Satz 1 der Vorschrift, wonach es für alle Fahrzeugarten auf die konkrete Verwendung in der Land- oder Forstwirtschaft ankomme. Allein die technische Eignung des entsprechenden Fahrzeugs zum Einsatz in einem gewerblichen Agrar- oder Forstbetrieb dürfe nicht zum Ausschluss der Steuerbefreiung führen.

4 Dagegen richtet sich die Revision. Während des Revisionsverfahrens ist die Zuständigkeit für die Besteuerung nach dem KraftStG gemäß § 18a Abs. 1 des Finanzverwaltungsgesetzes am 1. Juli 2014 auf das Hauptzollamt (nunmehr Beklagter und Revisionskläger --HZA--) übergegangen.

5 Das HZA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Der während des Verfahrens durch einen Organisationsakt eingetretene Zuständigkeitswechsel führt ohne Verfahrensunterbrechung zu einem gesetzlichen Beteiligtenwechsel (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. November 2007 IV R 73/02, BFHE 220, 70, BStBl II 2008, 407, und vom 11. September 2008 VI R 63/04, BFH/NV 2008, 2018, sowie BFH-Beschluss vom 15. Januar 2014 V B 31/13, BFH/NV 2014, 522).

III.

8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Ansicht des FG handelt es sich bei dem Futtermischwagen der Klägerin nicht um ein steuerbefreites Sonderfahrzeug i.S. des § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG.

9 1. Nach § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. a und b KraftStG ist das Halten von Sonderfahrzeugen von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, solange diese Fahrzeuge ausschließlich in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben oder zur Durchführung von Lohnarbeiten für land- oder forstwirtschaftliche Betriebe verwendet werden. Nach § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG gelten als Sonderfahrzeuge solche Fahrzeuge, die nach ihrer Bauart und ihren besonderen, mit ihnen fest verbundenen Einrichtungen nur für einen der in § 3 Nr. 7 KraftStG bezeichneten Verwendungszwecke geeignet und bestimmt sind.

10 2. Der Wortlaut des § 3 Nr. 7 KraftStG und der im Gesetzgebungsverfahren deutlich gewordene Wille des Gesetzgebers, land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu begünstigen, setzt dem Anwendungsbereich der Vorschrift enge Grenzen (BFH-Urteile vom 2. Dezember 2003 VII R 26/02, BFHE 204, 320, BStBl II 2004, 525; vom 22. Juni 2004 VII R 42/03, BFHE 206, 383, BStBl II 2004, 903, und BFH-Beschluss vom 16. Juni 2008 II B 83/07, BFH/NV 2008, 1706). Als Sonderfahrzeuge gelten danach nur solche Fahrzeuge, die sich objektiv nur für den begünstigten Zweck eignen, ohne dass bei ihnen eine anderweitige "sinnvoll-praktische" Verwendung tatsächlich in Betracht kommt, es sei denn, diese andere Verwendung erscheint angesichts der Bauart und Einrichtung des Fahrzeugs entgegen seiner vorgegebenen Bestimmung und eigentlichen Eignung "völlig zweckfremd" (BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 1706, m.w.N.).

11 Die enge Beziehung zu den Tätigkeiten, die zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören und dessen Wesen gerade ausmachen (Nutzung des Bodens für die Erzeugung von Produkten durch Aufzucht von Pflanzen und Tieren, vgl. BFH-Urteil in BFHE 206, 383, BStBl II 2004, 903), rechtfertigt danach eine Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer für Fahrzeuge, die ausschließlich geeignet und bestimmt sind, "ihrer Art nach" nur in der Land- oder Forstwirtschaft anfallende Leistungen zu erbringen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 206, 383, BStBl II 2004, 903 zu Transportfahrzeugen in der Forstwirtschaft). Fahrzeuge, die auch in Betrieben eingesetzt werden können, die keine landwirtschaftlichen Betriebe sind, wie z.B. Betriebe der gewerblichen Viehwirtschaft, sind demnach keine Sonderfahrzeuge für die Landwirtschaft i.S. des § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. a KraftStG (BFH-Urteil in BFHE 204, 320, BStBl II 2004, 525).

12 3. Der Steuervergünstigung steht zwar nicht der Umstand entgegen, dass das streitige Fahrzeug nicht zum Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, sondern eines Lohnunternehmens und damit eines Gewerbebetriebs gehört (vgl. § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. b KraftStG; BFH-Urteil vom 1. März 2001 VII R 79/99, BFHE 194, 473, BStBl II 2001, 424). Der selbstfahrende Futtermischwagen ist aber deshalb kein "Sonderfahrzeug" i.S. des § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. a KraftStG, da es bei der hier maßgebenden objektiv abstrakten Betrachtung nach seiner Bauart und Einrichtung auch in einem Betrieb gewerblicher Rinderhaltung und nicht nur in der land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion zum Einsatz kommen könnte und selbst bei Zugehörigkeit des Fahrzeugs zu einem Betriebsvermögen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs die Vergünstigung zu versagen wäre.

13 Die abstrakte Verwendungsmöglichkeit des streitgegenständlichen Fahrzeugs im Rahmen der gewerblichen Rinderhaltung ist nicht nur theoretisch denkbar, sondern wäre auch konkret sinnvoll. Die Betriebsabläufe bei der Mast oder Zucht gleichen bei einer gewerblichen Rinderhaltung denen in einem landwirtschaftlichen Betrieb, in dem das für das Vieh benötigte Futter selbst produziert wird. In beiden Fällen gilt es, das eingelagerte Futter (Gras- oder Maissilage) abzufräsen, aufzubereiten und an die Tiere portionsgerecht auszugeben. Dabei kommt es nicht darauf an, ob es Betriebe mit gewerblicher Rinderhaltung in der Bundesrepublik Deutschland tatsächlich gibt (a.A. FG München, Urteil vom 3. Mai 2006 4 K 1153/04, Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 1367). Maßgeblich ist

allein, ob Futtermischwagen in Betrieben mit gewerblicher Rinderhaltung sinnvoll zum Einsatz kommen könnten. Bei der kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Würdigung bleibt nur eine völlig zweckfremde Nutzungsmöglichkeit unberücksichtigt (BFH-Beschluss vom 19. November 1998 VII B 127/98, BFH/NV 1999, 673, und BFH-Urteil in BFHE 204, 320, BStBl II 2004, 525).

14 4. Da das FG von einer anderen Auslegung des § 3 Nr. 7 KraftStG ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Bei dem selbstfahrenden Futtermischwagen der Klägerin handelt es sich nicht um ein Sonderfahrzeug i.S. des § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. a KraftStG, da das Fahrzeug seiner Bauart und Einrichtung nach auch in einem Betrieb mit gewerblicher Rinderhaltung und nicht nur in der land- und forstwirtschaftlichen Urproduktion zum Einsatz kommen kann.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de