Urteil vom 21. Februar 2019, III R 20/18

Kraftfahrzeugsteuerbefreiung von "LOF.Sattelzugmaschinen"

ECLI:DE:BFH:2019:U.210219.IIIR20.18.0

BFH III. Senat

KraftStG § 3 Nr 7 S 1 Alt 1, KraftStG § 2 Abs 2 Nr 2, AO § 171 Abs 10, FZV § 2, KraftStG § 3 Nr 7 S 1 Buchst a

vorgehend FG Düsseldorf, 13. März 2018, Az: 8 K 3180/16 Verk

Leitsätze

1. Seit dem VerkehrStÄndG vom 5. Dezember 2012 ist die Feststellung von Fahrzeugklassen und Aufbauarten durch die Zulassungsbehörde für Zwecke der Kraftfahrzeugsteuer bindend. Die durch die Zulassungsbehörde in den Fahrzeugpapieren dokumentierte Feststellung bezüglich Fahrzeugklasse und Aufbauart stellt seither gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG einen Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO dar .

2. Nach § 3 Nr. 7 Satz 1 1. Alternative KraftStG sind Zugmaschinen von der Kraftfahrzeugsteuer nicht befreit, wenn sie von der Zulassungsbehörde als "Sattelzugmaschine" (Fahrzeugklasse 88), oder "LOF.Sattelzugmaschine" (Fahrzeugklasse 90) zugelassen wurden .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14. März 2018 8 K 3180/16 Verk aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) eine Kraftfahrzeugsteuerbefreiung für ein landwirtschaftlich genutztes Fahrzeug gemäß § 3 Nr. 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) beanspruchen kann.

2 Der Kläger ist Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes. Ausschließlich in diesem Betrieb verwendet er eine seit dem 22. Mai 2014 auf ihn zugelassene Sattelzugmaschine. Dieses Fahrzeug erreicht eine bauartbedingte Höchstgeschwindigkeit von 89 km/h und verfügte ursprünglich nur über die bauarttypische Sattelkupplung zwecks Verbindung mit einem Sattelauflieger.

3 Unmittelbar bevor die Sattelzugmaschine auf den Kläger zugelassen wurde, hatte er im Mai 2014 daran eine Anhängerkupplung montieren lassen, die die Verwendung üblicher landwirtschaftlicher Anhänger einschließlich deren Versorgung mit Elektrizität sowie Druckluft zum Betrieb der Bremsen ermöglichte. Die Verwendbarkeit des Fahrzeugs zum Betrieb mit einem Sattelauflieger wurde durch diesen Umbau nicht beeinträchtigt.

4 Das Fahrzeug wurde von der Zulassungsstelle als "Sattelzugmaschine" mit der Fahrzeugklasse 88, Aufbauart 0000 eingestuft (Felder "5", "J" und "4" der Zulassungsbescheinigung Teil I, im Folgenden: Schlüsselnummer 88 0000). Der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) setzte ab dem 22. Mai 2014 rückwirkend Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von 556 € fest.

5 Am 10. März 2016 beantragte der Kläger beim HZA die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 7 KraftStG, nachdem er im Einzelgenehmigungsverfahren die Zulassungsbescheinigung dahingehend hatte berichtigen lassen, dass das Fahrzeug nunmehr als "LOF.Sattelzugmaschine" (Schlüsselnummer 90 0000) eingetragen ist. Das HZA lehnte diesen Antrag mit Bescheid vom 14. März 2016 ab. Der hiergegen gerichtete Einspruch vom 11. April 2016 blieb ohne Erfolg.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der anschließend erhobenen Klage statt. Es war der Ansicht, dass LOF.Sattelzugmaschinen, ebenso wie sonstige Zugmaschinen, angesichts ausschließlicher Nutzung in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb von der Kraftfahrzeugsteuer befreit seien. Der Ausschluss für Sattelzugmaschinen in § 3 Nr. 7 Satz 1 1. Alternative KraftStG sei im Wege der teleologischen Reduktion zu begrenzen, so dass die für spezifisch land- und forstwirtschaftliche Verwendung umgerüstete und zulassungsrechtlich entsprechend ausgewiesene Sattelzugmaschine nicht erfasst sei.

7 Hiergegen wendet sich die Revision des HZA. Es ist der Meinung, Sattelzugmaschinen seien von der Steuerbefreiung ausgeschlossen und die Auslegung des FG verletze § 3 Nr. 7 Satz 1 1. Alternative KraftStG. Die Besteuerung folge der zulassungsrechtlichen Einordnung.

8 Das HZA beantragt,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 14. März 2018 8 K 3180/16 Verk aufzuheben und die Klage abzuweisen.

9 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

10 Er ist der Ansicht, dass sich die LOF.Sattelzugmaschine von der gewöhnlichen Sattelzugmaschine so wesentlich unterscheidet, dass die Ausnahme von der Steuerbefreiung für Sattelzugmaschinen nicht greifen könne.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision des HZA ist begründet und führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage.

12 1. Von der Kraftfahrzeugsteuer befreit sind nach § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. a KraftStG Zugmaschinen, mit Ausnahme von Sattelzugmaschinen, solange diese Fahrzeuge ausschließlich in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.

13 a) Seit dem Gesetz zur Änderung des Versicherungsteuergesetzes und des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (Verkehrsteueränderungsgesetz --VerkehrStÄndG--) vom 5. Dezember 2012 (BGBl I 2012, 2431) ist die Feststellung von Fahrzeugklassen und Aufbauarten durch die Zulassungsbehörde gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG für Zwecke der Kraftfahrzeugsteuer verbindlich (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Oktober 2014 II B 111/13, BFH/NV 2015, 357, Rz 7; vgl. BTDrucks 17/10039, S. 24). Mit dieser Gesetzesänderung ist die frühere ständige Rechtsprechung bezüglich der Bindungswirkung von Fahrzeugklassen und Aufbauarten (seit dem BFH-Urteil vom 30. September 1981 II R 56/78, BFHE 134, 367, BStBl II 1982, 82; vgl. auch BFH-Urteile vom 26. November 1991 VII R 88/90, BFH/NV 1992, 414; vom 3. April 2001 VII R 7/00, BFHE 194, 477, BStBl II 2001, 451, unter II.1.) überholt (so bereits Niedersächsisches FG, Urteil vom 30. Juni 2016 14 K 16/16, Entscheidungen der Finanzgerichte 2016, 1671; Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuergesetz, § 2 Rz 2a, 13b, § 3 Rz 67, 68, 74, § 8 Rz 8a, 8b; Halaczinsky, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2016, 364; Beyme, Agrarbetrieb 2017, 39, 40). Die durch die Zulassungsbehörde in den Fahrzeugpapieren dokumentierte Feststellung bezüglich Fahrzeugklasse und Aufbauart stellt damit einen Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 der Abgabenordnung (AO) dar (bereits bisher zur Schadstoffklasse, BFH-Urteil vom 17. Oktober 2006 VII R 13/06, BFHE 215, 562, BStBl II 2007, 134, unter II.4.b), an den die Zollverwaltung bei der Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO gebunden ist, soweit keine anderweitige Regelung getroffen wird (vgl. z.B. § 18 Abs. 12 KraftStG).

14 b) Eigenständige Regelungen zur Bestimmung von Zugmaschinen und Sattelzugmaschinen enthält das KraftStG nicht (s. Strodthoff, a.a.O., § 3 Rz 68).

15 2. Die Zulassungsbehörden stellen die Fahrzeugklasse und die Aufbauart entsprechend dem "Verzeichnis zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern" des Kraftfahrtbundesamts (KBA-Verzeichnis) fest. Das KBA-Verzeichnis dient der einheitlichen Erfassung der gemäß § 6 Abs. 7 Nr. 1 und Nr. 7 Buchst. a der Verordnung

über die Zulassung von Fahrzeugen zum Straßenverkehr (Fahrzeug-Zulassungsverordnung --FZV--) in den Fahrzeugregistern zu speichernden und in den Fahrzeugpapieren zu erfassenden Daten (Dauer in Hentschel/König/Dauer, Straßenverkehrsrecht, 44. Aufl. 2017, § 11 FZV Rz 4, § 12 FZV Rz 8; KBA-Verzeichnis, S. 7). Die Zulassungsbehörden unterscheiden demnach zwischen den Fahrzeugklassen 87 "Zugmaschine", 88 "Sattelzugmaschine", 89 "LOF.Zugmaschine" und 90 "LOF.Sattelzugmaschine" (KBA-Verzeichnis, S. 46).

16 3. Kraftfahrzeugsteuerrechtlich wird in § 3 Nr. 7 KraftStG lediglich zwischen "Zugmaschine" und "Sattelzugmaschine", als deren Unterfall, unterschieden. Das zulassungsrechtliche Merkmal "LOF" hat über die zulassungs- und verkehrsrechtliche Bedeutung hinaus (z.B. Agrardiesel-Rückvergütung, Sonntagsfahrverbot, EU-Kontrollgerät - vgl. Höner, top agrar 10/2016, S. 86) keine kraftfahrzeugsteuerrechtliche Bedeutung.

17 a) Dementsprechend unterfallen dem kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Begriff der "Zugmaschine" i.S. des § 3 Nr. 7 Satz 1 1. Alternative KraftStG alle Fahrzeuge, die von der Zulassungsbehörde in den Fahrzeugklassen 87 "Zugmaschine", 88 "Sattelzugmaschine", 89 "LOF.Zugmaschine" oder 90 "LOF.Sattelzugmaschine" zugelassen wurden. Ausgenommen von der Steuerbefreiung sind "Sattelzugmaschinen", worunter alle Fahrzeuge fallen, die von der Zulassungsbehörde in den Fahrzeugklassen als 88 "Sattelzugmaschine" oder 90 "LOF.Sattelzugmaschine" zugelassen wurden (so auch Strodthoff, a.a.O., § 3 Rz 74; Vaupel, LAND&Forst 9/2017, S. 41 f.; Höner, top agrar 10/2016, S. 86).

18 b) An der kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Differenzierung zwischen "Zugmaschine" und "Sattelzugmaschine" ändert auch die zulassungsrechtliche Dreiteilung in § 2 Nr. 14, 15 und 16 FZV nichts. Ansonsten wären alle "land- oder forstwirtschaftliche Zugmaschinen" nach § 2 Nr. 16 FZV mangels Nennung in § 3 Nr. 7 KraftStG nicht von der Steuerbefreiung erfasst.

19 c) Die Unterscheidung zwischen "Zugmaschine" und "Sattelzugmaschine" bedarf entgegen der Vorentscheidung auch keiner teleologischen Reduktion. Denn es entspricht den Vorstellungen des Gesetzgebers, dass die Steuerbefreiung "[...] nach ihrem Sinn und Zweck so weit wie nur möglich auf den Bereich der Land- und Forstwirtschaft beschränkt bleiben" sollte (vgl. BTDrucks IV/1690). Im Interesse dieser Beschränkung sollten Sattelzugmaschinen und Sattelanhänger ausdrücklich von der Befreiung ausgeschlossen sein, da diese auch anderweitig, insbesondere im Güterkraftverkehrsgewerbe und in Gewerbebetrieben auf dem Gebiet der Land- und Forstwirtschaft verwendbar sind (vgl. 25. Subventionsbericht vom 27. August 2015, BTDrucks 18/5940, S. 240). Diese Verwendung selbst steht aber nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem eigentlichen landwirtschaftlichen Betrieb, sondern kann z.B. auch von einem Handelsbetrieb veranlasst werden und rechtfertigt somit keine Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer (BFH-Urteil vom 22. Juni 2004 VII R 42/03, BFHE 206, 383, BStBl II 2004, 903, unter II.1.).

20 4. Das FG-Urteil entspricht nicht diesen vorgenannten Grundsätzen und ist daher aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Vorentscheidung unterfallen von der Zulassungsbehörde in der Fahrzeugklasse 90 als "LOF.Sattelzugmaschinen" eingruppierte Fahrzeuge als "Sattelzugmaschine" nicht der Steuerbefreiung in § 3 Nr. 7 Satz 1 1. Alternative KraftStG. Die Sache ist spruchreif, die Klage ist abzuweisen. Denn im vorliegenden Fall handelt es sich nach den Feststellungen des FG um eine solche von der Steuerbefreiung ausgenommene Sattelzugmaschine i.S. des § 3 Nr. 7 Satz 1 1. Alternative KraftStG.

21 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de