

Urteil vom 18. Dezember 2024, IV R 11/23

Zur Kraftfahrzeugsteuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 7 KraftStG

ECLI:DE:BFH:2024:U.181224.IVR11.23.0

BFH IV. Senat

KraftStG § 3 Nr 7 Buchst a, KraftStG § 3 Nr 7 Buchst c, KraftStG § 7, EStG § 15 Abs 3, FGO § 93 Abs 3 S 2, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2017

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 25. Januar 2022, Az: 8 K 8035/18

Leitsätze

1. Für Zwecke der kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Befreiung nach § 3 Nr. 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes ist ein Gewerbebetrieb nicht allein aufgrund der einkommensteuerrechtlichen Fiktion der Abfärbung oder der gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes anzunehmen.
2. Fahrzeuge werden nicht ausschließlich zu Beförderungen für land- oder forstwirtschaftliche Betriebe verwendet, wenn sie von einer Personengesellschaft eingesetzt werden, um von ihr landwirtschaftlich erzeugte Produkte zu einer ebenfalls von ihr gewerblich betriebenen Biogasanlage zu befördern.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 25.01.2022 - 8 K 8035/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Die Beteiligten streiten um die kraftfahrzeugsteuerrechtliche Befreiung zweier Anhänger.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Sie erzeugt und verkauft zum einen landwirtschaftliche Produkte. Zum anderen betreibt sie eine Biogasanlage; der darin erzeugte Strom wird entgeltlich abgegeben.
- 3 Im Rahmen ihrer landwirtschaftlichen Getreideproduktion baute die Klägerin im Jahr 2017 Mais auf einer Fläche von etwa ... Hektar (ha) und Roggen auf einer Fläche von rund ... ha an. Als Ernte holte sie Silomais für die Biogasanlage im Umfang von etwa 8 300 Tonnen (t) und Roggen im Umfang von 475 t ein. Den geernteten Roggen verkaufte die Klägerin überwiegend; 5,72 % davon wurden in ihrer Biogasanlage verwendet. 87 % der Gesamtenergieerzeugung des Getreides der Klägerin entfielen auf den in der Biogasanlage verstromten Mais und Roggen, 13 % auf den Verkauf von Roggen.
- 4 Im Durchschnitt der Erntejahre 2017 bis 2020 wurden --gemessen am Energiegehalt der Ernte-- circa 69 % der Ernteerträge der Klägerin in der Biogasanlage vergoren. Die Biogasanlage der Klägerin deckte in den Jahren 2017 bis 2020 ihren Bedarf zur Energieerzeugung zu durchschnittlich 46 % aus dem selbst angebauten Getreide.
- 5 Die Klägerin war seit dem 30.03.2017 Halterin von zwei Anhängern mit einer zulässigen Gesamtmasse von jeweils 12 t. Sie waren unter dem amtlichen Kennzeichen ... 1 beziehungsweise ... 2 zugelassen. Zum 18.05.2020 wurde das Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen ... 1 abgemeldet, zum 12.10.2020 das Fahrzeug mit dem amtlichen

Kennzeichen ... 2. Beide Anhänger wurden auch für den Transport des eigenen Getreides zu der Biogasanlage der Klägerin genutzt.

- 6 Am 18.04.2017 beantragte die Klägerin die Befreiung der beiden Anhänger von der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 3 Nr. 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) lehnte die Anträge auf Steuerbefreiung mit Bescheiden vom 14.06.2017 ab. Die Fahrzeuge dürften für die beantragte Befreiung ausschließlich in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden. Die Einsprüche der Klägerin blieben erfolglos (Einspruchsentscheidungen vom 19.01.2018). Mit Klagen zum Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg verfolgte die Klägerin die Erteilung der Steuerbefreiungen weiter.
- 7 Das FG wies --nach Verbindung der Verfahren-- die Klage mit Urteil vom 25.01.2022 - 8 K 8035/18 ab. Die Klägerin habe keinen Anspruch auf Befreiung der beiden Anhänger von der Kraftfahrzeugsteuer nach § 3 Nr. 7 KraftStG. Sie betreibe neben einer gewerblichen Biogasanlage zwar auch einen eigenständigen landwirtschaftlichen Betrieb. Die Erzeugung des für die Biogasanlage verwendeten Getreides sei jedoch dem gewerblichen Betrieb der Biogasanlage zuzuordnen. Die Anhänger seien damit nicht ausschließlich in dem landwirtschaftlichen Betrieb genutzt worden. Sie seien auch nicht ausschließlich zu Beförderungen im Sinne von § 3 Nr. 7 Buchst. c KraftStG verwendet worden.
- 8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Bundesrechts (§ 3 Nr. 7 KraftStG).
- 9 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG vom 25.01.2022 - 8 K 8035/18, die Ablehnungsbescheide vom 14.06.2017 und die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 19.01.2018 aufzuheben und das HZA zu verpflichten, der Klägerin die beantragte Befreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG für die Fahrzeuge ... 1 und ... 2 zu gewähren.
- 10 Das HZA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die mündliche Verhandlung war nicht wiederzueröffnen.
- 12 1. Nach § 121 Satz 1, § 93 Abs. 3 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hat das Gericht nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob eine bereits geschlossene mündliche Verhandlung wiedereröffnet wird. Das Ermessen ist allerdings auf Null reduziert, wenn durch die Ablehnung der Wiedereröffnung wesentliche Prozessgrundsätze verletzt würden, zum Beispiel weil anderenfalls der Anspruch eines Beteiligten auf Gewährung rechtlichen Gehörs verletzt oder die Sachaufklärung unzureichend wäre (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BFHE 286, 25, Rz 16).
- 13 2. Der am 16.12.2024, nach Durchführung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat, durch das HZA eingereichte Schriftsatz vom 13.12.2024 gibt keinen Anlass für eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung. Die mit dem Schriftsatz vorgelegte Verfügung der Generalzolldirektion vom 15.09.2017 - S 6108-2017.00017-DIV.A.41 zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG bei Kapital-/Personengesellschaften, die aufgrund ihrer Rechtsform ertragsteuerlich als Gewerbebetrieb behandelt werden, wurde bereits von dem Vertreter des HZA in der mündlichen Verhandlung angesprochen. Im Übrigen handelt es sich bei dieser Verfügung lediglich um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die keine Bindungswirkung für das Gericht entfaltet (z.B. BFH-Urteil vom 05.06.2024 - I R 3/22, BFHE 285, 355, Rz 30, m.w.N.).

III.

- 14 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 FGO). Das FG hat im Ergebnis zu Recht die begehrte Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG versagt und die Klage abgewiesen.
- 15 1. Nach § 3 Nr. 7 KraftStG ist von der Kraftfahrzeugsteuer befreit --soweit vorliegend von Bedeutung-- das Halten von Kraftfahrzeuganhängern, solange diese Fahrzeuge ausschließlich verwendet werden a) in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben oder c) zu Beförderungen für land- oder forstwirtschaftliche Betriebe, wenn diese Beförderungen in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb beginnen oder enden.

- 16** a) Bei § 3 Nr. 7 KraftStG handelt es sich um eine verwendungsbezogene Steuerbefreiung (Leingärtner/Stephany, Besteuerung der Landwirte, Kap. 116 Rz 1). Sie liegt in der Begünstigung der Transporte der Land- und Forstwirtschaft, nicht der gewerblichen Unternehmen. Diese Begünstigung soll nach dem Willen des Gesetzgebers so weit als möglich auf den Bereich der Land- und Forstwirtschaft beschränkt bleiben (Bericht des Finanzausschusses vom 03.12.1963, BTDrucks IV/1690, S. 2; s.a. BFH-Urteile vom 05.03.1980 - II R 19/75, BFHE 129, 516, BStBl II 1980, 255 [Rz 7]; vom 06.03.2013 - II R 55/11, BFHE 240, 418, BStBl II 2013, 518, Rz 17).
- 17** b) Ein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb im Sinne von § 3 Nr. 7 KraftStG ist eine Wirtschaftseinheit, in der die Produktionsfaktoren Boden, Betriebsmittel und menschliche Arbeit zusammengefasst sind und --aufeinander abgestimmt-- planmäßig eingesetzt werden, um Güter zu erzeugen und zu verwerten oder Dienstleistungen bereitzustellen (z.B. BFH-Urteil vom 06.03.2013 - II R 55/11, BFHE 240, 418, BStBl II 2013, 518, Rz 11, m.w.N.).
- 18** aa) Eine spezifisch kraftfahrzeugsteuerrechtliche Definition eines landwirtschaftlichen Betriebs existiert nicht. In der Rechtsprechung des BFH wird auf bewertungsrechtliche Regelungen und allgemeine Grundsätze zurückgegriffen, auch wenn diese für das Kraftfahrzeugsteuerrecht nicht bindend sind (BFH-Urteile vom 22.09.1992 - VII R 45/92, BFHE 169, 478, BStBl II 1993, 200 [Rz 6]; vom 06.03.2013 - II R 55/11, BFHE 240, 418, BStBl II 2013, 518, Rz 11; Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuer, § 3 KraftStG Rz 86), sowie für die Abgrenzung eines landwirtschaftlichen Betriebs von einem Gewerbebetrieb auf ertragsteuerrechtliche Grundsätze (vgl. BFH-Urteil vom 06.03.2013 - II R 55/11, BFHE 240, 418, BStBl II 2013, 518, Rz 11 ff., m.w.N.).
- 19** Ertragsteuerrechtlich ist keine land- oder forstwirtschaftliche, sondern eine gewerbliche Tätigkeit gegeben, wenn in einer Biogasanlage Strom gewonnen wird, der gegen Entgelt an einen Energieversorger geliefert wird (z.B. R 15.5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, Abs. 12 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien 2012; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.04.2022, BStBl I 2022, 633, Rz 9, 13; Leingärtner/Kreckl, Besteuerung der Landwirte, Kap. 5 Rz 40; Schmidt/Kulosa, EStG, 43. Aufl., § 13 Rz 69; Brandis/Heuermann/Nacke, § 13 EStG Rz 133f; vgl. auch BFH-Urteil vom 06.03.2013 - II R 55/11, BFHE 240, 418, BStBl II 2013, 518, Rz 13). Die Klägerin hat danach mit dem Betrieb der Biogasanlage jedenfalls einen Gewerbebetrieb unterhalten. Da dies zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 20** bb) Da die kraftfahrzeugsteuerrechtliche Befreiungsnorm des § 3 Nr. 7 KraftStG weder die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einem Betriebsvermögen, die Bewertung eines Wirtschaftsguts oder die Erfassung der Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen im Allgemeinen bezweckt, sondern alleine den Zusammenhang der Verwendung eines Fahrzeugs mit land- oder forstwirtschaftlicher Tätigkeit betrachtet, ist keine zwingende Übernahme aller bewertungs- und einkommensteuerrechtlichen Abgrenzungsregeln geboten. Im Rahmen der Bestimmung des land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs im Sinne von § 3 Nr. 7 KraftStG sind danach jedenfalls die einkommensteuerrechtlichen Fiktionen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 und Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht anzuwenden. Die Befreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG knüpft nicht an die Rechtsform des Steuerschuldners (§ 7 KraftStG), sondern an den Zusammenhang zwischen der Verwendung des betreffenden Fahrzeugs und der privilegierten land- oder forstwirtschaftlichen Tätigkeit an. Sie ist somit rechtsformneutral ausgestaltet. Daher spielt es keine Rolle, ob eine Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu insgesamt gewerblichen Einkünften führt oder ob dies der Fall ist, weil eine gewerblich geprägte Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vorliegt. Für die Befreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG macht es folglich auch keinen Unterschied, ob die privilegierte Tätigkeit von einem Einzelunternehmer, einer Personengesellschaft oder einer Kapitalgesellschaft ausgeübt wird und ob sie ausschließlich oder neben einer anderen, insbesondere gewerblichen Tätigkeit ausgeübt wird.
- 21** c) Danach hat das FG im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die Klägerin die Anhänger nicht ausschließlich für steuerbefreite Zwecke verwendet hat.
- 22** aa) Anders als das FG angenommen hat, bedarf es im Streitfall für die Anwendung des § 3 Nr. 7 Buchst. a und c KraftStG keiner betriebsbezogenen Abgrenzung, ob die Produktion von Mais und Roggen zur Verwendung in der klägerischen Biogasanlage einen eigenständigen landwirtschaftlichen Betrieb darstellt oder --wie von dem FG angenommen-- lediglich als Nebenbetrieb zu der gewerblichen Stromproduktion anzusehen ist.
- 23** bb) Für Zwecke der kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Befreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG genügt es im Streitfall festzustellen, ob die Klägerin die in Rede stehenden Fahrzeuganhänger --jedenfalls zum Teil-- auch dafür genutzt hat, den selbst erzeugten Mais und Roggen zu ihrer Biogasanlage zu befördern und damit für ihre gewerbliche Tätigkeit zu verwenden. Eine ausschließliche Verwendung im Sinne von § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG ist dann ausgeschlossen. Da die Klägerin die Anhänger nach den Feststellungen des FG, an die der BFH nach § 118 Abs. 2

FGO mangels erfolgreicher Verfahrensrügen gebunden ist, jedenfalls auch in diesem gewerblichen Bereich eingesetzt hat, hat sie diese nicht im Sinne des § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG ausschließlich in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet, so dass eine Steuerbefreiung der Anhänger nach dieser Vorschrift ausscheidet.

- 24** cc) Im Ergebnis zu Recht hat das FG auch das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 Buchst. c KraftStG verneint. Entgegen der Auffassung des FG folgt dies jedoch nicht schon daraus, dass es sich bei den Transporten des Getreides zur Biogasanlage "um ein Befördern von Gütern für eigene Zwecke, jedoch nicht um Beförderungen für einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb handelt", denn die Befreiung nach § 3 Nr. 7 Buchst. c KraftStG kommt auch dann in Betracht, wenn ein Anhänger für Beförderungen für den eigenen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird. Dahinstehen kann, ob der Klägerin, wie vom FG angenommen, die begehrte Steuerbefreiung deshalb nicht gewährt werden kann, weil selbst bei Annahme auch eines landwirtschaftlichen Betriebs diesem jedenfalls nicht auch die Produktion des in der Biogasanlage verstromten Getreides zugeordnet werden könnte und es damit an Beförderungen fehlte, die in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb beginnen oder enden. Denn unabhängig davon, ob die Klägerin neben ihrem Gewerbebetrieb auch einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhalten hat und diesem --anders als von dem FG angenommen-- auch die Produktion des in der Biogasanlage verstromten Getreides zuzuordnen wäre, wären die Anhänger jedenfalls nicht ausschließlich für Beförderungen für den landwirtschaftlichen Betrieb, sondern auch für Beförderungen für den Gewerbebetrieb verwendet worden.
- 25** Dabei kann dahinstehen, ob, wie die Klägerin vorträgt, unter fremden Dritten die Beförderung dem landwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen wäre, solange nicht zivilrechtlich vereinbart wäre, dass die Beförderung im Auftrag des Erwerbers der zu befördernden Produkte erfolge. Denn diese Zuordnung versagt dann, wenn demselben Rechtsträger der gewerbliche und der landwirtschaftliche Betrieb zugeordnet sind, da er mit sich selbst keine schuldrechtlichen Verträge schließen kann. Daher ist jedenfalls in diesen Fällen davon auszugehen, dass Beförderungen der im landwirtschaftlichen Betrieb erzeugten Produkte zu der gewerblich betriebenen Biogasanlage auch im Interesse der Biogasanlage und damit im Sinne des § 3 Nr. 7 Buchst. c KraftStG nicht ausschließlich für den landwirtschaftlichen Betrieb erfolgen.
- 26** 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de