

Urteil vom 27. November 2025, IV R 18/23

Kraftfahrzeugsteuerbefreiung eines Transportfahrzeugs für Langholz als Sonderfahrzeug der Land- oder Forstwirtschaft

ECLI:DE:BFH:2025:U.271125.IVR18.23.0

BFH IV. Senat

KraftStG § 2 Abs 2, KraftStG § 3 Nr 7, KraftStG § 12 Abs 2 Nr 2, AO § 182 Abs 1, FZV § 2 Nr 14, FZV § 2 Nr 16, FZV § 6 Abs 7 Nr 1

vorgehend FG Münster, 16. Juni 2023, Az: 10 K 2561/21 Kfz

Leitsätze

1. NV: Eine Steuerbefreiung als Sonderfahrzeug nach § 3 Nr. 7 Satz 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) erhält ein Fahrzeug, wenn es nach einer objektiv-abstrakten Betrachtung nur für den begünstigten Verwendungszweck geeignet ist und eine anderweitige "sinnvoll-praktische" Verwendung nicht 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" (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. NV: Liegt eine solche abstrakte anderweitige Eignung des Fahrzeugs für eine befreiungsschädliche Verwendung vor, so ist ein steuerbefreites Sonderfahrzeug nach § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG auch dann nicht anzunehmen, wenn es im konkreten Fall tatsächlich nur in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird (Bestätigung der Rechtsprechung).
3. NV: Auf betriebswirtschaftliche Parameter wie Angebot und Nachfrage nach dem zu transportierenden Gut, die Schwankungen unterliegen, kann der Ausschluss einer anderweitigen befreiungsschädlichen Verwendungsmöglichkeit eines Fahrzeugs in der Regel nicht gestützt werden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 16.06.2023 - 10 K 2561/21 Kfz aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Eigentümer forstwirtschaftlicher Flächen in einer Größe von rund ... Hektar. Er ist seit dem 31.08.2020 Halter des Fahrzeugs mit dem amtlichen Kennzeichen ... 1. Ausweislich der Zulassungsbescheinigung Teil I handelt es sich bei dem Fahrzeug um einen Lkw für Langmaterial des Herstellers MAN Nutzfahrzeuge. In der Zulassungsbescheinigung Teil I ist im Feld "J" (Fahrzeugklasse) die Schlüsselnummer 06 und im Feld "4" (Art des Aufbaus) die Schlüsselnummer 7400 eingetragen.
- 2 Weiterhin ist der Kläger seit dem 31.08.2020 Halter des Fahrzeugs mit dem amtlichen Kennzeichen ... 2. Hierbei handelt es sich ausweislich der Zulassungsbescheinigung Teil I um einen sogenannten Anhänger Nachläufer (vgl. Feld "5"); dort ist im Feld "J" (Fahrzeugklasse) die Schlüsselnummer 62 und im Feld "4" (Art des Aufbaus) die Schlüsselnummer 3500 eingetragen.

- 3 Der Kläger nutzte Lkw und Anhänger --neben dem Fahren auf öffentlichen Straßen-- ausschließlich auf Grundstücksflächen, die zu seinem forstwirtschaftlichen Betrieb gehören, um Langholz zu transportieren.
- 4 Mit Anträgen vom 21.09.2020 beantragte der Kläger bei dem Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--), den genannten Lkw und Anhänger nach § 3 Nr. 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) von der Kraftfahrzeugsteuer zu befreien. Er gab an, dass es sich bei dem Lkw um ein Sonderfahrzeug handele, das wegen seiner Bauart und seiner besonderen, mit ihm fest verbundenen Einrichtungen nur für den Transport von Langholz geeignet und bestimmt sei. Bei dem transportierten Langholz handele es sich um "Käferholz" beziehungsweise "Kalamitätsholz" aus dem eigenen forstwirtschaftlichen Betrieb. Der Anhänger sei der Nachläufer des genannten Lkw und diene ausschließlich dem Transport des betriebseigenen Holzes.
- 5 Das HZA setzte mit Bescheid vom 30.09.2020 für den Lkw zunächst Kraftfahrzeugsteuer für die Zeit ab dem 31.08.2020 in Höhe von jährlich 0 € fest; es verwies zur Begründung auf die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG. Für den Anhänger setzte das HZA am 18.01.2021 Kraftfahrzeugsteuer für die Zeit ab dem 31.08.2020 in Höhe von jährlich 373 € fest. Mit Bescheid vom 09.02.2021 änderte das HZA unter Berufung auf die Korrektornorm des § 12 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG den Kraftfahrzeugsteuerbescheid vom 30.09.2020 für den Lkw dahingehend, dass nunmehr Kraftfahrzeugsteuer für die Zeit ab dem 31.08.2020 in Höhe von jährlich 556 € festgesetzt wurde.
- 6 Mit Einspruchsentscheidung vom 22.09.2021 wies das HZA die Einsprüche des Klägers als unbegründet zurück und führte zur Begründung aus: Bei dem Fahrzeug des Klägers handele es sich aufgrund seiner verkehrsrechtlichen Klassifizierung um einen Lkw für Langmaterial mit Ladegerät und um keine Zugmaschine. Es sei auch kein land- oder forstwirtschaftliches Sonderfahrzeug gegeben, da es nach seiner Bauart und den besonderen, fest mit ihm verbundenen Einrichtungen nicht ausschließlich für einen der in § 3 Nr. 7 KraftStG bezeichneten Verwendungszwecke geeignet und bestimmt sei. Der Nachläufer sei nicht steuerbefreit, da er nicht hinter einer Zugmaschine oder einem Sonderfahrzeug im Sinne des § 3 Nr. 7 KraftStG mitgeführt werde.
- 7 Das Finanzgericht (FG) Münster gab der Klage mit Urteil vom 16.06.2023 - 10 K 2561/21 Kfz statt und hob die Bescheide vom 18.01.2021 sowie vom 09.02.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.09.2021 auf. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. a und c i.V.m. Satz 2 KraftStG sei sowohl für den Lkw als auch den Anhänger gegeben. Der Lkw sei ein Sonderfahrzeug im Sinne von § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG. Nach dieser Norm sei auch der Anhänger steuerbefreit, da er hinter diesem Sonderfahrzeug gezogen werde. Die Fahrzeuge seien nicht nur tatsächlich ausschließlich in dem Forstbetrieb des Klägers genutzt worden, sie hätten auch objektiv nicht "sinnvoll-praktisch" außerhalb desselben genutzt werden können. Andere Gegenstände als das transportierte Stammholz würden bei einem Transport beschädigt werden. Außerdem sei der Streitfall mit dem Fall vergleichbar, den der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 22.06.2004 - VII R 42/03 (BFHE 206, 383, BStBl II 2004, 903) entschieden habe. Danach bleibe der Lkw selbst dann ein Sonderfahrzeug, wenn das geerntete Holz durch die Kunden mit einem eigenen Fahrzeug und dazugehörigem Nachläufer vom Sammelplatz des Klägers abgeholt und zu Sägewerken oder zu einer für den Export ins Ausland bestimmten Stelle transportiert werde. Denn diese im Wald des Klägers beginnende Beförderungsleistung (vgl. § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. c KraftStG) stehe in enger Beziehung zum Forstbetrieb des Klägers. Schließlich sei eine befreiungsschädliche Verwendung von solchen Fahrzeugen wie denjenigen des Klägers in Gewerbebetrieben lediglich theoretisch denkbar, aber "sinnvoll-praktisch" ausgeschlossen.
- 8 Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt das HZA die Verletzung des § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. a sowie Satz 2 KraftStG.
- 9 Das HZA beantragt, das Urteil des FG Münster vom 16.06.2023 - 10 K 2561/21 Kfz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen FG-Urteils und zur Zurückverweisung der

Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 12** Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass die beiden Fahrzeuge mangels verkehrsrechtlicher Bescheinigung nicht nach § 3 Nr. 7 KraftStG als Zugmaschine und Anhänger steuerbefreit (dazu unter 1.) und ebenso nicht als Sattelzugmaschine sowie -anhänger im Grundsatz von dieser Steuerbefreiung ausgenommen sind (dazu unter 2.). Das FG-Urteil ist aber aufzuheben, weil auf Grundlage der bisherigen Feststellungen nicht abschließend beurteilt werden kann, ob der Lkw des Klägers ein Sonderfahrzeug nach § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG ist (dazu unter 3.); das Fehlen ausreichender tatsächlicher Feststellungen ist ein materieller Fehler (z.B. BFH-Urteile vom 08.08.2024 - IV R 1/20, BFHE 286, 25, BStBl II 2025, 122, Rz 29, m.w.N.; vom 21.08.2025 - IV R 23/23, BStBl II 2026, 30, Rz 30). Die Sache ist nicht spruchreif und daher an das FG zurückzuverweisen (dazu unter 4.).
- 13** Nach § 3 Nr. 7 Satz 1 KraftStG ist --soweit im Streitfall von Bedeutung-- von der Steuer befreit das Halten von Zugmaschinen (ausgenommen Sattelzugmaschinen), Sonderfahrzeugen, Kraftfahrzeuganhängern hinter Zugmaschinen oder Sonderfahrzeugen und einachsigen Kraftfahrzeuganhängern (ausgenommen Sattelanhänger, aber einschließlich der zweiachsigen Anhänger mit einem Achsabstand von weniger als einem Meter), solange diese Fahrzeuge ausschließlich verwendet werden in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben (Buchst. a) oder zu Beförderungen für land- oder forstwirtschaftliche Betriebe, wenn diese Beförderungen in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb beginnen oder enden (Buchst. c). Nach § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG gelten als Sonderfahrzeuge Fahrzeuge, die nach ihrer Bauart und ihren besonderen, mit ihnen fest verbundenen Einrichtungen nur für die bezeichneten Verwendungszwecke geeignet und bestimmt sind.
- 14** 1. Die Fahrzeuge sind nicht als Zugmaschine und Anhänger nach § 3 Nr. 7 Satz 1 KraftStG steuerbefreit.
- 15** a) § 2 Abs. 2 Nr. 1 KraftStG in der ab dem 12.12.2012 gültigen Neufassung durch das Verkehrsteueränderungsgesetz vom 05.12.2012 (BGBl I 2012, 2431) bestimmt, dass sich die in dem Kraftfahrzeugsteuergesetz verwendeten Begriffe des Verkehrsrechts nach den jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften richten, soweit das Kraftfahrzeugsteuergesetz nichts anderes bestimmt. Das Kraftfahrzeugsteuergesetz selbst enthält keine eigenständigen Definitionen der Kraftfahrzeugarten (BFH-Urteil vom 21.02.2019 - III R 20/18, BFHE 264, 517, Rz 14). Für die Beurteilung unter anderem der Fahrzeugklassen und Aufbauarten sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG die Feststellungen der Zulassungsbehörden verbindlich. Die durch die Zulassungsbehörde in den Fahrzeugpapieren dokumentierten Feststellungen von Fahrzeugklasse und Aufbauart stellen deshalb einen Grundlagenbescheid dar, an den die Zollverwaltung bei der Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) gebunden ist, soweit keine andere Regelung getroffen wird (BFH-Urteile vom 21.02.2019 - III R 20/18, BFHE 264, 517, Rz 13; vom 12.11.2020 - IV R 36/19, Rz 12; vom 10.02.2021 - IV R 35/19, BFHE 272, 152, Rz 18).
- 16** Die Zulassungsbehörden stellen die Fahrzeugklasse und die Aufbauart nach dem durch das Kraftfahrtbundesamt herausgegebenen Verzeichnis zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern (KBA-Verzeichnis) fest (Zens/Haßbeck in Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuergesetz, § 3 KraftStG Rz 68). Dieses Verzeichnis dient unter anderem der einheitlichen Erfassung der gemäß § 6 Abs. 7 Nr. 1 der Fahrzeug-Zulassungsverordnung (FZV) in den Fahrzeugregistern zu speichernden und in den Fahrzeugpapieren zu erfassenden Daten. In diesem Verzeichnis sind unter Teil A 1A die von den Zulassungsbehörden verwendeten EG-Fahrzeugklassen sowie unter Teil A 1B die nationalen Fahrzeug- und Aufbauarten ausgewiesen (BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 36/19, Rz 13).
- 17** b) Danach stellt der Lkw des Klägers keine Zugmaschine dar.
- 18** Für den Lkw des Klägers wies die vorgelegte Zulassungsbescheinigung Teil I als Fahrzeugart im Feld "J" die Eintragung "06" und im Feld "04" die Art des Aufbaus mit der Eintragung "7400" aus. Nach dem im Streitzeitraum geltenden KBA-Verzeichnis (Stand Juli 2021, abrufbar unter https://www.kba.de/DE/Statistik/Bekanntmachungen/bekanntmachung_uebersicht.html?nn=865056, S. 43) ist das Fahrzeug nach diesen Eintragungen mithin als Lkw für Langmaterial mit Ladegerät qualifiziert.
- 19** Das FG hat deshalb zutreffend angenommen, dass der Lkw verkehrsrechtlich in die Fahrzeugklasse J als Lkw eingestuft wurde und keine Erfassung als Zugmaschine erfolgte (dazu § 2 Nr. 14, 16 FZV).
- 20** c) Auch für den Anhänger des Klägers kann der Befreiungstatbestand des "Kraftfahrzeuganhängers hinter Zugmaschinen" gemäß § 3 Nr. 7 Satz 1 KraftStG nicht eingreifen (zur Fallgruppe der Kraftfahrzeuganhänger in § 3

Nr. 7 KraftStG allgemein vgl. BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 36/19, Rz 17), nachdem das vorangestellte Fahrzeug --wie oben ausgeführt-- als Lkw, nicht als Zugmaschine zu qualifizieren ist.

- 21 Das FG hat für den Anhänger auch nicht die Voraussetzungen einer Befreiung nach § 3 Nr. 7 Satz 1 KraftStG festgestellt, mithin nicht das Vorliegen eines einachsigen Kraftfahrzeuganhängers beziehungsweise eines zweiachsigen Kraftfahrzeuganhängers mit einem Achsabstand von unter einem Meter. Darüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.
- 22 2. Weiterhin zutreffend hat das FG entschieden, dass die Fahrzeuge des Klägers auch keine Sattelzugmaschine und keinen Sattelanhänger darstellen und deshalb nicht als solche grundsätzlich von der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 Satz 1 KraftStG ausgenommen sind (zur gleichwohl denkbaren Befreiung als Sonderfahrzeug im Sinne von § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG s. BFH-Urteil vom 26.09.1979 - II R 171/75, BFHE 129, 76, BStBl II 1980, 30; Zens/Haßlbeck in Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuergesetz, § 3 KraftStG Rz 77 und 79 unter Nr. 37).
- 23 Eine Klassifizierung als Sattelzugmaschine ist in dem KBA-Verzeichnis (dort in Teil A 1B unter Ziff. 5 für Sattelzugmaschinen und unter Ziff. 7 für Sattelanhänger mit verschiedenen Varianten) enthalten und wäre daher grundsätzlich in der Zulassungsbescheinigung Teil I als eigene Fahrzeugklasse und Aufbauart mit Bindungswirkung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG ausweisbar gewesen. Die Verkehrsbehörde hat dies aber nicht für die beiden Fahrzeuge des Klägers bescheinigt, sodass stattdessen eine Bindung an die tatsächlich bescheinigte Fahrzeugklasse Lkw und gewöhnlicher Anhänger besteht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 36/19, Rz 14).
- 24 Soweit das HZA auf die Bemerkungen in der Zulassungsbescheinigung Teil I für den Lkw des Klägers über eine Möglichkeit zur Verwendung als Sattelschlepper verweist, ist dies dort an weitere Voraussetzungen geknüpft (etwa des Vorhandenseins einer "Jost-Montageplatte"), deren Vorliegen im Streitfall nicht festgestellt wurde.
- 25 3. Gleichwohl ist das Urteil des FG aufzuheben, da keine ausreichenden tatsächlichen Feststellungen getroffen wurden, um das Vorliegen eines steuerbefreiten Sonderfahrzeugs nach § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG abschließend beurteilen zu können.
- 26 Unter Berücksichtigung der vom BFH zu Sonderfahrzeugen entwickelten Rechtsgrundsätze ist für die Beurteilung des Streitfalls maßgeblich, ob sich der Lkw des Klägers nur für die begünstigten Zwecke nach § 3 Nr. 7 Satz 1 KraftStG eignet und eine anderweitige "sinnvoll-praktische" Verwendung dieses Fahrzeugs tatsächlich nicht in Betracht kommt oder eine solche "völlig zweckfremd" wäre (dazu unter a). Das FG ist zwar zu Recht davon ausgegangen, dass eine anderweitige Verwendungsmöglichkeit des Lkw nicht besteht, wenn dabei die zu transportierenden Güter beschädigt würden (dazu unter b). Der neue Tatsachenvortrag des HZA, wonach mit dem Lkw Betonteile beschädigungslos transportiert werden könnten, ist für das Revisionsverfahren unbeachtlich (dazu unter c). Zudem lässt sich die Qualifikation des Lkw als Sonderfahrzeug nicht mit dem BFH-Urteil vom 30.01.1963 - II 69/62 U (BFHE 76, 524, BStBl III 1963, 191) ablehnen (dazu unter d). Auch stehen der Annahme eines Sonderfahrzeugs nicht die Ausführungen des FG entgegen, wonach das geerntete Holz durch Kunden mit eigenen Fahrzeugen und dazugehörigen Nachläufern von der Sammelstelle des Klägers direkt zu einem Sägewerk oder zu einer für den Export bestimmten Stelle verbracht worden sei (dazu unter e). Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG tragen aber nicht das Ergebnis, der Lkw könne nicht "sinnvoll-praktisch" im gewerblichen Bereich verwendet werden (dazu unter f).
- 27 a) Anders als bei den Tatbestandsmerkmalen der Zugmaschine und der Sattelzugmaschine in § 3 Nr. 7 Satz 1 KraftStG, für deren Erfüllung es lediglich der entsprechenden verkehrsrechtlichen Feststellung dieser Fahrzeugart in der Zulassungsbescheinigung Teil I bedarf, sind die Voraussetzungen für ein Sonderfahrzeug im Sinne von § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG --wie das FG zutreffend entschieden hat-- kraftfahrzeugsteuerrechtlich eigenständig zu bestimmen (Zens/Haßlbeck in Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuergesetz, § 3 KraftStG Rz 77).
- 28 Das Vorliegen eines Sonderfahrzeugs setzt voraus, dass seine Bauart und die mit dem Fahrzeug fest verbundenen besonderen Einrichtungen den Schluss zulassen, dass das Fahrzeug nur für den steuerbefreiten Zweck bestimmt und geeignet ist.
- 29 Der BFH hat Grundsätze entwickelt, wie konkret demgegenüber die Möglichkeit einer befreiungsschädlichen Tätigkeit sein muss, um die Eigenschaft eines Fahrzeugs als befreites Sonderfahrzeug zu verneinen. Auszugehen ist von dem Charakter des § 3 Nr. 7 KraftStG als einer verwendungsbezogenen Steuerbefreiung. 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 (zuletzt BFH-Urteil vom 18.12.2024 - IV R 11/23, BFHE 287, 255, Rz 16, m.w.N.). Die mithin eng zu fassende Befreiung von der Besteuerung verlangt deshalb, dass als Sonderfahrzeuge nur solche Fahrzeuge anzuerkennen sind, die sich nach einer objektiv-abstrakten Betrachtung nur für den begünstigten Zweck eignen, und dass eine anderweitige "sinnvoll-praktische" Verwendung des Fahrzeugs, das heißt nach dessen Bauart und Einrichtung, tatsächlich nicht in Betracht kommt. Eine solche anderweitige Verwendung ist nur dann unschädlich für die Befreiung, wenn diese angesichts der Bauart und Einrichtung des Fahrzeugs entgegen seiner vorgegebenen Bestimmung und Eignung "völlig zweckfremd" erscheint (vgl. BFH-Urteile vom 12.11.2020 - IV R 36/19, Rz 24; vom 16.07.2014 - II R 39/12, BFHE 246, 380, Rz 10, 12 f.; vom 02.12.2003 - VII R 26/02, BFHE 204, 320, BStBl II 2004, 525, unter II.1. [Rz 7, 9] und II.2. [Rz 10]; BFH-Beschluss vom 16.06.2008 - II B 83/07, BFH/NV 2008, 1706, unter 2. [Rz 3]). Schädlich für die Befreiung ist demnach insbesondere eine doppelte Eignung des Fahrzeugs zur Nutzung einerseits in land- oder forstwirtschaftlichen sowie andererseits in gewerblichen Betrieben (BFH-Urteil vom 22.06.2004 - VII R 42/03, BFHE 206, 383, BStBl II 2004, 903, unter II.1. [Rz 8]). Hat das Fahrzeug eine solche abstrakte Eignung für eine befreiungsschädliche Nutzung, so stellt es auch dann kein befreites Sonderfahrzeug im Sinne von § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG dar, wenn es --wie im vorliegenden Fall unbestritten gegeben-- tatsächlich nur in dem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird (BFH-Urteil vom 12.11.2020 - IV R 36/19, Rz 24). Zudem ist es nach der Rechtsprechung des BFH gerechtfertigt, auch solche Transportfahrzeuge aufgrund ihrer engen Beziehung zu den Tätigkeiten, die zu einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb gehören und dessen Wesen ausmachen, von der Kraftfahrzeugsteuer zu befreien, die ausschließlich dazu geeignet und bestimmt sind, "ihrer Art nach" nur in der Land- oder Forstwirtschaft anfallende Transportleistungen zu erbringen (BFH-Urteil vom 22.06.2004 - VII R 42/03, BFHE 206, 383, BStBl II 2004, 903, unter II.1.; BFH-Beschluss vom 16.06.2008 - II B 83/07, BFH/NV 2008, 1706, unter 2. [Rz 3]; vgl. auch BFH-Urteil vom 16.07.2014 - II R 39/12, BFHE 246, 380, Rz 11).

- 30** b) Danach hat es das FG zu Recht abgelehnt, eine anderweitige --befreiungsschädliche-- Verwendungsmöglichkeit der Fahrzeuge des Klägers anzunehmen, wenn dabei das Transportgut beschädigt würde.
- 31** Das HZA wendet ein, eine Beschädigung der transportierten Güter ändere nichts daran, dass ein Transport möglich sei. Deshalb sei bereits das Bestehen der Möglichkeit, statt Stammholz etwa Bauholz oder Eisenrohre mit den klägerischen Fahrzeugen zu transportieren, auch dann befreiungsschädlich, wenn dieses Bauholz oder die Eisenrohre bei einem Transport beschädigt würden.
- 32** Dieser Einwand trägt nach Überzeugung des Senats nicht, denn die Prüfung der abstrakten Verwendbarkeit eines Fahrzeugs zu anderen Zwecken als solchen der Land- oder Forstwirtschaft geht nicht so weit, jegliche nur theoretisch denkbare Verwendung als befreiungsschädlich anzusehen. Eine andere denkbare Verwendung muss zumindest "sinnvoll-praktisch" sein, das heißt, sie muss nach Bauart und Einrichtung des Fahrzeugs möglich sein und darf angesichts seiner Bauart und Einrichtung entgegen seiner Bestimmung und eigentlichen Eignung nicht als "völlig zweckfremd" erscheinen. Jedenfalls wäre dieses Maß an "völliger Zweckfremdheit" erreicht, wenn eine Verwendungsmöglichkeit des Fahrzeugs zu Transporten angenommen wird, obwohl dabei mit einer Beschädigung des Transportguts zu rechnen ist.
- 33** c) Mit seinem Einwand, die Fahrzeugkombination des Klägers erlaube jedenfalls einen --befreiungsschädlichen-- Transport von Betonteilen, ohne diese dabei zu beschädigen, kann das HZA im Revisionsverfahren nicht gehört werden. Denn neues tatsächliches Vorbringen, das von dem FG nicht mit Bindungswirkung für den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO festgestellt wurde, darf mangels durchgreifender Verfahrensrügen im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden (vgl. BFH-Urteile vom 09.05.2017 - VIII R 15/15, BFHE 258, 68, BStBl II 2017, 956, Rz 10; vom 30.11.2023 - IV R 10/21, BFHE 282, 300, BStBl II 2025, 937, Rz 43). Es kommt deshalb für das Revisionsverfahren auch nicht auf die hiergegen gerichtete Erwiderung des Klägers an, Betonteile seien für den Transport durch seine Fahrzeugkombination zu schwer und verkehrsrechtlich auch nicht zugelassen.
- 34** d) Selbst wenn das von dem HZA herangezogene BFH-Urteil vom 30.01.1963 - II 69/62 U (BFHE 76, 524, BStBl III 1963, 191) ein Fahrzeug betreffen sollte, das von seinem Einsatzbereich weitgehend der Fahrzeugkombination des Klägers entsprechen dürfte (ein sogenanntes Langholz-Spezialmotorfahrzeug mit einem Nachläufer), entfaltet dieses Urteil keine über den dort entschiedenen Fall hinausgehende Bindungswirkung für den vorliegenden Streitfall. Im Übrigen darf nicht verkannt werden, dass sich die Fahrzeuge im Laufe der letzten rund 55 Jahre nach Bauart und Einrichtung unter Umständen stark verändert haben.
- 35** e) Schließlich ist eine Qualifikation des Lkw als Sonderfahrzeug nicht dadurch ausgeschlossen, dass das FG auf Grundlage des Vortrags des Klägers angenommen hat, das geerntete Holz werde durch Kunden (die Käufer

beziehungsweise die von ihnen beauftragten Spediteure) mit eigenen Fahrzeugen und dazugehörigen Nachläufern von der Sammelstelle des Klägers direkt zu einem Sägewerk oder zu einer für den Export bestimmten Stelle verbracht (vgl. S. 7, dritter Absatz und S. 15, zweiter Absatz des FG-Urteils). Denn hiermit ist schon in tatsächlicher Hinsicht nicht zweifelsfrei festgestellt, dass es sich bei diesen Fahrzeugen um solche handelt, die mit dem Lkw des Klägers vergleichbar sind. Im Übrigen hat das FG hinsichtlich vorstehend genannter Verwendungsmöglichkeit zutreffend dem BFH-Urteil vom 22.06.2004 - VII R 42/03 (BFHE 206, 383, BStBl II 2004, 903) entsprechende Überlegungen angestellt. In diesem Urteil hat der BFH --wie bereits ausgeführt (dazu oben II.3.a)-- die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 7 KraftStG auch auf Transportfahrzeuge erstreckt, die ausschließlich dazu geeignet und bestimmt sind, "ihrer Art nach" nur in der Land- oder Forstwirtschaft anfallende Transportleistungen zu erbringen. Soweit als weitere Verwendungsmöglichkeit für den Lkw des Klägers nur der Abtransport des geernteten Holzes von der Sammelstelle durch Kunden in Betracht kommen sollte, wäre es naheliegend, den dann zur Qualifikation als Sonderfahrzeug erforderlichen engen funktionalen Zusammenhang dieser Transportleistung mit dem Forstbetrieb des Klägers zu bejahen und den Lkw als Sonderfahrzeug zu beurteilen.

- 36** f) Das Urteil des FG ist jedoch aufzuheben, da seine Feststellungen nicht ausreichend sind, um entscheiden zu können, ob tatsächlich eine befreiungsschädliche Verwendung der Fahrzeuge in Gewerbebetrieben, zum Beispiel eine solche in Form eines Transports der geernteten Baumstämme zwischen verschiedenen Gewerbebetrieben, ausscheidet.
- 37** aa) Das FG hielt eine Verwendung solcher Fahrzeuge, deren Halter der Kläger ist, in Gewerbebetrieben nur für theoretisch denkbar, jedoch für "sinnvoll-praktisch" ausgeschlossen. Insbesondere sei nicht anzunehmen, dass das geschlagene Stammholz zunächst aus dem Forst des Klägers zu einem Gewerbebetrieb gebracht, dort gelagert und dann von diesem Gewerbebetrieb mit solchen Fahrzeugen wie denjenigen des Klägers zu einem anderen Gewerbebetrieb weiterbefördert werde. Dafür spreche, dass die Nachfrage nach Holz, insbesondere aus dem Ausland, derart hoch sei und Genehmigungsverfahren für Nasslager --jedenfalls im Landkreis ...-- so aufwändig seien, dass geerntetes Stammholz in der Regel direkt zur Weiterverwertung in ein Sägewerk oder ins Ausland transportiert werde. Bei den bis zu 20 Meter langen Baumstämmen handele es sich zudem um ein besonderes Holz, das in der Regel in örtlich gelegene Sägewerke gebracht und dort direkt verarbeitet werde.
- 38** bb) Diese Feststellungen tragen nicht die Annahme, dass eine anderweitige "sinnvoll-praktische" Verwendung des Lkw des Klägers in Gewerbebetrieben, insbesondere eine solche für Transportleistungen zwischen Gewerbebetrieben, nicht in Betracht kommt.
- 39** Eine anderweitige "sinnvoll-praktische" Verwendung dieses Fahrzeugs ist nicht deshalb ausgeschlossen, weil das geerntete Holz in der Regel direkt zu einem Sägewerk oder ins Ausland transportiert wird. Denn eine "in der Regel" erfolgende (gegebenenfalls befreiungsunschädliche) Verwendung des Lkw führt nicht dazu, dass eine "ausnahmsweise" erfolgende anderweitige (befreiungsschädliche) Verwendung nicht "sinnvoll-praktisch" oder "völlig zweckfremd" wäre.
- 40** Die weitere Annahme des FG, dass eine Zwischenlagerung bei einem Gewerbebetrieb unterbleiben werde, da die Nachfrage nach dem Produkt im verarbeitenden Gewerbe so groß sei, ist auch nicht ausreichend, um darauf die Schlussfolgerung zu stützen, dass eine anderweitige "sinnvoll-praktische" Verwendung des Lkw zu Transportzwecken zwischen Gewerbebetrieben nicht in Betracht komme. Denn für die Beurteilung der Frage, ob eine anderweitige "sinnvoll-praktische" Verwendung des Fahrzeugs in Betracht kommt, ist gerade auf dessen Bauart und Einrichtung abzustellen. Betriebswirtschaftliche Parameter wie Angebot und Nachfrage nach dem zu transportierenden Produkt sind naturgemäß (zyklischen und gegebenenfalls kurzfristigen) Schwankungen unterworfen und können den Ausschluss einer anderweitigen befreiungsschädlichen Verwendungsmöglichkeit eines Fahrzeugs im Regelfall nicht begründen.
- 41** Schließlich vermag auch die Begründung des FG, wonach die Genehmigung von (neuen) Nasslagern --als Zwischenlager für Stammholz-- zu aufwändig sei, seine Entscheidung nicht zu tragen. Aus Sicht des Senats ist es sogar unerheblich, ob solche gewerblichen Zwischenlager in der Bundesrepublik Deutschland --Deutschland-- (noch) existieren (vgl. BFH-Urteil vom 16.07.2014 - II R 39/12, BFHE 246, 380, Rz 13, zur Frage, ob es Betriebe mit gewerblicher Rinderhaltung in Deutschland gibt). Vielmehr kommt es darauf an, ob solche Transportfahrzeuge wie diejenigen des Klägers sinnvoll in Gewerbebetrieben (zum Beispiel zum Transport der geernteten Baumstämme von einem gewerblichen Zwischenlager zu einem weiterverarbeitenden Gewerbebetrieb) zum Einsatz kommen könnten oder ob eine solche Verwendung "völlig zweckfremd" wäre.
- 42** 4. Die Sache ist nicht spruchreif.

- 43** Dem FG wird hiermit die Gelegenheit gegeben, im zweiten Rechtsgang die erforderlichen tatsächlichen Feststellungen zur Beurteilung der Frage zu treffen, ob auf Grundlage einer objektiv-abstrakten Betrachtung eine "sinnvoll-praktische" Verwendung des Lkw außerhalb der nach § 3 Nr. 7 Satz 1 KraftStG begünstigten Zwecke in Betracht kommt. Dabei kommt es --wie bereits ausgeführt-- maßgeblich darauf an, ob das Transportfahrzeug des Klägers nach Bauart und Einrichtung in einem gewerblichen Betrieb (nicht nur theoretisch) verwendet werden kann oder ob eine solche Verwendung völlig zweckfremd wäre.
- 44** Insoweit liegt es nahe, dem Vorbringen des HZA weiter nachzugehen, wonach die Personen, die vor dem Kläger Halter seiner Fahrzeuge gewesen seien, keine Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer erhalten hätten. Danach wäre zu prüfen, welchen Unternehmensgegenstand diese Halter verfolgten. Ebenso könnte es zweckmäßig sein, bei Herstellern entsprechender Fahrzeuge zu erfragen, ob eine Verwendung solcher Fahrzeuge außerhalb der nach § 3 Nr. 7 Satz 1 KraftStG begünstigten Zwecke, insbesondere ihrer Bauart und Einrichtung nach, im gewerblichen Bereich (zum Beispiel Verwendung der Fahrzeuge zum Transport der geernteten Baumstämme zwischen Gewerbebetrieben) in Betracht kommt oder völlig zweckfremd wäre.
- 45** Im Übrigen weist der Senat für den zweiten Rechtsgang darauf hin, dass das HZA --sollte der Lkw des Klägers die Voraussetzungen des § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG nicht erfüllen-- die angefochtenen Kraftfahrzeugsteuerbescheide nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG auch dann korrigieren durfte, wenn es deren Rechtswidrigkeit lediglich erst später erkannt hatte (vgl. BFH-Urteil vom 06.03.2013 - II R 55/11, BFHE 240, 418, BStBl II 2013, 518, Rz 9, m.w.N.). Diese Korrektornorm ist lex specialis zu §§ 172 ff. AO (Zens/Haßlbeck in Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuergesetz, § 12 KraftStG Rz 12, m.w.N.).
- 46** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de