

Verwendung einer Zugmaschine i.S. von § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG bei Energieerzeugung in einer Biogasanlage

Ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb i.S. des § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG liegt nicht vor, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die land- und forstwirtschaftliche Betätigung nur die untergeordnete Bedeutung einer Hilfstätigkeit hat und die gewerbliche Betätigung dem Betrieb das Gepräge gibt. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ein Land- oder Forstwirt seine gesamte Ernte zur Energieerzeugung in einer Biogasanlage einsetzt und die erzeugte Energie entgeltlich an Dritte abgibt.

KraftStG § 3 Nr. 7 Buchst. a, § 12 Abs. 2

Urteil vom 6. März 2013 II R 55/11

Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 27. Oktober 2011
14 K 37/10 (EFG 2012, 178)

Gründe

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Halter einer Zugmaschine. Er betreibt mit selbst erzeugter Biomasse eine Biogasanlage sowie ein Blockheizkraftwerk zur Erzeugung von Strom, den er entgeltlich in das öffentliche Stromnetz einspeist. Die gesamte Ernte des Klägers wird zur Stromerzeugung verwertet.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hatte die Zugmaschine des Klägers auf dessen Antrag hin für die Zeit ab dem 27. Juni 2007 gemäß § 3 Nr. 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) von der Kraftfahrzeugsteuer befreit. Der Kläger hatte seinen Antrag damit begründet, dass er seine Zugmaschine ausschließlich in seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zum Grasmähen, zum Pflügen und zum Transport der Silage verwende.
- 3 Nach einer beim Kläger durchgeführten Außenprüfung gelangte das FA zu der Auffassung, dass beim Kläger ertragsteuerrechtlich kein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, sondern ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliege, dessen Gegenstand ausschließlich der Betrieb einer Biogasanlage zum Zweck der Stromerzeugung sei. Aus diesem Grunde sah das FA die Voraussetzungen für die gewährte Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 KraftStG nicht als erfüllt an und setzte gegen den Kläger mit Änderungsbescheid vom 9. November 2009 die Kraftfahrzeugsteuer für die Zugmaschine für die Zeit ab dem 27. Juni 2007 auf jährlich 533 € fest.
- 4 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte aus, im Betrieb des Klägers stehe die gewerbliche

Betätigung der Energieerzeugung im Vordergrund. Damit liege kein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb i.S. des § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG vor. Eine Trennung zwischen der gewerblichen Stromerzeugung und der land- und forstwirtschaftlichen Erzeugung von Biomasse komme nicht in Betracht, weil eine planmäßige Verbindung beider Bereiche bestehe und die land- und forstwirtschaftliche Erzeugung von Biomasse nur eine deren Verstromung vorgelagerte Hilfstätigkeit sei. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 178 veröffentlicht.

5 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung des § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG. Seine Zugmaschine werde ausschließlich zur Bearbeitung von Acker- und Grünlandflächen verwendet, diene nur zur Erzeugung von Biomasse und sei auch ertragsteuerrechtlich der landwirtschaftlichen Urproduktion zuzuordnen. Demgegenüber stelle der Bereich der Verstromung einen relativ kleinen Bereich des Gesamtbetriebs dar. Insoweit bedürfe es für die Anwendung des § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG einer Trennung des Betriebs in zwei Verarbeitungsstufen, wobei die Zugmaschine nur für die landwirtschaftliche Urproduktion verwendet werde.

6 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung sowie den Bescheid vom 9. November 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Januar 2010 aufzuheben.

7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

8 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Voraussetzungen des § 3 Nr. 7

Buchst. a KraftStG nicht erfüllt sind.

- 9 1. Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG ist die Kraftfahrzeugsteuer neu festzusetzen, wenn die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegfallen oder wenn nachträglich festgestellt wird, dass diese Voraussetzungen nicht vorgelegen haben oder nicht vorliegen. Erfasst wird auch der Fall, dass die Steuerfestsetzung oder Freistellung auf einem Rechtsirrtum beruhte (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. August 1985 VII R 182/82, BFHE 144, 465, BStBl II 1985, 716; vom 5. Oktober 2004 VII R 73/03, BFHE 208, 303, BStBl II 2005, 222). Die Neufestsetzung darf, auch zur Berichtigung einer rechtsfehlerhaften Freistellung, innerhalb der Festsetzungsfrist rückwirkend erfolgen (BFH-Urteil in BFHE 144, 465, BStBl II 1985, 716). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, weil die Zugmaschine des Klägers nicht i.S. des § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG ausschließlich in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb verwendet wird.
- 10 2. Gemäß § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG ist das Halten u.a. von Zugmaschinen von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, solange diese Fahrzeuge ausschließlich "in" land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden.
- 11 a) Ein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb i.S. des § 3 Nr. 7 Buchst. a 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 (BFH-Urteile in BFHE 144, 465, BStBl II 1985, 716; vom 22. September 1992 VII R 45/92, BFHE 169, 478, BStBl II 1993, 200; vgl. auch Eisele in Rössler/Troll, BewG, § 33 Rz 3, m.w.N; Bruscke in

Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 33 BewG Rz 17). Da keine Anhaltspunkte für eine spezifisch kraftfahrzeugsteuerrechtliche Bestimmung des Begriffs "landwirtschaftlicher Betrieb" bestehen, können insoweit die Vorschriften des Bewertungsrechts herangezogen werden. Die bewertungsrechtlichen Festlegungen sind kraftfahrzeugsteuerrechtlich zwar nicht bindend; es können aber auch für die Auslegung des § 3 Abs. 7 Buchst. a KraftStG die allgemeinen Grundsätze zur Bestimmung des bewertungsrechtlichen Begriffs eines Betriebes der Landwirtschaft zugrunde gelegt werden (BFH-Urteil in BFHE 169, 478, BStBl II 1993, 200, m.w.N.).

12 b) In Abgrenzung zum Betrieb der Land- und Forstwirtschaft liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die land- und forstwirtschaftliche Betätigung nur die untergeordnete Bedeutung einer Hilfstätigkeit hat und die gewerbliche Betätigung dem Betrieb das Gepräge gibt (BFH-Urteile vom 16. November 1978 IV R 191/74, BFHE 126, 220, BStBl II 1979, 246; vom 23. September 1988 III R 182/84, BFHE 154, 364, BStBl II 1989, 111; vom 8. November 2007 IV R 24/05, BFHE 219, 567, BStBl II 2008, 356). Die getrennte Behandlung einer teils als landwirtschaftlich und teils als gewerblich anzusehenden Tätigkeit scheidet aus, wenn die Verbindung zwischen land- und forstwirtschaftlicher und gewerblicher Tätigkeit planmäßig im Interesse des Hauptbetriebs gewollt ist und sich beide Tätigkeitsbereiche gegenseitig bedingen und derart miteinander verflochten sind, dass der gesamte Betrieb nach der Verkehrsauffassung als einheitlicher Betrieb anzusehen ist (BFH-Urteile in BFHE 126, 220, BStBl II 1979, 246, und vom 25. März 2009 IV R 21/06, BFHE 224, 522, BStBl II 2010, 113).

13 c) Ein solcher einheitlicher Gewerbebetrieb liegt vor, wenn

ein Land- oder Forstwirt seine gesamte Ernte zur Energieerzeugung in einer Biogasanlage einsetzt und die erzeugte Energie entgeltlich an Dritte abgibt. Bei einer solchen Betriebsführung hat die land- und forstwirtschaftliche Erzeugung von Biomasse schon deshalb eine nur untergeordnete Bedeutung, weil Erträge ausschließlich durch den Absatz des erzeugten Stroms erzielt werden. Im Vordergrund steht daher die gewerbliche Betätigung der Energieerzeugung, die sich nicht ohne Nachteil für das Gesamtunternehmen von der land- und forstwirtschaftlichen Erzeugung von Biomasse trennen lässt. Dies führt zur Qualifizierung des gesamten Betriebs als einheitlichen Gewerbebetrieb (Leingärtner/Stalbold, Besteuerung der Landwirte, Kap. 12, Rz 29; Wiegand, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 2005, 667 und 2006, 497; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 2 Rz 363; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 6. März 2006, BStBl I 2006, 248 Tz. I.1.b).

- 14 d) In Anwendung dieser Grundsätze sind im Streitfall die Voraussetzungen des § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG nicht erfüllt. Nach den für den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) tatsächlichen Feststellungen des FG verwertet der Kläger seine gesamte Ernte zur Erzeugung von Strom, den er entgeltlich in das öffentliche Stromnetz einspeist. Damit erhält der Betrieb des Klägers sein entscheidendes Gepräge durch die gewerbliche Erzeugung von Strom.
- 15 e) Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG kann auch nicht auf der Grundlage der vom Kläger begehrten "theoretischen" Trennung des einheitlichen Gewerbebetriebs in zwei Verarbeitungsstufen --zum einen die der "landwirtschaftlichen Urproduktion" und zum anderen die der gewerblichen Stromproduktion-- gewährt werden. Insoweit ist das Vorbringen des Klä-

gers, der Einsatz seiner Zugmaschine beschränke sich ausschließlich auf den Bereich der landwirtschaftlichen Urproduktion und insbesondere die Bearbeitung von Acker- und Grünlandflächen, unbeachtlich.

- 16 aa) Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG ist die tatsächliche --ausschließliche-- Verwendung des Fahrzeugs "in" einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb erforderlich. Handelt es sich nicht um einen solchen Betrieb, ist der Tatbestand der Befreiungsvorschrift auch bei Einsatz des Fahrzeugs "wie von einem Landwirt" nicht erfüllt (BFH-Urteil vom 25. Oktober 1995 II R 45/92, BFHE 178, 459, BStBl II 1996, 11).
- 17 bb) Bei einem einheitlichen Gewerbebetrieb erfüllt die Verarbeitungsstufe der landwirtschaftlichen Urproduktion für sich allein nicht die Merkmale eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs i.S. des § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG. Eine Aufspaltung in land- und forstwirtschaftliche und sonstige Beförderungen kommt nicht in Betracht. Bereits die (mit § 3 Nr. 7 Buchst. a KraftStG wortgleiche) Vorgängerregelung des § 2 Nr. 6 Satz 1 Buchst. a KraftStG 1972 war in ihrem Wirkungsbereich eng begrenzt (vgl. BFH-Urteile vom 24. Januar 1973 II R 2/72, BFHE 109, 282, BStBl II 1973, 599; vom 19. September 1984 II R 139/82, BFHE 142, 181, BStBl II 1985, 108). Sie sollte "nur die Transporte der Landwirtschaft, nicht jedoch die gewerblichen Unternehmen begünstigen" (vgl. Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses vom 17. Mai 1963, BTDrucks IV/1281 S. 1, rechte Spalte unten) und "nach ihrem Sinn und Zweck so weit wie nur möglich auf den Bereich der Land- und Forstwirtschaft beschränkt bleiben" (Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses vom 3. Dezember 1963, BTDrucks IV/1690 S. 2, linke Spalte). An dieser engen Begrenzung des

Befreiungstatbestands hat sich durch die nachfolgenden Änderungen des KraftStG nichts geändert.

- 18 3. Auch die Voraussetzungen des § 3 Nr. 7 Buchst. c KraftStG sind, weil es vorliegend an einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb fehlt, nicht erfüllt.