
Datum: 14.03.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 3180/16 Verk
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0314.8K3180.16VERK.00

Tenor:

Unter Aufhebung des Bescheides vom 14.03.2016 und der Einspruchsentscheidung vom 10.10.2016 wird der Beklagte verpflichtet, für das Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen 123 eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7a des Kraftfahrzeugsteuergesetzes zu gewähren und die Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung rückwirkend zum 02.03.2016 entsprechend zu ändern.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Streitig ist, ob der Kläger eine Kraftfahrzeugsteuerbefreiung für ein landwirtschaftlich genutztes Fahrzeug beanspruchen kann. 1 2
- Der Kläger ist Inhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes, in dem er eine Mast und den Anbau von Getreide und Zuckerrüben betreibt. Ausschließlich in diesem Betrieb verwendet er eine seit dem 22.05.2014 auf ihn zugelassene MAN Sattelzugmaschine mit dem amtlichen Kennzeichen 123. Dieses Fahrzeug erreicht eine bauartbedingte Höchstgeschwindigkeit von 89 km/h und verfügte ursprünglich nur über die bauarttypische Sattelkupplung zwecks Verbindung mit einem Sattelauflieger. Unmittelbar bevor das Fahrzeug auf ihn zugelassen wurde hatte der Kläger im Mai 2014 an der Sattelzugmaschine für insgesamt 2.772 € zusätzlich eine Anhängerkupplung montieren lassen, die die Verwendung üblicher landwirtschaftlicher Anhänger einschließlich deren Versorgung mit Elektrizität sowie Druckluft zum Betrieb der Bremsen ermöglicht. Die Verwendbarkeit des Fahrzeugs zum Betrieb mit einem Sattelauflieger wurde durch diesen Umbau nicht beeinträchtigt. 3

- Am 22.05.2015 beantragte der Kläger beim Beklagten für das vorgenannte Fahrzeug die Gewährung der Kraftfahrzeugsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 7a KraftStG. Zum damaligen Zeitpunkt war das Fahrzeug von der Zulassungsbehörde als „Sattelzugmaschine“ (Feld „5“ der Zulassungsbescheinigung Teil I) mit der Fahrzeugklasse 88, Aufbauart 0000 eingestuft worden (Felder „J“ und „4“ der Zulassungsbescheinigung Teil I, im Folgenden: Schlüsselnummer 88 0000). 4
- Mit Bescheid vom 10.06.2015 setzte das Hauptzollamt die Kraftfahrzeugsteuer für die Zeit ab dem 22.05.2014 rückwirkend auf jährlich 556 € fest. Den Antrag auf Gewährung der Kraftfahrzeugsteuerbefreiung lehnte es darin unter Hinweis darauf ab, dass das Fahrzeug des Klägers von der Zulassungsbehörde weder als Ackerschlepper (Schlüsselnummer 89 1000) noch als Geräteträger (Schlüsselnummer 89 2000) eingestuft worden sei. 5
- Mit Schreiben vom 13.01.2016 stellte der Kläger erneut einen Antrag auf Gewährung einer Kraftfahrzeugsteuerbefreiung nach § 3 Nr. 7a KraftStG, den er damit begründete, dass es sich ausweislich des beigefügten Fahrzeugscheins um ein „Sonderfahrzeug“ im Sinne dieser Vorschrift handele. Diesen Antrag lehnte das Hauptzollamt mit dem Hinweis, dass das Fahrzeug des Klägers als Sattelzugmaschine eingestuft sei (Schlüsselnummer 88 0000) durch einen mit Rechtsbehelfsbelehrung versehenen Bescheid vom 26.01.2016 ab. 6
- Einspruch gegen den Bescheid vom 26.01.2016 legte der Kläger nicht ein. 7
- Am 10.03.2016 ging beim Hauptzollamt ein vom 04.03.2016 datierendes Schreiben des Klägers ein, in dem er darauf hinwies, dass er die Zulassungsbescheinigung im Einzelgenehmigungsverfahren dahingehend habe berichtigen lassen, dass das Fahrzeug darin nunmehr als LOF.Sattelzugmaschine (Schlüsselnummer 90 0000) eingetragen sei. Damit sei das Fahrzeug als land- oder forstwirtschaftliche Zugmaschine einzustufen, weshalb er darum bitte, die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung erneut zu überprüfen. 8
- Das Hauptzollamt lehnte diesen Antrag mit Bescheid vom 14.03.2016 ab. Es wies darauf hin, dass das Kraftfahrtbundesamt im „Verzeichnis zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern“ eine Änderung vorgenommen habe, wonach die vom Kläger erwirkte Schlüsselung 90 0000 einen „Agrar-Lkw“ kennzeichne, der verkehrsrechtlich als Sattelzugmaschine einzustufen sei. Nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 3 Nr. 7 KraftStG könne die erstrebte Steuerbefreiung daher nicht gewährt werden. 9
- Hiergegen richtete sich der am 11.04.2016 beim Hauptzollamt eingegangene Einspruch des Klägers vom 06.04.2016. Mit ihm wies der Kläger sinngemäß darauf hin, dass die vom Kraftfahrtbundesamt vorgenommene Änderung der Fahrzeugsystematik nur im Hinblick auf § 3 Nr. 7 KraftStG sinnvoll sei. Diese Änderung sei nämlich so zu verstehen, dass der in § 3 Nr. 7 KraftStG bestimmte Ausschluss der Sattelzugmaschinen von der Steuerbefreiung nur solche mit der Schlüsselung 88 0000 erfasse. Denn auch vor dieser Änderung habe eine Sattelzugmaschine mit der Schlüsselung 88 0000 natürlich in der Land- und Forstwirtschaft Verwendung finden können. 10
- Wesentliches Merkmal einer land- oder forstwirtschaftlichen Zugmaschine sei ihre Eignung und Bestimmung zum Ziehen, Schieben, Tragen und Antrieb von auswechselbaren Geräten für land- oder forstwirtschaftliche Arbeiten. Diese Voraussetzungen erfülle das von ihm ausschließlich in seinem landwirtschaftlichen Betrieb eingesetzte Fahrzeug ohne Weiteres. 11

Das Hauptzollamt wies den Einspruch mit der hier wegen ihres Inhalts in Bezug genommenen Einspruchsentscheidung vom 10.10.2016 als unbegründet zurück. Es stellte im Kern darauf ab, dass auch eine LOF.Sattelzugmaschine eine Sattelzugmaschine im Sinne des § 3 Nr. 7 KraftStG darstelle.

Mit seiner am 09.11.2016 bei Gericht eingegangenen Klage wiederholt und vertieft der Kläger sein außergerichtliches Vorbringen. 13

Hinzuweisen sei zunächst darauf, dass die im Wege des Einzelgenehmigungsverfahrens erfolgte Einstufung des Fahrzeugs als LOF.Sattelzugmaschine im Hinblick auf dessen ausschließlich landwirtschaftliche Verwendung erfolgt sei. Die gesetzliche Regelung in § 3 Nr. 7 KraftStG sei zu einem Zeitpunkt erfolgt, zu dem die Größen der landwirtschaftlichen Betriebe wesentlich kleiner als heute gewesen seien. Heutzutage würden Sattelzugmaschinen und Sattelaufleger regelmäßig in der Landwirtschaft eingesetzt. 14

Im Übrigen entspreche es ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, dass Steuerbefreiungen auch für Sattelzugmaschinen ausgesprochen werden könnten, beispielsweise bei Sonderfahrzeugen. Eine Differenzierung zwischen solchen, und ausschließlich in landwirtschaftlichen Betrieben verwendeten Fahrzeugen sei nicht sachgerecht. Ein Ermessensspielraum bestehe für das Hauptzollamt angesichts der zulassungsrechtlichen Einstufung als „land- und forstwirtschaftliche Zugmaschine“ nicht. Bei der in der Einspruchsentscheidung vom Hauptzollamt maßgeblich für seine Rechtsauffassung herangezogenen Kommentarstelle handele es sich um eine reine Behauptung ohne inhaltliche Begründung. 15

Der Kläger beantragt, 16

den Beklagten unter Aufhebung des Bescheides vom 14.03.2016 und der Einspruchsentscheidung vom 10.10.2016 zu verpflichten, für das Fahrzeug mit dem amtlichen Kennzeichen 123 eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7a KraftStG zu gewähren und die Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung rückwirkend zum 02.03.2016 entsprechend zu ändern. 17

hilfsweise, 18

die Revision zuzulassen. 19

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Das Hauptzollamt verweist zunächst auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, die Möglichkeit, ein Fahrzeug im Wege des Einzelgenehmigungsverfahrens als LOF.Sattelzugmaschine einstufen zu lassen, bewirke im Wesentlichen Unterschiede hinsichtlich der verkehrsrechtlichen Nutzungsmöglichkeiten solcher Fahrzeuge, wie zum Beispiel eine Ausnahme vom Sonntagsfahrverbot, oder hinsichtlich der Anforderungen an die Fahrerlaubnis. Die Gewährung einer Steuerbefreiung könne hieraus jedoch angesichts des klaren Gesetzeswortlauts nicht hergeleitet werden. 22

Entscheidungsgründe 23

I. Die Klage ist begründet. 24

25

Der Bescheid vom 14.03.2016 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten. Entgegen der vom Hauptzollamt vertretenen Ansicht greift die in § 3 Nr. 7 Satz 1 KraftStG für Sattelzugmaschinen bestimmte Ausnahme von der Kraftfahrzeugsteuerbefreiung im Streitfall nicht ein. Es handelt sich bei dem hier zu betrachtenden Fahrzeug nämlich um den Sonderfall einer land- oder forstwirtschaftlichen Sattelzugmaschine (im Folgenden: LOF.Sattelzugmaschine) die, ebenso wie sonstige Zugmaschinen, angesichts ausschließlicher Nutzung in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb von der Kraftfahrzeugsteuer befreit ist.

1. § 3 Nr. 7 KraftStG lautet, soweit hier von Belang: 26

Von der Steuer befreit ist das Halten von 27

7. Zugmaschinen (ausgenommen Sattelzugmaschinen), Sonderfahrzeugen, 28
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

a) in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben, 29

... 30

verwendet werden. ²Als Sonderfahrzeuge gelten Fahrzeuge, die nach ihrer Bauart und ihren 31
besonderen, mit ihnen fest verbundenen Einrichtungen nur für die bezeichneten
Verwendungszwecke geeignet und bestimmt sind. ³Die Steuerbefreiung nach Buchstabe a
wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Land- oder Forstwirt land- oder
forstwirtschaftliche Erzeugnisse von einer örtlichen Sammelstelle zu einem Verwertungs-
oder Verarbeitungsbetrieb, land- oder forstwirtschaftliche Bedarfsgüter vom Bahnhof zur
örtlichen Lagereinrichtung oder Holz vom forstwirtschaftlichen Betrieb aus befördert.

a) Sprachlich liegt es zwar nahe, eine LOF.Sattelzugmaschine (Schlüsselnummer 90 0000) 32
als schlichten Unterfall einer Sattelzugmaschine mit der Schlüsselnummer 88 0000
anzusehen und auf dieser Grundlage die in § 3 Nr. 7 KraftStG für Sattelzugmaschinen
bestimmte Ausnahme von der Steuerbefreiung anzuwenden. Das Gericht ist indessen zu der
Überzeugung gelangt, dass die LOF.Sattelzugmaschine den – bei Vorliegen der sonstigen
Voraussetzungen steuerbefreiten – land- oder forstwirtschaftlichen Zugmaschinen
zuzuordnen ist. Die Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung muss dieser Feststellung der
Zulassungsbehörde folgen, denn deren Feststellungen sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG
unter anderem für die Beurteilung der Fahrzeugklassen und Aufbauarten verbindlich. Ihnen
kommt, soweit die Kraftfahrzeugsteuer daran anknüpft, die Wirkung eines
Grundlagenbescheids im Sinne von § 171 Abs. 10 AO zu (vgl. Strodthoff, Kommentar zum
KraftStG, § 2 Rn. 13b).

Im Streitfall ist in Feld 5 der Zulassungsbescheinigung Teil I die Feststellung dokumentiert, 33
dass es sich beim Fahrzeug des Klägers um eine LOF.Sattelzugmaschine handelt; diesem
Eintrag entspricht die Schlüsselnummer 90 0000. Diese Einordnung knüpft wiederum daran
an, dass die Zulassungsbehörden ihrerseits Fahrzeugklasse und Aufbauart den
Festlegungen im vom Kraftfahrtbundesamt erstellten „Verzeichnis zur Systematisierung von
Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern“ (KBA-Verzeichnis) entnehmen. Das KBA-Verzeichnis
enthält in seiner aktuellen Fassung in Teil A 1B (Fahrzeug- und Aufbauarten (national)) die
mit „Zugmaschinen“ überschriebene Gruppe 5. Diese enthält die Untergruppen 5.1 (Land-

oder forstwirtschaftliche Zugmaschinen) und 5.2 (Sattelzugmaschine, die als land- oder forstwirtschaftliche Zugmaschine im Zuge des Einzelgenehmigungsverfahrens eingestuft wurde). Die Einführung der Untergruppe 5.2 ist mit der 13. KBA-Bekanntmachung zur Fahrzeugsystematik vom September 2015 erfolgt. In den dortigen Erläuterungen heißt es:

Da es im Einzelgenehmigungsverfahren möglich ist, eine Sattelzugmaschine als land- oder forstwirtschaftliche Zugmaschine einzustufen, wurde durch das Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur (BMVI) in Abstimmung mit dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) entschieden, hierfür eine eigene nationale Schlüsselnummer in der neuen Gruppe 5.2 einzurichten. 34

Die Formulierung des Erläuterungstextes ordnet demnach solche Sattelzugmaschinen, die ein entsprechendes Einzelgenehmigungsverfahren durchlaufen haben, den „land- oder forstwirtschaftlichen Zugmaschinen“ zu. Die Überschrift der Untergruppe 5.2 korrespondiert mit dieser Formulierung und stellt damit einen inhaltlichen Bezug zur Untergruppe 5.1 her. 35

b) Mit der in den Fahrzeugpapieren dokumentierten Zuordnung bestimmter Sattelzugmaschinen zu einer land- oder forstwirtschaftlichen Verwendung wird nach Ansicht des Senats eine Abgrenzung zu „gewöhnlichen“ Sattelzugmaschinen auch mit Wirkung für die Kraftfahrzeugbesteuerung bezweckt. Zwar ist vorstellbar, dass der im Streitfall erfolgte Anbau einer in der Land- und Forstwirtschaft gebräuchlichen Anhängerkupplung ohne TÜV-Abnahme die Betriebserlaubnis des Fahrzeugs hätte erlöschen lassen. Die dann mangels einer allgemeinen Betriebserlaubnis für die zusätzliche Anhängerkupplung einzuholende Einzelbetriebserlaubnis hätte allerdings nicht die Eintragung einer anderen Fahrzeug- und Aufbauart erfordert, zumal der Begriff „LOF.Sattelzugmaschine“ über Art und Ausmaß etwaiger Umbauten keinerlei Aufschluss gibt. Dann aber erscheint es sachgerecht, dem Umstand, dass das Einzelgenehmigungsverfahren hier zu einer Einstufung als LOF.Sattelzugmaschine geführt hat, eine auch kraftfahrzeugsteuerliche Bedeutung beizumessen, die über die rein formale Dokumentation einer wie auch immer gearteten Änderung hinausgeht. Dies um so mehr, als die Schaffung der Untergruppe 5.2 in Abstimmung mit dem BMF erfolgte, mögliche steuerliche Folgen also offenbar in Rede standen. 36

c) Angesichts dieses Befundes sieht der Senat auch keinen Widerspruch zu den Begriffsbestimmungen der Fahrzeugzulassungsverordnung (FZV). § 2 FZV trifft in seinen Nummern 14 - 16 folgende Begriffsbestimmungen: 37

Im Sinne dieser Verordnung ist oder sind 38

14. Zugmaschinen: Kraftfahrzeuge, die nach ihrer Bauart überwiegend zum Ziehen von Anhängern bestimmt und geeignet sind; 39

15. Sattelzugmaschinen: Zugmaschinen für Sattelanhänger; 40

16. land- oder forstwirtschaftliche Zugmaschinen: Kraftfahrzeuge, deren Funktion im Wesentlichen in der Erzeugung einer Zugkraft besteht und die besonders zum Ziehen, Schieben, Tragen und zum Antrieb von auswechselbaren Geräten für land- oder forstwirtschaftliche Arbeiten oder zum Ziehen von Anhängern in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben bestimmt und geeignet sind, auch wenn sie zum Transport von Lasten im Zusammenhang mit land- oder forstwirtschaftlichen Arbeiten eingerichtet oder mit Beifahrersitzen ausgestattet sind; 41

Eine LOF-Sattelzugmaschine wie das hier zu beurteilende Fahrzeug ist, anders die Sattelzugmaschinen des § 2 Nr. 15 FZV nicht auf das Ziehen eines Sattelanhängers beschränkt; vielmehr erlangt sie zusätzlich eine besondere Eignung zum Ziehen von Anhängern in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben. Soweit in der Rechtsprechung darauf abgestellt wurde, dass eine Sattelzugmaschine eine Last nicht nur ziehe, sondern die nicht nur zu einem geringen Teil auf ihm liegende Last auch sehr erheblich trage (BFH-Urteil vom 30.01.1963, II 69/62 U, BStBl 1963 III, 191), steht dies nach der Ansicht des Senats der Einordnung des klägerischen Fahrzeugs als land- oder forstwirtschaftliche Zugmaschine nicht entgegen. Zum einen hängt die für die Bewegung des Gespanns in Zugrichtung physikalisch benötigte Kraft nicht davon ab, ob die Anhängelast in erheblichem Umfang auf der Antriebsachse des Zugfahrzeugs oder aber auf den Achsen des Anhängers ruht; zum anderen übt das Fahrzeug des Klägers gerade infolge der zusätzlichen Anhängerkupplung in der betrieblichen Praxis des Klägers ohnehin eine mehr ziehende als tragende Funktion aus.

2. Der Anwendungsbereich des § 3 Nr. 7 KraftStG, dessen Wortlaut diese Unterscheidung nicht widerspiegelt, ist folglich im Wege der teleologischen Reduktion dergestalt zu begrenzen, dass der Ausschluss von der Kraftfahrzeugsteuerbefreiung eine für spezifisch land- und forstwirtschaftliche Verwendung umgerüstete und zulassungsrechtlich entsprechend ausgewiesene Sattelzugmaschine nicht erfasst. 43

a) Die Entstehungsgeschichte des § 3 Nr. 7 KraftStG in seiner heutigen Fassung steht einer solchen rechtlichen Würdigung nicht entgegen. 44

Die ursprüngliche Fassung des früheren § 3 Nr. 6 KraftStG aus dem Jahr 1961 enthielt, anders als die heutige Fassung, keinen Klammerzusatz, der Sattelzugmaschinen von der Steuerbefreiung ausnahm. In einem Urteil aus dem Jahr 1963 vertrat der Bundesfinanzhof allerdings die Ansicht, § 3 Nr. 6 KraftStG erfasse nach Wortlaut und Zweck Sattelzugmaschinen nicht. Dies werde durch einen Vergleich mit § 10 Abs. 1 Nr. 2 KraftStG 1961, der im Hinblick auf Zugmaschinen den Klammerzusatz „einschließlich der Sattelzugmaschinen“ enthalte, bestätigt (BFH-Urteil vom 30.01.1963, II 69/62 U, BStBl 1963 III, 191). 45

Im Hinblick auf das vorerwähnte Urteil wurde im Gesetzgebungsverfahren zunächst beabsichtigt, Sattelzugmaschinen in die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 6 KraftStG 1961 ausdrücklich einzubeziehen (BT-Drs. IV/1281: „Zugmaschinen (einschließlich der Sattelzugmaschinen)“). Tatsächlich kam es nicht zu dieser Änderung. Sattelzugmaschinen wurden vielmehr ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen. Als Gesetz beschlossen wurde nämlich der in der Bundestagsdrucksache IV/1690 abgedruckte Entwurf des § 3 Nr. 6 KraftStG, der hinsichtlich der Sattelzugmaschinen den gleichen Klammerzusatz enthielt, wie die der heutige § 3 Nr. 7 KraftStG. Auswirkungen dieser gesetzlichen Neuregelung auf die Land- oder Forstwirtschaft gab es aus der Sicht des Jahres 1963 offenbar nicht. Vielmehr heißt es in der Bundestagsdrucksache IV/1690 insoweit wörtlich: 46

Abweichend von der Fassung in Drucksache IV/1281 sollen außerdem Sattelzugmaschinen und Sattelanhänger von der Steuerbefreiung ausgeschlossen werden. Diese Einschränkung ist für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft ohne Bedeutung und führt – entgegen der zunächst bestehenden Befürchtung – auch für den Milchtransport nach Berlin nicht zu einer zusätzlichen Belastung... 47

Demnach war der Einsatz von Sattelzugmaschinen in der Land- und Forstwirtschaft aus der gesetzgeberischen Sicht des Jahres 1963 allenfalls eine völlig untergeordnete Randerscheinung, eine Einschätzung, die der damaligen landwirtschaftlichen Praxis auch 48

entsprochen haben mag. Folglich bestand vor diesem Hintergrund überhaupt kein Anlass für Überlegungen, Sattelzugmaschinen, die bestimmte Kriterien erfüllen, als land- oder forstwirtschaftliche Zugmaschinen in die ihnen ansonsten verwehrt Steuerbefreiung einzubeziehen. Eine bei der Anwendung des Gesetzes zu beachtende gesetzgeberische Intention, die darauf abzielte, auch solche Fahrzeuge von der Steuerbefreiung auszuschließen, ist daher nicht feststellbar.

b) Mehr als 50 Jahre danach hat der Einsatz von Sattelzugmaschinen und zwar auch solcher, die ausschließlich zum Ziehen von Sattelanhängern geeignet sind, in der Landwirtschaft erheblich an Bedeutung gewonnen, wie ein Blick ins Internet bestätigt („Agrotrucks“). Eine einschränkende Auslegung des § 3 Nr. 7 KraftStG, die dem Umstand Rechnung trägt, dass Sattelzugmaschinen infolge spezifischer Umbauten eine besondere, auch zulassungsrechtlich anerkannte Eignung für eine Verwendung in der Land- und Forstwirtschaft erlangen können, erscheint daher sachgerecht und, mangels einer entgegenstehenden gesetzgeberischen Intention, auch zulässig. Sofern sich dem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 30.06.2016 (14 K 16/16, EFG 2016, 1671) eine – dort nicht entscheidungserhebliche – andere Auffassung entnehmen lässt, teilt der Senat diese nicht. 49

c) Ohne Belang ist in diesem Zusammenhang, dass das Fahrzeug des Klägers einen größeren Einsatzbereich aufweist, als beispielsweise ein Ackerschlepper, dessen Verwendbarkeit sich im Wesentlichen auf den Bereich der Land- und Forstwirtschaft beschränkt. § 3 Nr. 7a KraftStG stellt für Zugmaschinen lediglich darauf ab, dass diese ausschließlich in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden. Anders als bei den Sonderfahrzeugen, die nach § 3 Nr. 7 Satz 2 KraftStG nur für die in der Vorschrift bezeichneten Verwendungszwecke geeignet und bestimmt sein dürfen, ist die Steuerbefreiung für Zugmaschinen an deren tatsächliche Verwendung geknüpft. Dass das Fahrzeug des Klägers ausschließlich für die im Gesetz genannten landwirtschaftlichen Zwecke verwendet wird, ist unter den Beteiligten unstrittig. Die bloße Möglichkeit einer mißbräuchlichen Verwendung rechtfertigt keine andere Beurteilung (vgl. auch BFH-Beschluss vom 12.07.2017, X B 16/17, Tz. 88 [juris]). 50

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 51

III. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Das Gericht hält die Rechtssache für grundsätzlich bedeutsam. 52