Finanzgericht Düsseldorf, 4 K 722/24 Verk

Datum:	07.08.2024
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	4. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	4 K 722/24 Verk
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2024:0807.4K722.24VERK.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

T a t b e s t a n d 1

Die Klägerin ist eine von der Stadt C. errichtete selbständige Einrichtung in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1, 3, 5 und 6 der Satzung der Stadt C. für den M. C., Anstalt des öffentlichen Rechts, vom 12. Dezember 2016 in der Fassung der dritten Änderungssatzung vom 20. Dezember 2022 (Satzung) hat die Klägerin von der Stadt C. unter anderem die Aufgaben übernommen, das auf dem Gebiet der Stadt anfallende ... zu beseitigen 2

Die Zulassungsbehörde ließ am 17. Oktober 2023 auf die Klägerin als Halterin einen mit einem Kran ausgestatteten Zentralachsanhänger mit dem amtlichen Kennzeichen N01 für Forstarbeiten zum Verkehr auf öffentlichen Straßen zu. Die Klägerin setzt das Fahrzeug als Holzrückwagen zur Bewirtschaftung der Waldflächen der Stadt C. von insgesamt N02 ha ein. Sie erzielte aus der Vermarktung des Holzes im Kalenderjahr 2023 Umsatzerlöse von etwa ... Euro. Ausweislich des im Unternehmensregister am 00.00.2023 veröffentlichten Jahresabschlusses für das Geschäftsjahr 2021 erzielte die Klägerin in diesem Wirtschaftsjahr Umsatzerlöse von insgesamt ... Euro. Hiervon entfielen Umsatzerlöse von ... Euro auf den Bereich Forst. Ausweislich des am 0.00.2024 im Unternehmensregister veröffentlichten Jahresabschlusses für das Geschäftsjahr 2022 erzielte die Klägerin in diesem Wirtschaftsjahr Umsatzerlöse von insgesamt ... Euro. Hiervon entfielen Umsatzerlöse von ... Euro auf den Bereich Forst. 3

4

Das beklagte Hauptzollamt setzte gegen die Klägerin mit Bescheid vom 26. Oktober 2023 für die Zeit ab dem 17. Oktober 2023 Kraftfahrzeugsteuer von jährlich 373 Euro fest.

Die Klägerin beantragte am 14. November 2023 beim beklagten Hauptzollamt, die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) zu berücksichtigen. Sie gab an, Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zu erzielen. Das Fahrzeug werde zur Pflege von öffentlichen Grünflächen oder zur Straßenreinigung im Auftrag der Stadt C. verwendet. ... 5

Das beklagte Hauptzollamt lehnte den Antrag mit Bescheid vom 15. November 2023 ab. Zur Begründung führte es aus: Die Klägerin sei eine Anstalt des öffentlichen Rechts und kein Betrieb der Land- oder Forstwirtschaft. Es komme nicht darauf an, ob die Klägerin vergleichbare Tätigkeiten ausführe. 6

Mit ihrem hiergegen eingelegten Einspruch trug die Klägerin vor: Ihre Rechtsform könne keine Auswirkungen auf die Beantwortung der Frage haben, ob sie einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalte. Nach den ihr gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 10 der Satzung übertragenen Aufgaben unterhalte sie einen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb. 7

Das beklagte Hauptzollamt wies den Einspruch mit Entscheidung vom 27. Februar 2024 als unbegründet zurück und führte aus: Die Klägerin unterhalte keinen land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb. Sie habe weder einen Einheitswertbescheid des Finanzamts noch einen Steuerbescheid übersandt, aus dem sich ergebe, dass sie Einkünfte aus Land- oder Forstwirtschaft erziele. Soweit die Klägerin nach der Satzung von der Stadt C. unter anderem die Aufgabe übernommen habe, Walderzeugnisse im Rahmen der Bewirtschaftung der Wälder zu verkaufen, mache dies nur einen sehr kleinen untergeordneten Teil der ihr insgesamt übertragenen Aufgaben aus. 8

Die Klägerin trägt mit ihrer Klage vor: Die Verwertung des Holzes aus den im Eigentum der Stadt C. stehenden Waldflächen stelle eine wirtschaftliche Betätigung im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebs dar. Das in Rede stehende Fahrzeug werde im Rahmen der ihr gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 10 der Satzung übertragenen Aufgaben ausschließlich zur Durchführung von Arbeiten im Zusammenhang mit der planmäßigen sowie auf den Anbau und den Abschlag von Holz gerichteten nachhaltigen Nutzung der Wälder eingesetzt. Unerheblich sei, welchen Umfang die forstwirtschaftlichen Aufgaben im Vergleich zu den sonstigen von ihr zu erfüllenden Aufgaben hätten. Ihr forstwirtschaftliches Unternehmen unterliege ausweislich des Bescheids der Landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft vom 25. Oktober 2023 (Bl. 52 GA) der gesetzlichen Unfallversicherung. Für die von ihr begehrte Steuerbefreiung komme es nicht darauf an, ob sie mit ihren Erträgen aus der Bewirtschaftung der Waldflächen einer Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz unterliege. Da sie die Bewirtschaftung der Waldflächen mit den aus dieser erzielten Umsatzerlösen nicht kostendeckend betreiben könne, erhalte sie von der Stadt C. einen steuerlich unerheblichen Betriebskostenzuschuss. 9

Die Klägerin beantragt, 10

- 1. das beklagte Hauptzollamt unter Aufhebung seines Bescheids vom 15. November 2023 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Februar 2024 zu verpflichten, die Kraftfahrzeugsteuer ab dem 17. Oktober 2023 auf null Euro neu festzusetzen; 11 12
- 13

2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

Das beklagte Hauptzollamt beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Zur Begründung trägt es vor: Die Klägerin unterhalte keinen forstwirtschaftlichen Betrieb, weil die Bewirtschaftung der im Eigentum der Stadt C. stehenden Waldflächen im Vergleich zu der Vielzahl der ihr übertragenen Aufgaben der kommunalen Daseinsvorsorge nur eine untergeordnete Hilfstätigkeit darstelle. Die Klägerin befasse sich insbesondere nicht mit einer nachhaltigen Nutzung von Grundstücksflächen im Sinne einer wirtschaftlichen Betätigung. ... 16

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 17

Die Klage ist unbegründet. Der Bescheid vom 15. November 2023 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. Februar 2024 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Das beklagte Hauptzollamt hat es zu Recht abgelehnt, die Kraftfahrzeugsteuer für den Zentralachsanhänger mit dem amtlichen Kennzeichen N01 ab dem 17. Oktober 2023 auf null Euro neu festzusetzen. 18

Anspruchsgrundlage für das Klagebegehren sind die §§ 1 Abs. 2, 12 Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 KraftStG i.V.m. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO). Danach ist die Steuer neu festzusetzen, wenn die Steuerfestsetzung fehlerhaft ist und der Steuerpflichtige seinen Antrag auf Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung vor Ablauf der Einspruchsfrist gestellt hat. Die Klägerin hat ihren Antrag am 14. November 2023 und damit vor Ablauf der Frist für die Einlegung eines Einspruchs gegen den Steuerbescheid vom 26. Oktober 2023 (§ 355 Abs. 1 Satz 1 AO) gestellt. Die Steuerfestsetzung ist jedoch nicht fehlerhaft. 19

Nach § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. a KraftStG ist unter anderem das Halten von Sonderfahrzeugen, Kraftfahrzeuganhängern hinter Zugmaschinen und einachsigen Kraftfahrzeuganhängern, solange diese Fahrzeuge ausschließlich in land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben verwendet werden, von der Kraftfahrzeugsteuer befreit. 20

Ein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb im Sinne des § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. a KraftStG ist eine Wirtschaftseinheit, in der die Produktionsfaktoren Boden, Betriebsmittel und menschliche Arbeit zusammengefasst sind und planmäßig eingesetzt werden, um Güter zu erzeugen und zu verwerten oder Dienstleistungen bereitzustellen (Bundesfinanzhof – BFH –, Urteil vom 6. März 2013 II R 55/11, BFHE 240, 418 Randnr. 11). Nach dem Wortlaut des § 3 Nr. 7 Satz 1 Buchst. a KraftStG ist die tatsächliche ausschließliche Verwendung des Fahrzeugs in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb erforderlich (BFH, Urteil vom 6. März 2013 II R 55/11, BFHE 240, 418 Randnr. 16). 21

Unter Forstwirtschaft ist eine planmäßige, auf den Anbau und den Abschlag von Holz gerichtete Tätigkeit zu verstehen (Finanzgericht – FG – Baden-Württemberg, Urteil vom 24. Juni 2020 – 2 K 705/20, juris Randnr. 32). Die Forstwirtschaft weist allerdings die Besonderheit auf, dass zwischen der Aufforstung einer Waldfläche und der Holzernte je nach der Umtriebszeit und der Holzart mehrere Jahrzehnte vergehen können (BFH, Urteil vom 18. November 2009 II R 30/08, BFH/NV 2010, 466 Randnr. 15). 22

23

Hiervon ausgehend mögen die Bewirtschaftung der städtischen Wälder sowie der Verkauf von Walderzeugnissen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung der Klägerin, wie sie ihr von der Stadt C. nach § 2 Abs. 1 Nr. 10 der Satzung neben anderen Aufgaben übertragen worden sind, forstwirtschaftliche Tätigkeiten darstellen. Das in Rede stehende Fahrzeug wird ausweislich der Bestätigung des Y. S. von der ...*A*bteilung ... der Klägerin vom 17. Mai 2024 (Anlage K 4 der Klagebegründung) auch ausschließlich als Holzrückwagen eingesetzt, weil es speziell für die Beladung und den Transport von Baumstämmen konzipiert worden ist.

Gleichwohl kann nach der aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung des Senats (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) nicht davon ausgegangen werden, dass die Klägerin ausschließlich einen forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält. Es ist bereits geklärt, dass in Abgrenzung zu einem Betrieb der Land- oder Forstwirtschaft ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die land- oder forstwirtschaftliche Betätigung nur die untergeordnete Bedeutung einer bloßen Hilfstätigkeit hat und die gewerbliche Betätigung dem Betrieb das Gepräge gibt (vgl. BFH, Urteil vom 6. März 2013 II R 55/11, BFHE 240, 418 Randnr. 12). Eine getrennte Behandlung einer teilweise als land- oder forstwirtschaftlich und teilweise als gewerblich anzusehenden Tätigkeit scheidet aus, wenn die Verbindung zwischen land- oder forstwirtschaftlicher sowie gewerblicher Tätigkeit planmäßig im Interesse des Hauptbetriebs gewollt ist und sich beide Tätigkeitsbereiche gegenseitig bedingen sowie derart miteinander verflochten sind, dass der gesamte Betrieb nach der Verkehrsauffassung als einheitlicher Betrieb anzusehen ist (vgl. BFH, Urteil vom 6. März 2013 II R 55/11, BFHE 240, 418 Randnr. 12). 24

Hiervon ausgehend hat die forstwirtschaftliche Betätigung der Klägerin nur eine untergeordnete Bedeutung im Sinne einer bloßen Hilfstätigkeit. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 9, 11 bis 22 der Satzung hat die Klägerin von der Stadt C. vielfältige kommunale Aufgaben der Daseinsvorsorge übernommen, die als solche in keinem unmittelbarem Zusammenhang mit der Bewirtschaftung der Waldflächen stehen. Demgegenüber kommt der Bewirtschaftung der städtischen Wälder nach § 2 Abs. 1 Nr. 10 der Satzung nur eine untergeordnete Bedeutung im Vergleich zu der Vielzahl der der Klägerin übertragenen Aufgaben zu. Dies wird insbesondere auch an den von ihr erzielten Umsatzerlösen deutlich. Nach dem eigenen Vortrag der Klägerin erzielte sie aus der Bewirtschaftung der Waldflächen der Stadt C. durch die Vermarktung des Holzes im Kalenderjahr 2023 Umsatzerlöse von lediglich etwa ... Euro (Bl. 27 GA). Ausweislich des im Unternehmensregister am 00.00.2023 veröffentlichten Jahresabschlusses für das Geschäftsjahr 2021 erzielte die Klägerin in diesem Wirtschaftsjahr Umsatzerlöse von insgesamt ... Euro. Hiervon entfielen Umsatzerlöse von lediglich ... Euro, d.h. etwa 0,2 % der gesamten Umsatzerlöse auf den Bereich Forst. Die übrigen Umsatzerlöse entfielen auf die Bereiche Entwässerung, Stadtreinigung, Entsorgung, Bestattungswesen, Grünflächen, Infrastruktur und Sportplätze. Ähnlich sieht es nach dem am 0.00.2024 im Unternehmensregister veröffentlichten Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 2022 aus. In diesem Wirtschaftsjahr erzielte die Klägerin Umsatzerlöse von insgesamt ... Euro. Hiervon entfielen Umsatzerlöse von ... Euro, d.h. etwa 0,35 % der gesamten Umsatzerlöse auf den Bereich Forst. 25

Im Streitfall scheidet nach Überzeugung des Senats zudem eine getrennte Behandlung der teilweise der Forstwirtschaft und teilweise dem Bereich der Daseinsvorsorge zuzuordnenden Tätigkeiten der Klägerin aus. Ein Steuerpflichtiger kann mehrere selbstständige Betriebe führen. Für die Entscheidung, ob ein land- oder forstwirtschaftlicher und ein gewerblicher Betrieb in der Hand desselben Unternehmers zwei selbstständige Betriebe darstellen, kommt es darauf an, ob die Verbindung nur zufällig, vorübergehend und ohne Nachteile für das Gesamtunternehmen lösbar oder ob sie vielmehr planmäßig im Interesse des Hauptbetriebs 26

gewollt ist. Besteht zwischen beiden Betrieben eine planmäßige, wirtschaftlich enge Verbindung, handelt es sich um einen einheitlichen gewerblichen Betrieb, wenn dem Gewerbebetrieb im Rahmen des Gesamtbetriebs die überwiegende Bedeutung, der Land- oder Forstwirtschaft dagegen nur die untergeordnete Bedeutung einer Hilfstätigkeit zukommt, deren Aufgabe in der Förderung und Ertragsmehrung des Gewerbebetriebs besteht (vgl. FG Münster, Urteil vom 18. Januar 2018 – 6 K 389/17 Kfz, EFG 2018, 555 Randnr. 25).

Nach den der Klägerin von der Stadt C. übertragenen vielfältigen Aufgaben der kommunalen Daseinsvorsorge sowie den in den verschiedenen Bereichen erzielten Umsatzerlösen ist die Verbindung zwischen der lediglich untergeordneten forstwirtschaftlichen Tätigkeit ersichtlich im Interesse des kommunalen Hauptbetriebs gewollt. Dies ergibt sich namentlich aus dem umfangreichen Aufgabenkatalog in § 2 Abs. 1 der Satzung. Sämtliche dort aufgeführte Tätigkeitsbereiche sind derart miteinander verflochten, dass der gesamte Betrieb der Klägerin nach der Verkehrsauffassung als einheitlicher kommunaler Betrieb anzusehen ist (vgl. auch BFH, Urteil vom 6. März 2013 II R 55/11, BFHE 240, 418 Randnr. 12). Die Klägerin tritt auch als einheitlicher kommunaler Betrieb auf. 27

Das hat auch die Klägerin offensichtlich selbst in ihrem Antrag auf Berücksichtigung der Steuerbefreiung so gesehen. Dort hat sie noch angegeben, Gegenstand ihres Unternehmens seien unter anderem ... . Wie sich aus der von der Klägerin im Klageverfahren übersandten Bestätigung des Y. S. vom 17. Mai 2024 (Anlage K 4 der Klagebegründung) ergibt, handelt es sich bei dem Tätigkeitsbereich Forst der Klägerin zudem lediglich um eine ...*A*bteilung ihres einheitlichen ... Betriebs. 28

Die ...*A*bteilung ... der Klägerin kann nicht als selbständige wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 3 und 4 des Bewertungsgesetzes angesehen werden. Insoweit müsste es sich um eine nach objektiven Gesichtspunkten wirtschaftlich sinnvolle Organisationseinheit handeln. Deren Umfang bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung, wobei örtliche Gewohnheit, tatsächliche Übung und die Zweckbestimmung sowie die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu beachten sind (vgl. BFH, Urteil vom 29. März 2001 IV R 62/99, BFH/NV 2001, 1248 Randnr. 15). Der fragliche Holzrückwagen wird indes lediglich von einer ...*A*bteilung der Klägerin eingesetzt. Eine selbständige wirtschaftliche Einheit stellt diese ...*A*bteilung schon deshalb nicht dar, weil die Klägerin – wie ihr Prozessbevollmächtigter in der mündlichen Verhandlung dargelegt hat – in ihrer ...*A* bteilung ... mehrere Zugmaschinen einsetzt. Lediglich für die Fortbewegung des fraglichen Zentralachsanhängers verwendet die ...*A*bteilung ... eine Zugmaschine, die ausschließlich für forstwirtschaftliche Arbeiten eingesetzt wird. Da die ...*A*bteilung ... mithin nicht nur über die eine Zugmaschine verfügt, die zur Fortbewegung des in Rede stehenden Zentralachsanhängers verwendet wird, kann diese ...*A*bteilung nicht als selbständige wirtschaftliche Einheit angesehen werden, die sich ausschließlich mit der forstwirtschaftlichen Nutzung der Waldflächen der Stadt C. befasst. 29

Die Klägerin hat überdies vorgetragen, dass sich die ...*A*bteilung ... mit der Wahrnehmung sämtlicher ihr nach § 2 Abs. 1 Nr. 10 der Satzung übertragenen Aufgaben befasst. Dies ergibt sich auch aus der als Anlage 4 zur Klagebegründung übersandten Bestätigung des Y. S. vom 17. Mai 2024 von der ...*A*bteilung .... Nach § 2 Abs. 1 Nr. 10 der Satzung sind der Klägerin und damit ihrer ...*A*bteilung ... jedoch auch die Aufgaben des Baus ... übertragen worden. Hierbei handelt es sich nicht um Tätigkeiten, die ausschließlich in einem forstwirtschaftlichen Betrieb verrichtet werden. Daher ist es unerheblich, dass mit der Pflege der Grünanlagen der Stadt C. eine andere ...*A*bteilung betraut ist, wie dies der Prozessbevollmächtigte der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat. 30

Die Zugehörigkeit der Klägerin zur landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft kann kein wesentliches Indiz für das Vorliegen eines forstwirtschaftlichen Betriebs sein. Nach § 123 Abs. 1 Nr. 1 und 4 des Siebten Buch Sozialgesetzbuch unterliegen nicht nur Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft einschließlich des Garten- und Weinbaues der gesetzlichen landwirtschaftlichen Unfallversicherung, sondern auch Unternehmen der Park- und Gartenpflege sowie die Friedhöfe. Der bloßen Beitragspflicht in der Landwirtschaftlichen Berufsgenossenschaft kann daher keine ausschlaggebende Bedeutung für die Beantwortung der Frage zukommen, ob ein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb im Sinne von § 3 Nr. 7 Satz 1 KraftStG vorliegt (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 19. Januar 2017 – 4 K 137/16, juris Randnr. 22; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24. Juni 2020 – 2 K 705/20, juris Randnr. 39). 31

Die Klägerin kann sich nicht mit Erfolg auf das Urteil des Hessischen FG vom 31. Oktober 2023 (5 K 1499/20, juris) berufen. Dieser Entscheidung lag ein anderer Sachverhalt zugrunde, weil die dort in Rede stehende Zugmaschine vom Kläger des dortigen Verfahrens zur Durchführung von Lohnarbeiten nicht nur im Rahmen der forstwirtschaftlichen Betätigungen von Kommunen, sondern insbesondere für den hessischen Landesbetrieb Hessen-Forst (§ 27 des Hessischen Waldgesetzes vom 27. Juni 2013, GVBl. für das Land Hessen 2013, S. 458) eingesetzt worden war. Demgegenüber verwendet die Klägerin den Zentralachsanhänger lediglich im Rahmen ihrer relativ geringfügigen forstwirtschaftlichen Betätigung, der nur eine untergeordnete Bedeutung im Sinne einer bloßen Hilfstätigkeit zukommt. 32

Soweit das Hessische FG in seinem Urteil vom 31. Oktober 2023 (5 K 1499/20, juris Randnr. 27) ausgeführt hat, die forstwirtschaftliche Betätigung der Kommunen stelle, auch wenn sie regelmäßig nicht organisatorisch verselbständigt sei, eine wirtschaftliche Betätigung dieser Kommunen dar, die sich als funktional selbständige Einheit gegenüber anderen insbesondere hoheitlichen Tätigkeiten darstelle, vermag dem der erkennende Senat vor dem Hintergrund des Urteils des BFH vom 6. März 2013 II R 55/11 (BFHE 240, 418 Randnr. 12) in dieser Allgemeinheit nicht zu folgen. 33

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Senat hat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen. 34

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE