

Urteil vom 05. Dezember 2012, II R 23/11

Kraftfahrzeugsteuerliche Einordnung eines "AM General (USA) Hummer"

BFH II. Senat

KraftStG § 2 Abs 2, KraftStG § 8 Nr 1, KraftStG § 9 Abs 1 Nr 2

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 15. Februar 2011, Az: 2 K 43/11

Leitsätze

1. NV: Für die Einordnung von Pickup-Fahrzeugen als PKW oder LKW kommt der Größe der Ladefläche eine besondere, wenn auch nicht allein ausschlaggebende Bedeutung zu. Es ist typisierend davon auszugehen, dass Fahrzeuge nicht vorwiegend der Lastenbeförderung zu dienen geeignet und bestimmt und deswegen als PKW einzustufen sind, wenn ihre Ladefläche oder ihr Laderaum nicht mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche ausmacht.
2. NV: Für die Zuordnung eines Fahrzeugs zum Typ des PKW oder LKW kommt es auf die Eignung und Bestimmung des Fahrzeugs, nicht jedoch auf dessen tatsächliche Verwendung an.
3. NV: Das Recht der Fahrerlaubnis und der Einteilung der Fahrerlaubnisklassen ist für die kraftfahrzeugsteuerrechtliche Abgrenzung zwischen PKW und LKW ohne Bedeutung.
4. NV: Fehlen Feststellungen der Zulassungsbehörden für die Beurteilung der Schadstoff- und Kohlendioxidemissionen sowie für die Beurteilung als schadstoffarm oder lassen diese Feststellungen keine Zuordnung zu den für den Steuersatz maßgebenden Merkmalen gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bis e KraftStG zu, können ausschließlich die sich aus § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f KraftStG ergebenden Steuersätze angewendet werden.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist seit dem Jahr 2004 Halter eines Fahrzeugs vom Typ "AM General (USA) Hummer". Das durch einen Dieselmotor angetriebene Fahrzeug ist verkehrsrechtlich als "LKW geschlossener Kasten" zugelassen und hat eine Höchstgeschwindigkeit von 125 km/h. Sein Leergewicht beträgt 3050 kg, das zulässige Gesamtgewicht 4676 kg und die Nutz- oder Aufliegebelastung 990 kg. Die Bodenfläche der Führerkabine beträgt 4 qm und die offene Ladefläche einschließlich der auf die Radkästen entfallenden Fläche 2,37 qm. Das Fahrzeug verfügt nach dem dauerhaften Ausbau einer der beiden Rücksitze im Februar 2006 über drei Sitzplätze einschließlich des Führersitzes.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beurteilte das Fahrzeug als PKW und setzte gegen den Kläger mit Bescheid vom 27. Juni 2005 die Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 8 Nr. 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes in der im Jahr 2005 geltenden Fassung (KraftStG) für den Zeitraum 1. Mai 2005 bis 31. Mai 2005 auf 197 € und für die Zeit ab dem 1. Juni 2005 auf jährlich 2.329 € fest. Hierbei legte das FA den Emissionsschlüssel 15 zu Grunde. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) stellte für seine Beurteilung des Fahrzeugs als PKW maßgebend darauf ab, dass der Laderaum des Fahrzeugs nicht mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche des Fahrzeugs ausmache. Dabei sei auf der Grundlage einer unwiderlegbaren Vermutung anzunehmen, dass die Fläche der Führerkabine insgesamt für Zwecke der Personenbeförderung genutzt werde und objektiv nicht zur Beförderung von Gütern geeignet sei. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1361 veröffentlicht.
- 3 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung des § 8 Nr. 2 KraftStG. Entgegen der Auffassung des FG sei sein Fahrzeug bei der gebotenen Gesamtbetrachtung aller objektiven Merkmale (Herstellerkonzeption, Emissionseinstufung, Auslegung von Fahrgestell und Karosserie, Nutzlast, Motorisierung, Anzahl der Sitzplätze und äußeres Erscheinungsbild) ein LKW. Zu berücksichtigen sei auch, dass das Fahrzeug nicht mit einem PKW-Führerschein geführt werden dürfe und der Fahrgastraum zur Beförderung von Lasten vorgesehen sei.

- 4 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung sowie den Kraftfahrzeugsteuerbescheid vom 27. Juni 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des FA vom 8. März 2006 aufzuheben und sein Fahrzeug als LKW zu besteuern.
- 5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 6 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Einordnung des Fahrzeugs als PKW, der der emissionsbezogenen Hubraumbesteuerung gemäß § 8 Nr. 1 KraftStG unterliegt, ist zutreffend.
- 7 1. Für die Einordnung eines Fahrzeugs als PKW oder LKW ist maßgeblich, ob das Fahrzeug für die Personen- oder Lastenbeförderung geeignet und bestimmt ist.
- 8 a) Das KraftStG enthält keine ausdrückliche Definition des PKW und verweist in § 2 Abs. 2 Satz 1 lediglich auf die "jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften, wenn nichts anderes bestimmt ist". Die verkehrsrechtlichen Vorschriften enthalten keine ausdrücklichen Bestimmungen des Begriffs des PKW oder des LKW. Weder aus der Richtlinie 2001/116/EG der Kommission vom 20. Dezember 2001 zur Anpassung der Richtlinie 70/156/EWG des Rates zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Betriebserlaubnis für Kfz und Kraftfahrzeuganhänger an den technischen Fortschritt noch aus anderen verkehrsrechtlichen Vorschriften ergeben sich entsprechende Begriffsbestimmungen (Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. Oktober 2008 II R 63/07, BFHE 222, 100, BStBl II 2009, 20; vom 23. Februar 2007 IX B 222/06, BFH/NV 2007, 1351; vom 21. August 2006 VII B 333/05, BFHE 213, 281, BStBl II 2006, 721, und vom 28. November 2006 VII R 11/06, BFHE 215, 568, BStBl II 2007, 338, jeweils m.w.N.). Vielmehr liegt der höchstrichterlichen Rechtsprechung ein eigenständiger kraftfahrzeugsteuerrechtlicher PKW-Begriff zugrunde. Danach ist ein PKW ein Fahrzeug mit vier oder mehr Rädern, das nach seiner Bauart und Einrichtung zur Personenbeförderung (zunächst höchstens sieben, heute höchstens neun Personen einschließlich Fahrer) geeignet und bestimmt ist (BFH-Urteile vom 24. Februar 2010 II R 6/08, BFHE 228, 437, BStBl II 2010, 994; vom 29. August 2012 II R 7/11, BFH/NV 2013, 165, jeweils m.w.N.).
- 9 b) Die Unterscheidung zwischen PKW und LKW ist nach der objektiven Beschaffenheit des Fahrzeugs vorzunehmen. Als für die Einstufung bedeutsame Merkmale sind von der Rechtsprechung z.B. die Zahl der Sitzplätze, die verkehrsrechtlich zulässige Zuladung, die Größe der Ladefläche, die Ausstattung mit Sitzbefestigungspunkten und Sicherheitsgurten, die Verblechung der Seitenfenster, die Beschaffenheit der Karosserie und des Fahrgestells, die Motorisierung und die Gestaltung der Karosserie, das äußere Erscheinungsbild und bei Serienfahrzeugen die Konzeption des Herstellers anerkannt worden (BFH-Urteile in BFHE 228, 437, BStBl II 2010, 994, und in BFH/NV 2013, 165, jeweils m.w.N.).
- 10 c) Der Eignung und Bestimmung zur Personenbeförderung steht es grundsätzlich nicht entgegen, dass Fahrzeuge neben der Beförderung von Personen auch dem Transport von Gepäck oder anderer Güter im privaten oder gewerblichen Bereich dienen oder zu dienen bestimmt sind. Denn es war Bestandteil des Regelungsplans des historischen Gesetzgebers, unter bestimmten Voraussetzungen auch solche Kfz als PKW zu bezeichnen, die nach ihrer Bauart und Einrichtung geeignet und bestimmt sind, nicht nur Personen (einschließlich ihres üblichen Gepäcks) zu befördern, sondern auch einem weiteren Hauptzweck zu dienen (BFH-Urteile vom 22. Juni 1983 II R 64/82, BFHE 138, 493, BStBl II 1983, 747, und in BFHE 228, 437, BStBl II 2010, 994).
- 11 d) Nach der Aufhebung des § 23 Abs. 6a der Straßenverkehrszulassungsordnung gilt auch für Kfz mit einem zulässigen Gesamtgewicht von über 2,8 t der von der Rechtsprechung entwickelte Grundsatz, dass anhand von Bauart und Einrichtung des Fahrzeugs zu beurteilen ist, ob ein LKW oder ein PKW vorliegt. Hierzu muss das Tatsachengericht unter Berücksichtigung aller Merkmale die objektive Beschaffenheit des jeweiligen Fahrzeugs bewerten. Kein Merkmal kann dabei als alleinentscheidend angesehen werden; dies schließt nicht aus, dass einzelne Merkmale ein besonderes Gewicht haben und eine Zuordnung als PKW oder LKW nahelegen können (BFH-Entscheidungen in BFHE 213, 281, BStBl II 2006, 721, und in BFH/NV 2013, 165).
- 12 e) Bei Pickup-Fahrzeugen kommt nach ständiger Rechtsprechung neben den anderen technischen Merkmalen der Größe der Ladefläche eine besondere, wenn auch nicht allein ausschlaggebende Bedeutung zu. Die Größe der Ladefläche lässt nämlich den Schluss zu, ob die Möglichkeit einer Nutzung des Fahrzeugs zur Lastenbeförderung gegenüber seiner Eignung zur Personenbeförderung Vorrang hat. Im Interesse praktikabler Zuordnungsmaßstäbe und der um der Rechtssicherheit willen geforderten Vorhersehbarkeit kraftfahrzeugsteuerrechtlicher Zuordnungen

ist typisierend davon auszugehen, dass Fahrzeuge nicht vorwiegend der Lastenbeförderung zu dienen geeignet und bestimmt und deswegen als PKW einzustufen sind, wenn ihre Ladefläche oder ihr Laderaum nicht mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche ausmacht (BFH-Entscheidungen vom 1. August 2000 VII R 26/99, BFHE 194, 257, BStBl II 2001, 72; vom 10. Februar 2010 II B 96/09, BFH/NV 2010, 952, und in BFH/NV 2013, 165, m.w.N.). Insbesondere können auch Fahrzeuge, mit denen neben Personen sperrige Güter oder Materialien befördert werden sollen, welche sich nicht zum Transport in einem geschlossenen Laderaum eignen, PKW sein, wenn die Güterbeförderung nicht der vorwiegende Zweck ist. Das Vorhandensein einer offenen Ladefläche ist für sich genommen kein ausreichender Anhaltspunkt dafür, ein Fahrzeug dem Typus LKW zuzuordnen. Eine andere Beurteilung ist nur veranlasst, wenn weitere Merkmale hinzutreten (z.B. eine besonders hohe Zuladung, eine eindeutig für die Personenbeförderung unzureichende Federung oder Motorisierung, das Fehlen jeder Komfortausstattung oder dergleichen) und diese in ihrer Gesamtheit nach tatrichterlicher Würdigung eine Einordnung als LKW verlangen (BFH-Urteil vom 8. Februar 2001 VII R 73/00, BFHE 194, 264, BStBl II 2001, 368).

- 13 2. Im Streitfall hat das FG im Ergebnis zutreffend angenommen, dass es sich bei dem Fahrzeug des Klägers um einen PKW handelt.
- 14 a) Das FG konnte bei seiner Entscheidung maßgeblich darauf abstellen, dass die Ladefläche des Fahrzeugs von 2,37 qm deutlich weniger als die Hälfte der gesamten Nutzfläche des Fahrzeugs von 6,37 qm ausmacht. An die dem zugrunde liegende Tatsachenwürdigung ist der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden; sie lässt keinen Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze erkennen.
- 15 aa) Zutreffend hat das FG die Fläche der Führerkabine von 4 qm nicht der Ladefläche zugeordnet, sondern insgesamt als eine dem Personentransport dienende Fläche beurteilt. Entgegen der Auffassung des Klägers kann die durch Umklappen des Rücksitzes entstehende Fläche nicht der Ladefläche zugerechnet werden. Für die Zuordnung eines Fahrzeugs zum Typ des PKW oder LKW kommt es auf die Eignung und Bestimmung des Fahrzeugs, nicht jedoch auf dessen tatsächliche Verwendung an (BFH-Urteile vom 9. April 2008 II R 62/07, BFHE 221, 252, BStBl II 2008, 691; vom 5. Mai 1998 VII R 104/97, BFHE 185, 515, BStBl II 1998, 489). Zudem wird das Erscheinungsbild eines Kfz durch die Möglichkeit, die Rücksitzbank umzuklappen, nicht entscheidend geprägt (BFH-Urteil in BFHE 221, 252, BStBl II 2008, 691). An dieser Beurteilung ändert sich auch nichts, sofern --was den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht eindeutig zu entnehmen ist-- das Fahrzeug des Klägers keine feste Trennwand zwischen Führerkabine und Ladefläche aufweisen sollte. Entscheidend ist allein, dass für die Führerkabine auch bei fehlender Trennwand schon aufgrund der aufgerichteten Rücksitze bei objektiver Betrachtung die Funktion des Personentransports bestimmend ist.
- 16 Aus den vorstehenden Gründen ist es daher auch nicht zu beanstanden, dass das FG die in der Fahrerkabine vorhandenen untergeordneten "Funktionsflächen" --insbesondere diejenigen über dem Kardantunnel-- nicht als Ladefläche qualifiziert hat. Zwar überschreitet die Größe dieser Funktionsflächen das für PKW übliche Maß; diese Flächen bestimmen den Innenraum des Fahrzeugs jedoch nicht in einer Weise, dass sie vorwiegend zur Lastenbeförderung geeignet und bestimmt sind.
- 17 bb) In die Berechnung der Ladefläche war die Fläche die auf den vom Kläger im Februar 2006 ausgebauten weiteren Rücksitz entfällt, nicht einzubeziehen. Zwar ist nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ein dauerhafter Ausbau dieses Rücksitzes erfolgt. Für die Umrüstung und Umwidmung eines Fahrzeugs in einen LKW ist jedoch zusätzlich erforderlich, dass neben dem Ausbau des Sitzes auch die Sitzbefestigungspunkte und Gurthalterungen auf Dauer unbrauchbar gemacht werden (BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2006 VII B 120/06, BFH/NV 2007, 503, m.w.N.); die Durchführung derartiger Umbaumaßnahmen hat das FG nicht festgestellt.
- 18 cc) Schließlich hat das FG zutreffend offengelassen, ob die auf die Radkästen entfallende Fläche der Ladefläche zugeordnet werden kann. Derartige Flächen sind regelmäßig in die Ladefläche einzubeziehen, soweit sie aufgrund ihres Abstandes zum oberen Rand der Ladekante und bei gegebener Belastbarkeit noch als Ladefläche genutzt werden können (BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 165). Insoweit bedurfte es für den Streitfall keiner entsprechenden tatsächlichen Feststellungen des FG, weil die festgestellte Ladefläche von 2,37 qm die auf die Radkästen entfallende Fläche mit einschließt; eine Kürzung der Ladefläche um die auf die Radkästen entfallende Fläche würde daher zu einem weiteren Überwiegen des der Personenbeförderung dienenden Flächenanteils führen.
- 19 b) Die Vorentscheidung erweist sich im Ergebnis auch deshalb als zutreffend, weil das Fahrzeug aufgrund des Verhältnisses seiner Gesamtlast zur Nutzlast vorwiegend zur Personenbeförderung geeignet und bestimmt ist. Die vom FG festgestellte Nutz- und Aufliegebelastung des Fahrzeugs von 990 kg beträgt weniger als ein Viertel seines zulässigen Gesamtgewichts; dieses Verhältnis zwischen Nutzlast und zulässigem Gesamtgewicht liegt in einem für

PKW typischen Bereich und indiziert keine überwiegende Verwendung zu Zwecken des Gütertransports. Auch die Motorisierung des Fahrzeugs und seine Höchstgeschwindigkeit von 125 km/h stehen der Einordnung als PKW nicht entgegen.

- 20** Unerheblich ist, dass das Fahrzeug nach dem Vorbringen des Klägers nicht mit einem PKW-Führerschein im Verkehr auf öffentlichen Straßen geführt werden darf. Bei dem Recht der Fahrerlaubnis und der Einteilung der Fahrerlaubnisklassen handelt es sich um verkehrsrechtliche Vorschriften, die --wie unter II.1.a dargelegt-- für die kraftfahrzeugsteuerrechtliche Abgrenzung zwischen PKW und LKW ohne Bedeutung ist.
- 21** 3. Zutreffend hat das FG den angefochtenen Steuerbescheid auch hinsichtlich des zugrunde gelegten Steuersatzes gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f KraftStG als rechtmäßig beurteilt. Dieser Steuersatz ist auf PKW mit Hubkolbenmotor anzuwenden, wenn sie durch Selbstzündungsmotoren angetrieben werden und nicht die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuersätze nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bis e KraftStG erfüllen.
- 22** Der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids steht nicht entgegen, dass dieser entsprechend den Angaben im Fahrzeugschein den Emissionsschlüssel 15 angibt. Es ist rechtlich unerheblich, ob --wie der Kläger geltend macht-- dieser Emissionsschlüssel unzutreffend und eine Prüfung des Abgasverhaltens seines Fahrzeugs nach den für PKW geltenden Vorschriften bislang nicht durchgeführt worden ist. Bei PKW --wie hier-- sind gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 KraftStG u.a. für die Beurteilung der Schadstoff- und Kohlendioxidemissionen sowie für die Beurteilung als schadstoffarm die Feststellungen der Zulassungsbehörden verbindlich. Fehlen derartige Feststellungen oder lassen diese keine Zuordnung zu den für den Steuersatz maßgebenden Merkmalen gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bis e KraftStG zu, können ausschließlich die sich aus § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f KraftStG ergebenden Steuersätze angewendet werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de