

## PRO ALLRAD Deutschland e.V.

Nachfolgend das Urteil zur bundesweit anerkannten Musterklage der 1. Instanz des FG Köln mit entsprechenden Kommentaren und Erklärungen. Da es inhaltlich um grundlegende Rechtsauslegungen zum KrafStG geht, lässt sich die Rechtsauslegung mit kleinen Änderungen auch auf weitere Streitfälle übertragen.

Viel Spaß beim lesen!

Der Vorstand

*Finanzgericht Köln  
6. Senat  
Az.: 6 K 2378/05*

*Wegen Kraftfahrzeugsteuer aufgrund mündlicher Verhandlung für Recht erkannt:*

*Der Kraftfahrzeugsteuerbescheid vom 21. März 2005 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. Mai 2005 wird in der Weise geändert, dass die Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum vom 2. Dezember 2004 bis zum 30. April 2005 auf der Grundlage eines Jahresbetrages von 136,-- € festgesetzt wird. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.*

*Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu 6/10 und der Beklagte zu 4/10.*

*Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruches der Klägerin abwehren, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.*

*Die Revision wird zugelassen.*

### **Tatbestand:**

*Die Beteiligten streiten, ob das Fahrzeug der Klägerin ab 2. Dezember 2004 als Personenkraftwagen oder als anderes Fahrzeug der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt.*

*Die Klägerin ist seit 2001 Halterin des Fahrzeuges vom Hersteller Toyota Typ J 7 „Land Cruiser“, das 1989 erstmals zugelassen wurde. Die Fahrzeug- und Aufbauart wird in den Fahrzeugpapieren als „Personenkraftwagen offen“ bezeichnet.*

*Für den hier strittigen Zeitraum wird weiter bescheinigt, dass es sich um ein Fahrzeug der Klasse M1-AF gemäß der EG-Richtlinie über die Betriebserlaubnis für Kraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuganhänger (2001/116/EG vom 20. Dezember 2001) handelt.*

*Das Fahrzeug wird von einem Dieselmotor angetrieben, dessen Hubraum 2.998 cm<sup>3</sup> beträgt und dem der Schadstoffschlüssel 00 zugewiesen wurde. Er erreicht eine Leistung von 108 kw (= 147 PS) bei 3.600 Umdrehungen. Die Höchstgeschwindigkeit beträgt 142 k/mh. Das Fahrwerk besteht vorne und hinten jeweils aus einer Starrachse und Schraubenfedern.*

Das Fahrzeug ist 4,4 m lang, 1,79 m breit und 2 m hoch. Die Karosserie ist auf einen geschlossenen Leiterraum geschraubt und hat zwei Türen sowie eine doppelklügelige Hecktüre. Der obere Teil der hinteren Hälfte der Karosserie ist als abnehmbarer Hardtop ausgeführt. Das Fahrzeug ist rundum verglast, wobei die Scheiben im Hardtop dunkel getönt sind. Es ist eine Anhängerkupplung montiert.

Der Innenraum hat eine Fläche von 3,84 m<sup>2</sup> (= 2,65 m x 1,45 m), **eine Abtrennung ist nicht vorhanden.**

Es gibt zwei Sitzreihen und zwar vorne zwei Einzelsitze, die jeweils mit Kopfstützen und Sicherheitsgurten ausgestattet sind, und hinten eine Sitzbank für drei Personen jeweils mit Sicherheitsgurten und Vorrichtungen für Kopfstützen.

Die Sitzbank kann nach vorne hochgeklappt werden. Dadurch vergrößert sich die rückwärtige Ladefläche, die aus einem ebenen und planen Stahlblech besteht. Die Laderaumhöhe beträgt 1,17 Meter, das Ladevolumen 1.360 Liter bzw. 2.380 Liter bei umgeklappter Rückbank.

Das Fahrzeug hat ein Leergewicht von 1.825 kg. **Das zulässige Gesamtgewicht** von ursprünglich 2.805 kg **wurde** von der Klägerin mit Wirkung für den streitigen Zeitraum **ohne technische Änderungen auf 2.399 kg abgelastet.**

Ergänzend wird auf die Fotos in der Anlage K1 zur Klagebegründung vom 8. Juli 2005 (Bl. 46 bis 53 FG-Akte) sowie in der Anlage zum Sitzungsprotokoll (Bl. 250 bis 256 FG-Akte) und auf die Zeichnungen des Fahrzeuginnenraumes in den beiden Anlagen zum Schriftsatz vom 18. Januar 2007 (Bl. 208 f.) Bezug genommen.

Der Beklagte besteuerte das Fahrzeug im Hinblick auf das ursprüngliche durch eine Auflastung erreichte zulässige Gesamtgewicht von 2.805 kg nach § 8 Nr. 2 KraftStG als sog. anderes Fahrzeug nach Gewicht mit 172 € jährlich. Als ihm die Ablastung bekannt wurde, ging der Beklagte davon aus, dass es sich nunmehr um einen Personenkraftwagen handle. Durch gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 KraftStG geänderten Bescheid vom 21. März 2005 setzte er die Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 8 Nr. 1 KraftStG unter Berücksichtigung von Hubraum und Schadstoffschlüssel für die Zeit ab 2. Dezember 2004 auf jährlich 1.127 € herauf. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.

**Mit der Klage - die als Musterverfahren für eine Vielzahl ähnlicher Fahrzeuge geführt wird - begehrt die Klägerin die Besteuerung nach Gewicht und trägt vor:**

Bei der Anwendung des in § 8 Nr. 1 KraftStG verwendeten Begriffs des Personenkraftwagens müsse nach § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG die EG-Richtlinie herangezogen werden, weil es sich um einen Begriff des Verkehrsrechtes handle und die Richtlinie zu den verkehrsrechtlichen Vorschriften gehöre.

Etwas anderes sei im KraftStG jedenfalls vor dem Änderungsgesetz nicht bestimmt gewesen. Bis dahin dürfe das Fahrzeug wegen der EG-Richtlinie kraftfahrzeugsteuerlich nicht als Personenkraftwagen behandelt werden.

Für die Zeit ab dem 1. Mai 2005 gelte nichts anderes. Der neueren Rechtsprechung des BFH zu diesen Fragen könne nicht gefolgt werden. Die neue Fassung von § 2 Abs. 2a KraftStG durch das Dritte Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes sei in formeller und materieller Hinsicht verfassungswidrig.

In der Sache selbst sei das Fahrzeug nicht vorrangig zur Personenbeförderung ausgelegt und gebaut.

Wegen der Einzelheiten wird auf die Klagebegründung vom 8. Juli 2005 (Bl. 23 - 84 FG-Akte), den Schriftsatz vom 25. Oktober 2005 (Bl. 92 bis 97 FG-Akte), die Stellungnahme vom 28. September 2006 zur Rechtsprechung (Bl. 110 bis 163 FG-Akte), die Äußerung vom 18. Januar 2007 zu § 2 Abs. 2a KraftStG (Bl. 175 bis 212 FG-Akte) und den Schriftsatz vom 23. April 2007 (Bl. 231 bis 233 FG-Akte) verwiesen.

Die Klägerin beantragt, die Kraftfahrzeugsteuer nach dem Gewicht festzusetzen, im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt die Klage abzuweisen.

Er hält den angefochtenen Bescheid für rechtmäßig und meint, die EG-Richtlinie sei bei der Auslegung des Begriffes Personenkraftwagen nicht bindend. Die Finanzbehörde müsse darüber selbst ermitteln und entscheiden.

Der Senat hat Beweis erhoben durch Inaugenscheinnahme des Fahrzeuges.

### **Entscheidungsgründe (Teil 1):**

Die zulässige Klage ist teilweise begründet.

Die Kraftfahrzeugsteuer ist für den Zeitraum vom 2. Dezember 2004 bis zum 30. April 2005 nach § 100 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 FGO antragsgemäß herabzusetzen, weil insoweit der angefochtene Bescheid in der Gestalt der Einspruchsentscheidung rechtswidrig und die Klägerin dadurch in ihren Rechten verletzt ist.

Darüber hinaus sind die Verwaltungsentscheidungen rechtlich nicht zu beanstanden, so dass dem Begehren im Übrigen nicht entsprochen werden kann.

Für den genannten Zeitraum ist der Bescheid rechtswidrig, weil der Beklagte die Steuer gemäß § 8 Nr. 1 KraftStG nach dem Hubraum bemessen hat in der Annahme, das streitbefangene Fahrzeug sei ein Personenkraftwagen.

### **Das ist nicht der Fall. Die Steuer ist nach § 8 Nr. 2 KraftStG nach Gewicht zu bemessen, weil hier ein anderes Fahrzeug vorliegt.**

Das KraftStG selbst enthält keine eigenständige Bestimmung des Begriffs „Personenkraftwagen“, seit die frühere Definition aus § 10 Abs. 2 KraftStG in der Fassung vom 1. Dezember 1972 (BGBl. I S. 2210 [2213]) 1978 gestrichen worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 22. Juni 1983 II R 64/82, BStBl. II 1983, 747).

Die jetzt geltende Regelung in § 2 Abs. 2a Nr. 2 KraftStG in der Fassung des Dritten Gesetzes zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (vom 21. Dezember 2006, BGBl. I S. 3344) kann für die Zeit bis 30. April 2005 noch nicht herangezogen werden, weil sie gemäß Art. 2 des genannten Änderungsgesetzes erst mit Wirkung vom 1. Mai 2005 in Kraft getreten ist.

Wenn wie hier über einen im KraftStG verwendeten Begriff nichts anderes bestimmt ist, schreibt § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG vor, dass sich die in diesem Gesetz verwendeten Begriffe des Verkehrsrechtes nach den jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Bestimmungen richten.

Der in § 8 Nr. 1 KraftStG verwendete Begriff „Personenkraftwagen“ ist ein solcher des Verkehrsrechtes. Die verkehrsrechtliche Begriffsbestimmung für Personenkraftwagen entnimmt der erkennende Senat - wie bereits in seinem Beschluss vom 28. November 2005 (6 V 3715/05, EFG 2006, 444) - dem Anhang II Abschnitt C Nr. 1 der EU-Betriebserlaubnisrichtlinie (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 Kraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuganhänger an den technischen Fortschritt, Amtsblatt der EG 2002 Nr. L 18/1 [45]). Die dort genannten Voraussetzungen für einen Personenkraftwagen erfüllt das klägerische Fahrzeug nicht.

**Der abweichenden Rechtsauffassung des BFH** (grundlegend im Beschluss vom 21. August 2006 VII B 333/05, BStBl II 2006, 721 und nachfolgend wiederholt bestätigt, zuletzt mit Beschluss vom 13. April 2007 IX B 14/07, BFH/NV 2007, 1352), die inzwischen von einzelnen Finanzgerichten geteilt wird (FG Hamburg, Urteil vom 30. März 2007 7 K 22/06, StE 2007, 406 und FG Baden-Württemberg, Beschlüsse vom 20 August 2007 8 V 1/07,m StE 2007, 693), **kann sich der erkennende Senat aus den nachfolgenden Gründen nicht anschließen:**

I. Die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie ist die verkehrsrechtliche Vorschrift, nach der sich im Sinne von § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG der von § 8 Nr. 1 KraftStG verwendete Begriff des Personenkraftwagens richtet.

Zum Straßenverkehrsrecht gehören alle Vorschriften, die den Gefahren, Behinderungen und Belästigungen von Verkehrsteilnehmern und Dritten durch den Verkehr entgegenwirken und dessen optimalen Ablauf gewährleisten (vgl. Hentschel, Straßenverkehrsrecht, 38. Auflage 2005, Einleitung Rn. 1).

Verkehrsrechtliche Vorschriften sind auch solche Bestimmungen, die - wie die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie - darauf gerichtet sind, dass die Mitgliedstaaten der EU ihre Rechtsvorschriften über die Betriebserlaubnis für Kraftfahrzeuge an den technischen Fortschritt angleichen.

Denn nach § 18 Abs. 12 StVZO (in der Fassung der Bekanntmachung vom 28. September 1988, BGBl. I S. 1793, gültig bis 28. Februar 2007; vgl. jetzt §§ 1 und 3 Abs. 1 Satz 1 Fahrzeug-Zulassungsverordnung vom 24. April 2006, BGBl. I S. 988) dürfen Kraftfahrzeuge mit einer durch die Bauart bedingten Höchstgeschwindigkeit von mehr als 6 km/h auf öffentlichen Straßen nur in Betrieb gesetzt werden, wenn sie durch Erteilung einer Betriebserlaubnis oder einer EG-Typgenehmigung zum Verkehr zugelassen sind.

Mit der Verordnung über die EG-Typgenehmigung für Fahrzeuge und Fahrzeugteile (EG-TypV vom 9. Dezember 1994, BGBl. I S. 3755, zuletzt geändert durch die Verordnung vom 7. Februar 2004, BGBl. I S. 248) hat die Bundesrepublik die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie - einschließlich ihrer Begriffsbestimmungen - in das nationale Recht übernommen (§ 1 Abs. 3 EG-TypV).

Mit Wirkung vom 1. März 2007 sind die EG-Fahrzeugklassen gemäß der EU-Betriebserlaubnisrichtlinie als Anlage XXIX zu § 20 Abs. 3a StVZO unmittelbar in das nationale Recht aufgenommen worden.

Der Einordnung in das Verkehrsrecht steht nicht entgegen, dass das Ziel der EU-Betriebserlaubnisrichtlinie primär darin besteht, Behinderungen des Warenverkehrs innerhalb der EU zu verringern oder zu beseitigen (vgl. die Erwägung der Gründe vom 6. Februar 1970 L 042).

Denn gemäß den vorgenannten Gründen war sich der Rat der EG bereits bei Erlass der Richtlinie darüber klar, dass die Typp Genehmigung jedenfalls auch dazu dient, Gefährdungen der Sicherheit des Straßenverkehrs durch die genehmigten Fahrzeuge vorzubeugen.

Der Rat hat hierzu in Art. 9 Satz 2 vorgeschrieben, dass jeder Mitgliedsstaat die anderen Mitgliedsstaaten über festgestellte Gefährdungen des Straßenverkehrs durch genehmigte Fahrzeuge unverzüglich unterrichtet.

2. Es besteht Einigkeit, dass zu den verkehrsrechtlichen Bestimmungen im Sinne des § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG neben den Normen des nationalen Rechts - unter anderem in der StVZO - auch Vorschriften des europäischen Rechts gehören, wenn sie sich - wie hier - auf den Straßenverkehr beziehen.

Dabei ist hier nicht von Belang, ob die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie gerade in ihrer hier relevanten Fassung mit der Fahrzeugklasse M1 vom 20. Dezember 2001 in der Bundesrepublik in nationales Recht umgesetzt worden ist.

Nach ganz herrschender Meinung kann sich der einzelne EU-Bürger vor den innerstaatlichen Behörden und Gerichten auf ein EU-Richtlinie berufen, wenn diese so regelungsintensiv ausgestaltet ist, dass ihre Umsetzung in nationales Recht sich mehr oder weniger in einem Abschreiben des Inhaltes erschöpfen müsste und der zur Umsetzung verpflichtete Mitgliedsstaat die Anpassung seines nationalen Rechtes nicht frist- und formgerecht vorgenommen hat (grundlegend EuGH-Urteile vom 17. Dezember 1970 33/70 „SACE“, EuGHE 16, 1213; vom 19. Januar 1982 R8/81 „Kreditvermittler“ EUGHE 1982, 53; BVerfG-Beschluss vom 8. April 1987 2 BvR 687/85, BVerfG 75, 223; Oppermann, Europarecht, 3. Auflage, S. 168 Rn. 92; Geiger, EUV/EGV, Kommentar, 4. Auflage, Art. 249 Rn. 15).

Diese Voraussetzungen sind bei der EU-Betriebserlaubnisrichtlinie erfüllt. Sie ist mit ihren detaillierten Begriffsbestimmungen für die Fahrzeuge der Klasse M1 inhaltlich hinreichend bestimmt. Nach Art. 4 Abs. 1 Satz 1 erlassen die Mitgliedstaaten die Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die erforderlich sind, um der Richtlinie spätestens bis zum 1. Juli 2002 nachzukommen. Diese Frist für die Umsetzung war abgelaufen, als der hier zu beurteilende Zeitraum - 2. Dezember 2004 bis 30. April 2005 - begann.

In seinem Beschluss vom 21. August 2006 ( VII B 335/05, BStBl II 2006, 721) stellt auch der BFH nicht in Abrede, dass die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie eine verkehrsrechtliche Vorschrift sei.

3. Die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie bestimmt gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG den verkehrsrechtlichen Begriff des Personenkraftwagens.

a) Es ist zwar richtig, dass die Fahrzeugklassen M, N und O bzw. M1 bis M4, N1 bis N3 und O1 bis O4 lediglich eine internationale Einteilung der Kraftfahrzeuge darstellen, in deren Sprachgebrauch der Begriff „Personenkraftwagen“ nicht benutzt wird (vgl. EuGH-Urteil vom 13. Juli 2006 C-83/05, ABI. EU 2006, Nr. C 224, 11).

Das besagt aber nicht, dass die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie den Begriff „Personenkraftwagen“ nicht kennt und für ihn keine Begriffsbestimmung enthält.

Im Anhang II Abschnitt C Nr. 1 ist unter den Begriffsbestimmungen nach der Art des Aufbaus ausdrücklich der „Personenkraftwagen (M1)“ definiert (vgl. Amtsblatt der EG 2002 L 18/45).

Dass diese Begriffsbestimmung nicht in die StVZO als allgemeingültige und andere Definitionen verdrängende Begriffsbestimmung aufgenommen wurde, spielt keine Rolle. **Denn die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie ist - wie gezeigt - nach Ablauf der Umsetzungsfrist ohnehin unmittelbar geltendes Recht geworden und ihre Wiederholung in der StVZO somit überflüssig.**

Außerdem hat der EuGH in dem erwähnten Urteil festgestellt, dass ein Fahrzeug mit seiner EG-Typgenehmigung „M1“ jedenfalls im Stadium der Zulassung von den deutschen Behörden als Personenkraftwagen eingestuft wird. Das europäische Gemeinschaftsrecht wird nämlich durch die Bekanntmachung des Verzeichnisses zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern (vom 2. März 2005, Verkehrsblatt 2005, 197) im nationalen Bereich umgesetzt (vgl. Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuer, § 8 Rdnr. 8).

b) Die Vorschrift in § 2 Abs. 2a Nr. 2 KraftStG n. F. bestätigt im Wege des Umkehrschlusses, dass die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie verkehrsrechtlich den Begriff „Personenkraftwagen“ definiert.

**Die in § 2 Abs. 2a Nr. 2 KraftStG genannten AF-Fahrzeuge würden ohne die neue Regelung gerade nicht „als Personenkraftwagen gelten“, sondern wären als andere Fahrzeuge im Sinne des § 8 Nr. 2 KraftStG zu behandeln.** Der Gesetzgeber ist davon ausgegangen, dass durch § 2 Abs. 2a KraftStG die nicht als Klasse-M1 zu qualifizierenden Fahrzeuge abweichend von den verkehrsrechtlichen Beurteilung kraftfahrzeugsteuerrechtlich als Personenkraftwagen behandelt werden, weil dies sachlich gerechtfertigt sei (BT-Drucksache 16/159 S. 7).

c) Nicht durchschlagend ist das Argument gegen die Heranziehung der EU-Betriebserlaubnisrichtlinie, ihr seien - ebenso wie im Hinblick auf die vom EuGH entschiedenen Geschwindigkeitsbeschränkungen - keine verbindlichen Festlegungen hinsichtlich der Einteilung von Kfz für die Zwecke der Erhebung von Kraftfahrzeug- oder Zulassungssteuern zu entnehmen.

Derselbe Einwand würde für die Regelungen im PBefG und in der StVZO gelten. § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG erklärt jedoch zur Bestimmung der kraftfahrzeugsteuerlichen Begriffe die verkehrsrechtlichen Vorschriften grundsätzlich für verbindlich. Ihre Maßgeblichkeit für die Kraftfahrzeugsteuer hängt nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG nicht von der zusätzlichen Voraussetzung ab, dass die jeweils einschlägige verkehrsrechtliche Norm ihrerseits auf die Kraftfahrzeugbesteuerung abzielt.

**Ein derartiger Auslegungsversuch ergäbe keinen Sinn,** da verkehrsrechtliche Vorschriften schon begrifflich nur die Regelung straßenverkehrsrechtlicher, nicht aber kraftfahrzeugsteuerlicher Sachverhalte bezwecken. § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG würde damit praktisch leer laufen, ohne dass die von dieser Norm angesprochene Frage der Begriffsbestimmungen anderweitig geklärt wären.

d) Dass die Kraftfahrzeugsteuer in der Europäischen Gemeinschaft - unstreitig - nicht harmonisiert ist, rechtfertigt es ebenfalls nicht, die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie als verkehrsrechtliche Begriffsbestimmung für Personenkraftwagen außer Acht zu lassen.

**Nicht die Europäische Gemeinschaft, sondern der deutsche Gesetzgeber hat im Rahmen seiner Regelungskompetenz durch § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie innerstaatlich als für die Kraftfahrzeugsteuer verbindlich erklärt.**

Dass er hierzu nach EU-Recht nicht verpflichtet war, ist kein Grund, bereits für die Zeit vor der nachträglichen Einschränkung des § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG durch den Gesetzgeber die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie gleichsam „in vorauseilendem Gehorsam“ nicht mehr anzuwenden. Denn bis zum 30. April 2005 ist der Senat an § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG in seiner damaligen Fassung - ohne Abs. 2a Nr. 2 - gebunden (Art. 20 Abs. 3 GG).

#### 4. Andere Rechtsvorschriften als die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie kommen zur Bestimmung des Begriffes „Personenkraftwagen“ im Sinne des Verkehrsrechts (§ 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG) nicht in Betracht.

a) Die Begriffsbestimmung aus § 23 Abs. 6a StVZO kann für den hier interessierenden Zeitraum bis zum 30. April 2005 nicht mehr angewendet werden.

Nach dieser Vorschrift sind als Personenkraftwagen Kraftfahrzeuge - wie im Streitfall - mit einem zulässigen Gesamtgewicht von nicht mehr als 2,8 t zu bezeichnen, die nach ihrer Bauart und Einrichtung geeignet und bestimmt sind, wahlweise vorwiegend der Beförderung von Personen oder vorwiegend der Beförderung von Gütern zu dienen und die außer dem Fahrersitz Plätze nicht mehr als acht Personen haben. Die Norm wurde 1969 eingeführt, um die sog. Kombinationskraftwagen bis 2,8 t von den Überholverbieten auszunehmen, die für Personenkraftwagen nicht gelten. § 23 Abs. 6a StVZO ist formell erst mit Wirkung ab dem 1. Mai 2005 aufgehoben worden (Art. 1 Nr. 1 der 27. Verordnung zur Änderung der StVZO vom 2. November 2004, BGBl. I S. 2712).

Sie ist aber bereits seit dem 1. Juli 2002 infolge des Fristablaufes für die Umsetzung der EU-Betriebserlaubnisrichtlinie durch diese verdrängt worden.

Denn deren Definition des Personenkraftwagens in Anhang II Abschnitt C Nr. 1 sieht keine Begrenzung der zulässigen Gesamtmasse wie in § 23 Abs. 6a StVZO auf 2,8 t vor. Die dort sog. Mehrzweckfahrzeuge (AF) gelten - wie noch ausgeführt wird - nur unter besonderen, in der Richtlinie im Einzelnen geregelten Bedingungen nicht als Personenkraftwagen (M1).

b) Nach allgemeinem Verständnis über die Rangordnung von Normen hebt das höherrangige Recht das niederrangige Recht auf (vgl. Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO § 4 Rn. 41).

Ein derartiger Vorrang gilt nach ganz herrschender Meinung auch für das europäische Gemeinschaftsrecht (BVerfG, Beschluss vom 22. Oktober 1986 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, 339 Solarige II, Urteil vom 12. Oktober 1993 2 BvR 2134 und 2159/02, BVerfGE 89, 155 Maastricht; Beschluss vom 7. Juni 2000 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147 Bananenmarkt; Oppermann, Europarecht, 3. Auflage, S. 183 f. Rn. 6).

In der Begründung für die Aufhebung des § 23 Abs. 6a StVZO heißt es folgerichtig, dass dessen Regelungsgehalt nicht mit den in der EU-Betriebserlaubnisrichtlinie vorgegebenen Begriffsbestimmungen vereinbar sei (BR-Drucksache 600/04 vom 10. August 2004, S. 7). Mit dieser Rechtsänderung wurde zwar für Personenkraftwagen keine neue Begriffsbestimmung in die StVZO eingeführt. Wenn aber mit der Aufhebung von Absatz 6a „die Vorschriften der StVZO an das EU-Recht, und zwar an die Richtlinie 70/156/EWG (ABl. EG 1970 Nr. L 42 S. 1) angepasst“ werden (BR-Drucksache aaO. S. 10), kann nicht bestritten werden, dass die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie verkehrsrechtlich den Begriff des Personenkraftwagens definiert.

Wenn man die Definition des Personenkraftwagens in § 23 Abs. 6a StVZO als verkehrsrechtliche Vorschrift im Sinne des § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG für die Besteuerung anerkannt hat (so BFH-Urteil vom 31. März 1998 VII R 116/97, BStBl. II 1998, 487) muss man folgerichtig die später in Kraft getretene EU-Betriebserlaubnisrichtlinie als verkehrsrechtliche Definition zugrunde legen, wenn § 23 Abs. 6a StVZO gerade durch die höherrangige EU-Betriebserlaubnisrichtlinie obsolet wird.

Der Senat verkennt nicht, dass es im Vorfeld der am 2. November 2004 zustande gekommenen Aufhebung des § 23 Abs. 6a StVZO Stimmen gegeben hat, die mit der Aufhebung dieser Norm bezweckt haben, ein als ungerechtfertigt angesehenes Steuerprivileg für schwere Geländewagen zu beseitigen, ohne dabei die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie zu berücksichtigen (vgl. Beschlussantrag von Fraktionen vom 30. Juni 2004, BT-Drucksache 15/3468; Annahme in der Bundestags-Entscheidung vom 1. Juli 2004 gemäß dem Parlamentsprotokoll 15/10814D/10815A sowie Stellungnahme der Bundesregierung vom 20. Juli 2004, BT-Drucksache 15/3618).

Das bedeutet aber nur, dass diesen Beteiligten die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie und deren - durch § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG bewirkte - steuerliche Auswirkung unklar war.

Es ist in der nationalen Staats- und Verwaltungspraxis nichts Ungewöhnliches, dass europäisches Recht übersehen wird.

Das ändert jedoch nichts daran, dass sich mit der Abschaffung von § 23 Abs. 6a StVZO ein etwaiges Geländewagenprivileg nicht beseitigen lässt, weil die höherrangige EU-Betriebserlaubnisrichtlinie unverändert gilt und deren Definition des Personenkraftwagens als verkehrsrechtliche Vorschrift über § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG für die Kraftfahrzeugbesteuerung maßgebend bleibt.

c) Aus dem vorgenannten Vorrang der EU-Betriebserlaubnisrichtlinie vor den bundesdeutschen verkehrsrechtlichen Normen folgt zugleich, dass auch die Begriffsbestimmung in § 4 Abs. 4 Nr. 1 PBefG nicht als verkehrsrechtliche Vorschrift über die Definition des Personenkraftwagens herangezogen werden kann. Nach dieser Norm sind Personenkraftwagen solche Kraftfahrzeuge, die nach ihrer Bauart und Ausstattung zur Beförderung von nicht mehr als neun Personen (einschließlich Fahrer) geeignet und bestimmt sind.

Mit dieser Bestimmung wird die - vorrangige - Ausnahmeregelung für Mehrzweckregelung aus Anhang II Abschnitt C Nr. 1 der EU-Betriebserlaubnisrichtlinie unterlaufen.

II. Nach Anhang II Abschnitt C Nr. 1 (ABl. EG L 18/45) der EU-Betriebserlaubnisrichtlinie ist das streitbefangene Fahrzeug kein Personenkraftwagen (M1).

Das folgt nicht bereits aus der entsprechenden Eintragung der Zulassungsbehörde in den Fahrzeugpapieren, da sie gemäß § „ Abs. „ Satz 1 KraftStG nur hinsichtlich der Schadstoffemissionen bindend sind.

Der Senat überprüft vielmehr - insoweit in Übereinstimmung der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 1. August 2000 VII R 26/99, BStBl II 2001, 72 und vom 8. Februar 2001 VII R 73/00, BStBl II 2001, 368) - die Einstufung als

Personenkraftwagen eigenverantwortlich, in dem er die hier maßgebliche Verkehrsvorschrift selbst anwendet.

Dazu gilt Folgendes:

1. Anhang II Abschnitt C Nr. 1 gilt nur für - wie hier - vollständige sowie für vervollständigte Fahrzeuge der Fahrzeugklasse M1. Unter die Fahrzeugklasse M1 fallen gemäß Anhang II Abschnitt A Nr. 1 Kraftfahrzeuge mit mindestens vier Räder und höchstens acht Sitzplätzen, die für die Personenbeförderung ausgelegt und gebaut sind. Diese Voraussetzungen liegen nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten, welche der Senat teilt, bei dem strittigen Fahrzeug vor.

2. Ein AF - Mehrzweckfahrzeug ist keines der vorher unter AA bis AE genannten Kraftfahrzeuge.

Diese werden in der EU-Betriebserlaubnisrichtlinie durch Bezug auf die Begriffe in der ISO-Norm 3833-1977 umschrieben. Sowohl diese ISO-Norm als auch die damit zusammen hängende Systematik der Straßenfahrzeuge DIN 70010 hat die Klägerin im Klageverfahren vorgelegt (Anlagen K 11 Bl. 144 bis 154 und Anlagen K 12 Bl. 155 bis 163 FG - Akte).

Aufgrund dieser Unterlagen ist da Fahrzeug der Klägerin keine Limousine, keine Schräghecklimousine, keine Kombilimousine, kein Coupé und keine Kabrio-Limousine. Wegen der Einzelheiten wird auf den Schriftsatz der Klägervertreter vom 26. September 2006 und dort die Seiten 28 bis 32 (Bl. 137 bis 141 FG - Akte) Bezug genommen, denen der Beklagte nicht entgegen getreten ist.

3. Das klägerische Fahrzeug verfügt ferner unstreitig über einen einzigen Innenraum zur Beförderung von Fahrgästen und deren Gepäck oder von Gütern wie in Satz 1 bei AF - Mehrzweckfahrzeugen vorgeschrieben.

4. Erfüllt sind schließlich die Erfordernisse, die gemäß Anhang II Abschnitt C Nr. 1 zum Ausschluss der AF- Fahrzeuge aus der Klasse M1 führen. Das klägerische Fahrzeug hat außer dem Fahrersitz nicht mehr 6 - nämlich 4 - Sitzplätze. Es erfüllt die sog. Gewichtsformel [ $P = \text{Technisch zulässige Gesamtmasse in kg} \cdot (M = \text{Masse in fahrbereitem Zustand in kg} + N = \text{Zahl der Sitzplätze außer dem Fahrersitz} \times 68) ] > N \times 68$ , denn es gilt  $2.399 - (1.825 + 4 \times 68) = 302 > 272 = 4 \times 68$ . Darüber besteht kein Streit. Die Gewichtsformel bringt zum Ausdruck, dass die unter Berücksichtigung der zulässigen Gesamtlast maximal zuladbare Nutzlast größer ist, als die bei Ausnutzung sämtlicher Sitzplätze (außer dem Fahrersitz) erreichbare Personenlast.

5. Der Senat braucht nicht darüber zu befinden, in welche andere Klasse der EU-Betriebserlaubnisrichtlinie Fahrzeuge einzuordnen sind, die - wie im Streitfall - als AF - Fahrzeuge nicht zur Klasse M1 gehören (für die Klasse N plädiert Zens, in NWB, Fach 8 1551 [1555]).

Die vom Beklagten angewandte Hubraumbesteuerung ist nach § 8 Nr. 1 KraftStG nur rechtmäßig bei Personenkraftwagen oder Krafträdern. Alle anderen Fahrzeuge fallen im Zeitraum bis zum 30. April 2005 nach § 8 Nr. 2 KraftStG unter die Gewichtsbesteuerung.

III. Aufgrund des Vorstehenden ist das Fahrzeug bis zum 30. April 2005 gemäß § 8 Nr. 2 KraftStG als anderes Fahrzeug nach dem verkehrsrechtlich zulässigen Gesamtgewicht zu besteuern. Die Steuer ist gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 KraftStG neu festzusetzen, da sich die mit Wirkung vom 2. Dezember 2004 vorgenommene

*Ablastung eine Änderung der Besteuerungsgrundlage darstellt, in deren Folge sich eine andere Steuer ergibt.*

*Die Steuer beträgt nach dem § 9 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG für andere Kraftfahrzeuge bei einem verkehrsrechtlich zulässigen Gesamtgewicht von - wie hier - bis zu 3.500 Kilogramm für je 200 Kilogramm Gesamtgewicht oder einen Teil davon, von dem Gesamtgewicht bis zu 2.000 Kilogramm 11,25 €, hier also  $10 \times 11,25 = 112,25$  € über 2.000 kg bis zu 3.000 kg 12,02 €, hier also bei 2.399 kg  $2 \times 12,02$  € = 24,06 € zusammen also 136,56 €, die gemäß § 11 Abs. 5 KraftStG auf volle 136 € Jahresbetrag abzurunden sind.*

*Die Berechnung der anteiligen Kraftfahrzeugsteuer für die Zeit vom 2. Dezember 2004 bis 30. April 2005 nach § 11 Abs. 4 KraftStG wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 3 FGO).*

### **Zusammenfassung der Rechtslage vom 01.07.2007 bis 30.04.2005:**

Alle Fahrzeuge – wie hier am Beispiel der Mehrzweckfahrzeuge aufgezeigt - die in der EU Richtlinie 70/156/EWG nicht als Personenkraftwagen definiert sind, hätten unabhängig der 2.8t Grenze (§23 Abs.6a StVZO) bereits im Zeitraum vom 01.07.2002 bis zum 30.04.2005 uneingeschränkt nach Gewicht und nicht nach Hubraum besteuert werden müssen.

Weder die StVZO, noch das PBefG oder der von der Rechtsprechung entwickelte Kriterienkatalog waren ausschlaggebend, denn *„andere Rechtsvorschriften als die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie kommen zur Bestimmung des Begriffes „Personenkraftwagen“ im Sinne des Verkehrsrechts (§ 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG) nicht in Betracht“.*

### **Rechtslage ab 01.05.2005:**

Grundsätzlich hat sich an der Feststellung des 6. Senats des FG Köln auch nach dem 01.05.2005 nichts geändert. Es gilt auch nach der rückwirkenden Gesetzesänderung, das *„andere Rechtsvorschriften als die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie zur Bestimmung des Begriffes „Personenkraftwagen“ im Sinne des Verkehrsrechts (§ 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG) nicht in Betracht kommen.“*

Personenkraftwagen im Sinne des KraftStG sind demnach Fahrzeuge mit den folgenden Aufbauarten:

- AA – Limousinen
- AB – Schräghecklimousinen
- AC – Kombilimousinen
- AD – Coupés
- AE – Kabrio Limousine
- AF – Mehrzweckfahrzeuge die die Gewichtsformel nicht erfüllen

Diese 6 Aufbauarten werden durch die Verbindlichkeit der EU Richtlinie als PKW im KraftStG definiert, obwohl das KraftStG diese nicht nennt.

Die Wirkung der EU Richtlinie - die sie über § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG hat - wird durch die nachfolgend zitierten Ergänzungen im KraftStG ab dem 01.05.05 dahingehend eingeschränkt, dass ab Mai 05 die dann im KraftStG genannte Fahrzeuge, die bis zu diesem Stichtag uneingeschränkt als „andere Fahrzeuge“ im Sinne des KraftStG galten, jetzt als Personenkraftwagen gelten, wenn sie bestimmte Kriterien erfüllen.

**(KraftStG im Zitat)**

(2a) *Als Personenkraftwagen gelten auch:*

1. *Geländefahrzeuge und andere Fahrzeuge mit drei bis acht Sitzplätzen außer dem Fahrersitz, die der Klasse N1, Aufbauarten BA oder BB, nach Anhang II Abschnitt C Nr. 3 der Richtlinie 70/156/EWG..... entsprechen;*
2. *Mehrzweckfahrzeuge, entsprechend Aufbauart AF, die nach Anhang II Abschnitt C Nr. 1 der Richtlinie 70/156/EWG nicht als Fahrzeuge der Klasse M1 gelten;*
3. *Büro- und Konferenzmobile, entsprechend der Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern für die Erhebung von Daten nach der Fahrzeugregisterverordnung.*

*Die genannten Fahrzeuge gelten dann als Personenkraftwagen, wenn diese vorrangig zur Personenbeförderung ausgelegt und gebaut sind.*

*Das ist insbesondere der Fall, wenn die zur Personenbeförderung dienende Bodenfläche größer ist als die Hälfte der gesamten Nutzfläche des Fahrzeugs.*

Die Finanzverwaltung vertritt meist überwiegend die Meinung, dass mit diesem gesetzlichen Zusatz „alles geregelt sei“ und alle Geländewagen jetzt „ohne wenn und aber“ nach Hubraum zu besteuern seien – nachfolgend die Aufklärung, dass dem nicht so ist.

### **Erklärung der rechtlichen Zusammenhänge am Beispiel AF**

Das KraftStG nimmt mit der namentlichen Nennung der Aufbauarten verkehrsrechtliche Begriffe auf.

Damit tritt automatisch §2 KraftStG in Kraft:

(2) Die in diesem Gesetz verwendeten Begriffe des Verkehrsrechts richten sich, wenn nichts anderes bestimmt ist, nach den jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften.

Es gilt also zwangsläufig auch die technische Definition der Aufbauarten BA, BB, AF – denn das KraftStG hat keine eigene technische Definition für diese Fahrzeuge bzw. Aufbauarten.

**Das KraftStG definiert für diese Fahrzeuge** lediglich die Auflagen, wann diese als „Personenkraftwagen“ gelten und wann nicht – jedoch **nicht die Grunddefinition!**

Die technische Definition von AF Fahrzeugen lautet:

*M1-AF Mehrzweckfahrzeuge sind hingegen: Andere als unter AA bis AE genannte Kraftfahrzeuge zur Beförderung von Fahrgästen und deren Gepäck **oder** von Gütern in einem einzigen Innenraum.*

Was hier zwar nicht geschrieben steht, sich aber aus den Zulassungsbedingungen (Verkehrsrecht) vorgibt, sind folgende Rahmenbedingungen.

AF Fahrzeuge müssen:

1. einen einzigen Innenraum haben!
2. mindestens eine 2. Sitzreihe haben!
3. eine seitliche Verglasung haben!
4. eine Mischfläche haben!

Fahrzeuge die diese Kriterien nicht erfüllen, können im Verkehrsrecht keine Mehrzweckfahrzeuge AF sein.

- Zu 1. Der einzige Innenraum wird in der Grunddefinition genannt und schließt eine Trennwand aus.
- Zu 2. Fahrzeuge mit nur einer Sitzreihe (Fahrer/Beifahrer) können verkehrsrechtlich nicht als „PKW“ zugelassen werden, wenn hinter der ersten Sitzreihe eine überwiegende „Ladefläche“ besteht. Es muss also immer mindestens eine 2. Sitzreihe vorhanden sein, um eine Mehrzweckfahrzeug Zulassung zu erreichen.
- Zu 3. Das Zulassungsrecht/Verkehrsrecht schreibt zwingend vor, dass ein Fahrzeug über eine seitliche Verglasung verfügt, wenn sich im hinteren Bereich des Fahrzeuges Sitzplätze befinden.
- Zu 4. Der Innenraum von AF Fahrzeugen muss so variabel sein, dass ein „wahlweise Beförderung“ möglich ist – so die Grunddefinition von AF.

Auf den Flächen, auf denen Fahrgäste und deren Gepäck befördert werden können, **müssen** zwangsweise **auch** Güter transportiert werden können, also auch auf der Fläche, die von der Sitzbank eingenommen wird.

Eine starre Flächenzuordnung – also z.B. hintere Sitzbank und Fußraum sind reine Personenbeförderungsfläche (so die alte BFH Rechtsprechung) – scheitert daran, dass es dann schon rein physikalisch das 7-Sitzer-Mehrzweckfahrzeug so nicht gibt, denn es wäre ca.8 bis 9 Meter lang.

Im Verkehrsrecht hingegen werden Fahrzeuge als 7-Sitzer-Mehrzweckfahrzeug zugelassen, die um die 5 Meter Gesamtlänge haben. Also definiert das Verkehrsrecht die Flächen als Mischfläche und nicht als starre Fläche.

Warum diese 4 Punkte so wichtig sind ergibt sich aus Teil 2. der Urteilsbegründung.

### **Urteilsbegründung: (Teil 2)**

*B) Ab dem 1. Mai 2005 hat der Beklagte die Steuer zu Recht nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 KraftStG neu festgesetzt. Seit diesem Zeitpunkt ergibt sich infolge einer Änderung des Steuersatzes eine andere Steuer. Diese ist nunmehr gemäß § 8 Nr. 1 KraftStG nach dem Hubraum zu bemessen. Das streitbefangene Fahrzeug ist mit Wirkung ab 1. Mai 2005 als Personenkraftwagen anzusehen. Im Übrigen sind gegen die Rechtmäßigkeit des Bescheides Einwendungen weder erhoben worden noch sonst nach Aktenlage ersichtlich.*

*I. Dass das Fahrzeug ab diesem Zeitraum als Personenkraftwagen gilt, ergibt sich aus der Begriffsbestimmung in § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 sowie Sätze 2 und 3 KraftStG n. F., die gemäß Art. 2 des Änderungsgesetzes rückwirkend ab 1. Mai 2005 in Kraft getreten ist.*

*1. Nach § 2 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 KraftStG gelten als Personenkraftwagen auch Mehrzweckfahrzeuge, entsprechend Aufbauart AF, die nach Anhang I Abschnitt C Nr. 1 der Richtlinie 70/156/EWG nicht als Fahrzeuge der Klasse M1 gelten. Diese Voraussetzungen sind bei dem klägerischen Fahrzeug – wie bereits festgestellt – erfüllt.*

*2. Die in § 2 Abs. 2a Satz 1 KraftStG genannten Fahrzeuge gelten jedoch nach § 2 Abs. 2a Satz 2 KraftStG **nur** dann als Personenkraftwagen, wenn diese vorrangig zur Personenbeförderung ausgelegt und gebaut sind.*

*Der Senat folgt nicht der Ansicht der Klägerin, dass diese Voraussetzung angesichts der Multifunktionalität von Mehrzweckfahrzeugen nicht sachlogisch sei. (Dies wurde von uns so weder interpretiert noch vorgetragen) Es ist auch bei multifunktionalen Fahrzeugen möglich zu unterscheiden, ob sie vorrangig für die Güterbeförderung oder vorrangig zur Personenbeförderung ausgelegt und gebaut sind.*

*a) Letzteres ist nach § 2 Abs. 2a Satz 3 KraftStG insbesondere der Fall, wenn die zur Personenbeförderung dienende Bodenfläche größer ist als die Hälfte der gesamten Nutzfläche des Fahrzeuges. Gemäß der Gesetzgebung (BT-Drucksache 16/519 S. 6) ist mit dieser Regelung die Rechtsprechung aufgegriffen worden. Der BFH hat es im Interesse praktikabler Zuordnungsmaßstäbe und der um der Rechtssicherheit willen geforderten Vorhersehbarkeit kraftfahrzeugsteuerrechtlicher Zuordnungen für gerechtfertigt gehalten, typisierend davon auszugehen, dass Fahrzeuge nicht vorwiegend der Lastenbeförderung zu dienen bestimmt und geeignet sind, wenn ihre Ladefläche oder ihr Laderaum nicht mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche ausmacht (Urteil vom 1. August 2000 VII 26/99, BStBl II 2001, 72 [75]). Das Erfordernis ist beim Fahrzeug der Klägerin erfüllt.*

*Die Klägerin hat in den Anlagen zum Schriftsatz vom 18. Januar 2007 Zeichnungen mit detaillierten Berechnungen der Flächen innerhalb der Karosserie vorgelegt. Maßgebend sind dabei nur die Verhältnisse bei aufgeklappter Bestuhlung (Bl. 208). Denn wenn ein Fahrzeug hinten mit einer Sitzbank ausgestattet ist, dient diese Fläche objektiv der Personenbeförderung. Zudem wird das äußere Erscheinungsbild eines Fahrzeuges durch das Umklappen der Rücksitzbank nicht entscheidend geprägt (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 30. März 2007 7 K 22/06, StE 2007, 406).*

*Neben der Sitzfläche ist der zugehörige Fußraum zu berücksichtigen. Der Ansicht der Klägerin, welche die 0,70 m<sup>2</sup> für Rückbank und zugehörigen Fußraum unter Hinweis auf die Multifunktionalität dieser Fläche nicht der Personenbeförderung zurechnen will, kann der Senat nicht folgen. (auch hier ist dem Senat ein Fehler unterlaufen – in unserer Berechnung wird diese Fläche mit 50 % gerechnet)*

*Richtig erscheint aber, die sog. „toten“ – nicht nutzbaren – Flächen sowie den Sitz- und Fußraum des Fahrers nicht als Nutzfläche zu behandeln, da der Fahrer sowohl bei der Personen- wie bei der Güterbeförderung vorhanden ist.*

*Gemäß der Zeichnung ergibt sich für den Beifahrer (0,50 m<sup>2</sup>) und die Passagiere auf der Rückbank (0,70 m<sup>2</sup>) insgesamt eine zur Personenbeförderung dienende Bodenfläche von 1,20 m<sup>2</sup>. Zur Beförderung von Gütern stehen hinter der Rückbank*

*1,07 m<sup>2</sup> zur Verfügung. Die gesamte Nutzfläche – für Personen- und Güterbeförderung – beträgt somit hier 2,27 m<sup>2</sup>. Die zur Personenbeförderung dienende Bodenfläche ist mit rund 53% größer als die Hälfte der gesamten Nutzfläche des Fahrzeuges im Sinne des § 2 Abs. 2a Satz 3 KraftStG.*

Während der 6. Senat des FG Köln im 1. Teil der Urteilsbegründung in bestechender Deutlichkeit die rechtlichen Zusammenhänge zwischen EU-Richtlinie, nationalem Verkehrsrecht und dem KraftStG dargelegt hat, hat er bis hierher in Teil 2 - nennen wir es mal Denkfehler – gemacht, weil er sich mit den technischen Grunddefinitionen der Aufbauarten – speziell mit der Fläche – nicht ausgiebig genug beschäftigt hat.

Alternativ könnte man auch glauben, dass die Kölner Richter der Mut verlassen hat, denn sie verfallen in ihren weiteren Ausführungen in den Tenor der bisherige BFH-Rechtsprechung, anstatt zu überlegen, ob diese überhaupt noch anwendbar ist:

### **Urteilsbegründung: (Teil 2 – Fortsetzung)**

*b) Neben der Regelung in § 2 Abs. 2a Satz 3 KraftStG ist der Senat aufgrund der durchgeführten Inaugenscheinnahme davon überzeugt, dass das streitbefangene Fahrzeug unter Berücksichtigung der Gesamtheit aller objektiven Beschaffenheitskriterien wie Bauart, Einrichtung und äußeres Erscheinungsbild gemäß § 2 Abs. 2a Satz 2 KraftStG vorrangig zur Personenbeförderung ausgelegt ist (vgl. zu den Kriterien etwa BFH-Beschluss vom 23. Februar 2007 IX B 222/06, BFH/NV 2007, 1351).*

*Das Fahrzeug ist ein Serienfahrzeug ohne eigene Umbauten und verfügt über fünf Sitzplätze einschließlich des Fahrersitzes, die alle mit Sicherheitsgurten ausgestattet sind. Die Vordersitze verfügen über Kopfstützen. Aufgrund der rundum ausgeführten Verglasung und dem einzigen Innenraum für Personen- und Gütertransport überwiegt nach dem äußeren Erscheinungsbild die Eignung und Bestimmung des Fahrzeuges zur Personenbeförderung. Die maximal zuladbare Nutzlast von 574 kg (2.399 kg zulässiges Gesamtgewicht abzüglich 1.825 kg Leergewicht) macht lediglich rund 24% des angelasteten zulässigen Gesamtgewichtes aus und ist damit – trotz Erfüllung der Lastenformel – nicht als besonders hoch einzustufen. Für die Eignung zu Personenbeförderung spricht zudem die Höchstgeschwindigkeit von 142 km/h, die deutlich über derjenigen von typischen Fahrzeugen zur Lastenbeförderung liegt. Anzeichen für eine besondere Eignung zu Lastenbeförderung sind der Rahmen und die Starrachse. Personenkraftwagen werden inzwischen – anders als noch vor etwa 20 Jahren – üblicherweise mit selbsttragenden Karosserien und Schwingachsen bzw. Einzelradaufhängungen hergestellt. Dagegen sind die Schraubenfedern des Fahrzeuges eher bei Personenkraftwagen anzutreffen, Lastkraftwagen werden eher mit Blattfedern ausgestattet. Bei einer Gesamtwürdigung aller Merkmale fallen die für Güterbeförderung sprechenden Indizien nicht entscheidend ins Gewicht. Es überwiegen deutlich die Anzeichen für eine Eignung und Bestimmung des Fahrzeuges zur Personenbeförderung.*

Neben der durchaus interessanten Überlegung zu den Flächen, „transportieren“ die Kölner Richter die bisherige BFH Rechtsprechung in den § 2 Abs. 2a Satz 2 KraftStG – vergessen dabei aber ihre eigenen Ausführungen zu § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG, der § 2 Abs. 2a Satz 2 KraftStG und die Rechtsauslegung deutlich einschränkt.

### **Beispiel:**

Der Begriff „AF Mehrzweckfahrzeug“ ist ein im KraftStG verwendeter verkehrsrechtlicher Begriff zudem das KraftStG keine eigenen technischen Auflagen oder Definitionen macht. Es gilt also uneingeschränkt § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG – siehe Ausführungen zuvor!

§ 2 Abs. 2a Satz 2 KraftStG beinhaltet keine festgeschriebene Bestimmung – was bedeutet, dass dessen Rechtsauslegung nicht im Widerspruch zu § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG stehen darf, denn dieser beinhaltet geschriebenes Gesetz über die EU Richtlinie.

Nimmt man den vom BFH aufgestellten Kriterienkatalog und stellt § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG dagegen, dann kommt man zu dem folgenden (Streich-) Ergebnis:

### **Kriterienkatalog BFH**

1. die Verblechung der Seitenfenster – unzulässig § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG
2. die Trennwand (Ladungsverschiebeschutz) – unzulässig § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG
3. die Größe der Ladefläche – unzulässig § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG weil Mischfläche
4. die Zahl der Sitzplätze – unzulässig § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG
5. die Ausstattung mit Sitzbefestigungspunkten und Sicherheitsgurten – siehe Punkt 4.
6. die Beschaffenheit der Karosserie – unzulässig § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG
7. die Beschaffenheit der Achsen – unzulässig § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG
8. die Beschaffenheit der Federung – unzulässig § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG
9. die verkehrsrechtlich zulässige Zuladung – unzulässig § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG

Diese 9 Kriterien können über § 2 Abs. 2a Satz 2 KraftStG von der Rechtsprechung nicht frei interpretiert oder definiert werden, da sie über § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG bereits als Grundkriterium für die Fahrzeuge im KraftStG fest vorgegeben sind und das KraftStG selbst nicht anderes bestimmt.

Es verbleiben also nur noch die folgenden Punkte die über § 2 Abs. 2a Satz 2 KraftStG eine Rechtsauslegung zulassen.

10. die Beschaffenheit des Fahrgestells – Leiterrahmen entsprechen dem Nutzfahrzeugbau - selbsttragende Karosserien werden überwiegend bei Personenkraftwagen verbaut. Der heutige Nutzfahrzeugbau tendiert teilweise zur selbsttragenden Karosserie.
11. die Motorisierung – ist von der Rechtsprechung nie genau definiert worden. Anbieten würde sich hier ein Vergleich mit dem Nutzfahrzeugbau – z. B. Literleistung Hubraum.
12. die erreichbare Höchstgeschwindigkeit – auch hier wurde nie eine exakte Grenzziehung von der Rechtsprechung vorgenommen. Betrachtet man die „Sprinter Klasse“, dann ist auch dieses Kriterium als solches hinfällig, denn die „Sprinter“ laufen i. d. R. 160 km/h oder schneller!
13. das äußere Erscheinungsbild – ist als Kriterium vollkommen ungeeignet, denn wie sieht im Vergleich zu einem Personenkraftwagen ein „anderes Fahrzeug“ aus – wie gestaltet sich der optische Umkehrschluss?

Zwar wird gerade vom BFH der Vergleich zwischen „PKW“ und „LKW“ gemacht, jedoch ist der Vergleich nicht zulässig, da es den Begriff „LKW“ im KraftStG nicht gibt!

14. bei Serienfahrzeugen die Konzeption des Herstellers – Ein Mehrzweckfahrzeug ist – wie der Name schon verrät – für mehrere Zwecke gebaut, sowohl für den Personen/Gepäck als auch zum Gütertransport. Die Konzeption des Herstellers umfasst den „sowohl als auch“ Gedanken. Demnach kann die Rechtsprechung keinesfalls eine freie Interpretation anwenden und das Mehrzweckfahrzeug in der Konzeption in eine „entweder oder“ Kategorie einteilen.

Von den verbleibenden 5 BFH Kriterien sprechen die Punkte 10, 11 und 14 bei den Mehrzweckfahrzeugen eindeutig für die Einordnung als „anderes Fahrzeug“ – die Punkte 12 und 13 sind für eine eindeutige Abgrenzung zwischen „PKW“ und „anderem Fahrzeug“ dagegen vollkommen ungeeignet!

Zusätzlich zu der bisher dargelegten und anzuwendende Wechselwirkung von § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG und § 2 Abs. 2a Satz 2 KraftStG, gibt es noch eine weitere Überlegung, die die bisherige Rechtsprechung ins ad absurdum führt – der Umkehrschluss!

### **Umkehrschluss** der gesetzlichen Vorschrift im KraftStG für AF Mehrzweckfahrzeuge

(2a) *Als Personenkraftwagen gelten auch **nicht**:*

2. *Mehrzweckfahrzeuge, entsprechend Aufbauart AF, die nach Anhang II Abschnitt C Nr. 1 der Richtlinie 70/156/EWG nicht als Fahrzeuge der Klasse M1 gelten;*

*Die genannten Fahrzeuge gelten dann **nicht** als Personenkraftwagen, wenn diese **nicht** vorrangig zur Personenbeförderung ausgelegt und gebaut sind.*

*Das ist insbesondere der Fall, wenn die zur Personenbeförderung dienende Bodenfläche **nicht** größer ist als die Hälfte der gesamten Nutzfläche des Fahrzeugs.*

**im Umkehrschluss ist zwingend Voraussetzung, dass Fahrzeuge entsprechend Aufbauart AF, die nach Anhang II Abschnitt C Nr. 1 der Richtlinie 70/156/EWG - nicht als Fahrzeuge der Klasse M1 gelten – der Richtlinie natürlich auch noch entsprechen.**

Wenn man jetzt über § 2 Abs. 2a Satz 2 KraftStG eine freie Rechtsauslegung betreiben würde, indem man jetzt z.B. eine Trennwand als Auflage gemäß dem BFH Kriterienkatalog zur Anerkennung als „anderes Fahrzeug“ für AF Mehrzweckfahrzeuge vorschreiben würde, dann kommt man zu dem Ergebnis, dass der Umkehrschluss der gesetzlichen Vorschrift nicht erfüllt würde, da ein Mehrzweckfahrzeug mit einer Trennwand kein Mehrzweckfahrzeug mehr sein kann.

Gleiches gilt auch für § 2 Abs. 2a Satz 3 KraftStG. Mit einer eigenen, von der Rechtsprechung entwickelten Flächendefinition (starre Flächenzuweisung), lässt sich der Umkehrschluss der gesetzlichen Vorschrift ebenfalls nicht bilden, da diese so ausgelegten Fahrzeuge der Richtlinie 70/156/EWG in ihrer Definition nicht mehr entsprechen.

### **Fazit:**

Die Kölner Richter des 6. Senats haben in Teil 1 ihrer Urteilsbegründung eine hervorragende Rechtsausführung präsentiert – diese in Teil 2 aber „vergessen“ anzuwenden, denn nicht nur der im KraftStG verwendete Begriff „Personenkraftwagen“ ist ein verkehrsrechtlicher Begriff, sondern auch die neu aufgenommenen Begriffsbestimmungen in § 2 Abs. 2a KraftStG sind verkehrsrechtliche Begriffe.

Es gilt demnach: *„andere Rechtsvorschriften als die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie kommen zur Bestimmung des Begriffes „Mehrzweckfahrzeug AF“ im Sinne des Verkehrsrechts (§ 2*

*Abs. 2 Satz 1 KraftStG) nicht in Betracht*“, denn das KraftStG beinhaltet keine eigenständige Rechtsvorschriften für die in § 2 Abs. 2a KraftStG verwendeten verkehrsrechtlichen Begriffe.

Die Rechtsauslegung über § 2 Abs. 2a Satz 2 und Satz 3 KraftStG wird aus den dargelegten Gründen so stark eingegrenzt, dass die bisherige BFH-Rechtsprechung hier nicht mehr anzuwenden ist.

Die detaillierte, hier nur angesprochene Rechtsausführung zum Thema Wechselwirkung im KraftStG über die verwendeten, neu im KraftStG aufgenommenen verkehrsrechtlichen Begriffe, haben wir uns übrigens für den BFH aufgehoben – aus mehreren Gründen!

Setzt man übrigens die Rechtsprechung der Kölner Richter auf den Fahrzeugbestand um, dann kommt man zu dem Ergebnis, dass von den als Mehrzweckfahrzeugen zu klassifizierenden klassischen Geländewagen **alle** langen Radstände als 5-Sitzer, sowie alle Doppelkabiner Pick Up uneingeschränkt nach Gewicht und nicht nach Hubraum besteuert werden müssen – was einer Erfolgsquote von 80 bis 85 Prozent entspricht.

Das letzte Wort wird sicher in der Revision beim Bundesfinanzhof gesprochen, aber zwei Sachen können die Bundesrichter nicht: Sie können weder die EU-Richtlinie als „nicht verkehrsrechtliche Vorschrift“ deklarieren, noch können sie sich über § 2 Abs. 2a KraftStG hinwegsetzen.

Es wird also ein durchaus spannendes Revisionsverfahren in München geben!

Nachzutragen bleibt noch die (hier unkommentierte) Rechtsausführung des FG Köln zum Thema:

### Rückwirkung

*1. Eine Verletzung des Gemeinschaftsrechtes der EU liegt schon deshalb nicht vor, weil – wie bereits ausgeführt – die Bundesrepublik nicht verpflichtet ist, ihre Kraftfahrzeugbesteuerung in Übereinstimmung mit der EU-Betriebserlaubnisrichtlinie auszugestalten und die Kraftfahrzeugsteuer in der EU nicht harmonisiert ist.*

*2. Der erkennende Senat hält § 2 Abs. 2a Nr. 2 KraftStG nicht für verfassungswidrig im Sinne von Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG.*

*a) Nach Art. 77 Abs. 1 GG werden die Bundesgesetze vom Bundestag beschlossen. Der Bundestag hat in der Sitzung am 9. November 2006 den Gesetzentwurf des Bundesrates (BT-Drucksache 16/519) – nach Maßgabe der Beschlussempfehlung sowie des Berichtes des Finanzausschusses (BT-Drucksache 16/3314) – angenommen (Plenarprotokoll 16/63, TOP 15). Es kann offen bleiben, ob § 81 Abs. 1 Satz 2 der Geschäftsordnung des Bundestages (in der Fassung vom 26. September 2006, BGBl, I S. 2210) über die Frist zwischen dem Beginn der Bratung und der Verteilung der Beschlussempfehlung verletzt worden ist. Gegen Verfassungsrecht ist hierdurch jedenfalls nicht verstoßen worden. Eine Beratung von Gesetzentwürfen in drei Lesungen sowie die Einhaltung bestimmter Fristen ist im GG weder ausdrücklich vorgeschrieben noch ist sie Verfassungsgewohnheitsrecht, noch gehört sie zu den unabdingbaren Grundsätzen der demokratischen rechtsstaatlichen Ordnung (vgl. BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 14. Oktober 1970 1 BvR 307/68, BVerfGE 29, 221 [234]).*

b) Nach Art. 20 Abs. 3, 28 Abs. 1 GG ist der Gesetzgeber an die verfassungsgemäße Ordnung unter anderem in Gestalt des Rechtsstaatsprinzips gebunden. In einem Rechtsstaat müssen Rechtssicherheit und Vertrauensschutz für den Bürger gelten. Die Grundsätze werden berührt bei Gesetzen, die den Beginn ihres zeitlichen Anwendungsbereiches auf einen Zeitpunkt legen, zu dem sie noch nicht rechtlich existent gewesen sind.

aa) Eine solche Rückwirkung bzw. Rückanknüpfung liegt hier vor, da § 2 Abs. 2a Nr. 2 KraftStG gemäß Art. 2 des Dritten Gesetzes zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes mit Wirkung vom 1. Mai 2005 in Kraft getreten ist und das Änderungsgesetz gemäß Art. 82 Abs. 1 Satz 1 GG erst am 21. Dezember 2006 vom Bundespräsidenten ausgefertigt sowie am 28. Dezember 2006 im BGBl (I S. 3344) verkündet worden ist. Für den Zeitraum vom 1. Mai 2005 bis 28. Dezember 2006 wirkt § 2 Abs. 2a Nr. 2 KraftStG zurück auf bereits gemäß § 38 AO entstandene Ansprüche auf Kraftfahrzeugsteuer, da diese tageweise (§ 11 Abs. 4 Satz 2 KraftStG) aus dem fortdauernden Halten eines inländischen Fahrzeuges zum Verkehr auf öffentlichen Straßen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG) entsteht. Die Zahlungsschuld zu Beginn des Erhebungszeitraumes (§ 6 KraftStG) spielt für die Entstehung des Steueranspruches keine Rolle (vgl. dazu BFH-Urteil vom 16. November 2004 VII R 62/03, BStBl II 2005, 309 [310]).

bb) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Der Gesetzgeber hat mit dem rückwirkend zum 1. Mai 2005 eingeführten § 2 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 KraftStG eine Unklarheit in der Kraftfahrzeugbesteuerung beseitigt, die durch die vorangegangene Aufhebung des § 23 Abs. 6a StVZO mit Wirkung ab 1. Mai 2005 entstanden war.

Mit der Streichung von § 23 Abs. 6a StVZO verfolgte der Gesetzgeber – wie bereits ausgeführt – jedenfalls auch das Ziel, ein von ihm als ungerechtfertigt angesehenes Steuerprivileg für schwere Geländewagen zu beseitigen. Dies ist nach Auffassung des erkennenden Senates deshalb misslungen, weil übersehen worden ist, dass trotz Aufhebung des § 23 Abs. 6a StVZO die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie über § 2 Abs. 2a Satz 1 KraftStG zum Fortbestand der Gewichtbesteuerung führte.

Dieser Fehler hat ab 1. Mai 2005 zu einer unklaren Rechtslage geführt. Die Finanzverwaltung hat alleine aus der Streichung des § 23 Abs. 6a StVZO für sich die Befugnis abgeleitet, die Kraftfahrzeugsteuern für solche Fahrzeuge mit Wirkung ab 1. Mai 2005 neu festzusetzen (Bayrisches Staatsministerium der Finanzen, Erlass vom 10. März 2005, Bl. 67 ff. FG-Akte). Dem ist ein Teil der Finanzgerichte entgegen getreten, andere hielten dagegen die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung für zutreffend (Nachweise bei Brusckke, UVR 2007, 51 [52 f.]); letzteren ist auch der BFH – noch vor dem Gesetzesbeschluss – in Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes gefolgt (Beschlüsse vom 21. August 2006 VII B 333/05, BStBl II, 721 und vom 7. November 2006 VII B 69/06, BFH/NV 2007, 777).

Infolge der unklaren Rechtslage seit dem 1. Mai 2005 konnte ab diesem Zeitpunkt bei den Steuerpflichtigen kein schutzwürdiges Vertrauen mehr auf den Fortbestand der Gewichtbesteuerung entstehen. Deswegen ist der Gesetzgeber im Änderungsgesetz vom 21. Dezember 2006 ohne Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip dazu berechtigt gewesen, die Unklarheit durch Einfügung des § 2 Abs. 2a Nr. 2 KraftStG rückwirkend zu schließen.

Speziell im vorliegenden Sachverhalt spricht ein zusätzlicher Umstand gegen die Schutzwürdigkeit der Klägerin. Durch die frühere Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 31. März 1998 VII R 116/97, BStBl II 1998, 487) war lediglich gesichert, dass Kombinationsfahrzeuge mit einem zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 2,8 t nicht als Personenkraftwagen besteuert werden durften, weil sie die insoweit als

*maßgeblich angesehenen Voraussetzungen des § 23 Abs. 6a StVZO nicht erfüllten. Das streitbefangene Fahrzeug hat jedoch durch die von der Klägerin ab 2. Dezember 2004 vorgenommene Ablastung nur noch ein zulässiges Gesamtgewicht von weniger als 2,8 t gehabt und wäre deshalb zumindest nach dem vom BFH für einschlägig angesehenen § 23 Abs. 6a StVZO bis zum 30. April 2005 als Personenkraftwagen zu versteuern gewesen. Es liegen keine FG-Entscheidungen vor, die vor dem 1. Mai 2005 Kombinationsfahrzeuge mit einem zulässigen Gesamtgewicht von weniger als 2,8 t – abweichend von der Regelung in § 23 Abs. 6a StVZO gestützt auf die EU-Betriebserlaubnisrichtlinie – nicht als Personenkraftwagen, sondern als andere Fahrzeuge angesehen haben.*

#### *C) Nebenentscheidungen*

*I. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Bei der Kostenquote berücksichtigt der Senat trotz der unbefristeten Festsetzung im angefochtenen Bescheid nur die Änderung für den regelmäßigen Entrichtungszeitraum eines Jahres, da die Dauer der Steuerpflicht nicht sicher vorhersehbar ist (vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 16. Januar 1974 II R 41/68, BStBl II 1974, 432 und Beschluss vom 4. Oktober 2005 VII S 41/05, BFH/NV 2006, 319).*

*II. Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus § 115 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 11 und 711 ZPO.*

*D) Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO zuzulassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat und die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erfordert. Das gilt wegen der etwaigen Auswirkung auf die Zulässigkeit der Rückwirkung für den gesamten hier strittigen Zeitraum.*