

## Vorwort

Pro Allrad bemüht sich seit 2005, eine dem Gesetzeswortlaut entsprechende Besteuerung von Geländefahrzeugen entsprechend AF Mehrzweckfahrzeugen (z.B. Toyota Land Cruiser, Land Rover, Mercedes G, Nissan Patrol, Mitsubishi Pajero etc.) sowie für Pick Up Fahrzeuge per Musterklagen zu erreichen. Nach einigen Teilerfolgen an den Finanzgerichten liegt nunmehr das erste Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) – dem höchsten deutschen Fachgericht in Steuersachen – vor.

Das Urteil, welches leider (noch) nicht in unserem Sinne ausgefallen ist, geben wir nachstehend im Originalwortlaut (**blaue Schrift**) wieder. Unsere eigene Kommentierung haben wir entsprechend in schwarzer Schrift eingefügt.

Ein Fazit und weitere rechtliche Schritte sind am Ende des Urteils abgefasst. Die Kommentierung halten wir an dieser Stelle möglichst kurz und zeigen somit auch nicht alle sachlichen Fehler oder rechtlichen Überlegungen auf – dies erfolgt zum besseren Verständnis in einer gesonderten Ausarbeitung.

Ausgangspunkt des Rechtsstreits ist, dass das Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG) zwar von „Personenkraftwagen“ (PKW) und „andere Fahrzeuge“ als Steuergegenstände spricht, aber seit den 1970er Jahren die Begriffe selbst nicht mehr definiert.

Seit 1978 hat das KraftStG - statt einer eigenen Definition der Begriffe - eine Verweisung auf das jeweilig geltende Verkehrsrecht mit der Vorschrift, das die dort enthaltenden Definitionen der Begriffe auch für das KraftStG verbindlich sind.

Das Gericht beginnt zunächst mit einer Zusammenfassung der Prozesshistorie, wobei es zur Fahrzeugbeschreibung die Details zitiert, die auch das Finanzgericht Köln (Vorinstanz) in seinem Urteil aufgeführt hatte.

*Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Halterin eines "Toyota Typ J7 Landcruiser". Das Fahrzeug ist 4,4 m lang, 1,79 m breit und 2 m hoch. Der Innenraum hat eine Fläche von 3,84 qm. Es gibt zwei Sitzreihen, und zwar vorne zwei Einzelsitze und hinten eine Sitzbank für drei Personen. Die Sitzbank kann nach vorne hochgeklappt werden. Dadurch vergrößert sich die rückwärtige Ladefläche. 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.*

*Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) hatte das Fahrzeug zunächst im Hinblick auf das zulässige Gesamtgewicht als anderes Fahrzeug gemäß § 8 Nr. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) nach Gewicht besteuert. Nachdem das FA von der Ablastung erfahren hatte, behandelte es das Fahrzeug als PKW und setzte mit gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 KraftStG geändertem Bescheid vom 21. März 2005 die Steuer gemäß § 8 Nr. 1 KraftStG nach Hubraum sowie Schadstoff- und Kohlendioxidemissionen für die Zeit ab 2. Dezember 2004 auf jährlich 1 127 € fest.*

*Die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Auffassung, der Steuerbescheid sei nur für die Zeit ab 1. Mai 2005 rechtmäßig.*

*Dies ergebe sich daraus, dass ab diesem Zeitpunkt das Fahrzeug gemäß § 2 Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 KraftStG i.d.F. des Dritten Gesetzes zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 21. Dezember 2006 --3. KraftStÄndG-- (BGBl I 2006, 3344) als PKW gelte.*

*Bis zu diesem Zeitpunkt ergebe sich 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 Kraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuganhänger an den technischen Fortschritt (Richtlinie 2001/116/EG) als verkehrsrechtlicher Vorschrift i.S. des § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG, dass das Fahrzeug kein PKW sei; nach der Begriffsbestimmung dieser Richtlinie im Anh. II Abschn. C Nr. 1 gehöre das Fahrzeug nicht zur Klasse M1 und gelte deswegen nicht als PKW. Somit handele es sich verkehrs- und kraftfahrzeugsteuerrechtlich um ein anderes Fahrzeug, das gemäß § 8 Nr. 2 KraftStG der Gewichtsbesteuerung unterliege.*

*Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung des § 2 Abs. 2a KraftStG.*

*Die Klägerin beantragt, unter teilweiser Aufhebung der Vorentscheidung den Bescheid vom 21. März 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. Mai 2005 in der Weise zu ändern, dass die Steuer auch für die Zeit ab 1. Mai 2005 gemäß § 8 Nr. 2 KraftStG nach Gewicht auf der Grundlage eines Jahresbetrags von 136 € festgesetzt wird.*

*Das FA beantragt, die Revision der Klägerin zurückzuweisen.*

*Mit seiner Revision wendet sich das FA gegen die Rechtsauffassung des FG, für die Zeit vom 2. Dezember 2004 bis 30. April 2005 handele es sich beim streitgegenständlichen Fahrzeug um ein anderes Fahrzeug i.S. des § 8 Nr. 2 KraftStG.*

*Das FA beantragt, die Vorentscheidung, soweit der Klage stattgegeben wurde, aufzuheben und die Klage abzuweisen.*

*Die Klägerin beantragt, die Revision des FA zurückzuweisen.*

*II.*

*Die Revision des FA ist zulässig und begründet.*

Zum besseren Verständnis: Der Prozess hatte die Besonderheit, dass nicht nur über die Besteuerung seit dem 1. Mai 2005 (Wegfall der 2,8t Regelung über StVZO § 23 Abs. 6a) gestritten wurde, sondern, weil von der Klägerin aus taktischen Gründen die Rechtslage so angelegt wurde, dass eine rechtliche Überprüfung der verbindlich anzuwendenden EU Richtlinie 2001/116/EG bereits vor dem o.g. Stichtag durch ein Finanzgericht (FG) notwendig wurde. Für die Zeit vor dem 1. Mai 2005 hatte das FG Köln der Klage stattgegeben. Der BFH behandelt zunächst diese Revision und unter Abschnitt III die Revision der Klägerin:

*1. Die Revision ist zulässig. Die Revisionsbegründung des FA enthält die Revisionsanträge und die Angabe der Revisionsgründe und entspricht somit den gesetzlichen Anforderungen (§ 118 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 120 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).*

*2. Die Revision ist begründet. Der Bundesfinanzhof (BFH) kann der Auffassung des FG, dass das streitgegenständliche Fahrzeug sei für die Zeit vom 2. Dezember 2004 bis 30. April 2005 gemäß § 8 Nr. 2 KraftStG nach Gewicht zu besteuern, nicht folgen. Es unterliegt vielmehr gemäß § 8 Nr. 1 KraftStG der emissionsbezogenen Hubraumbesteuerung, weil es kraftfahrzeugsteuerrechtlich ein PKW ist. Die Richtlinie 70/156/EWG zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Betriebserlaubnis für Kraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuganhänger an den technischen*

*Fortschritt (Richtlinie 70/156/EWG) in der für den streitgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung der Richtlinie 2001/116/EG und die darauf beruhende verkehrsrechtliche Einstufung sind entgegen der Rechtsauffassung des FG Kraftfahrzeugsteuerrechtlich nicht maßgeblich.*

Der BFH stellt zwar fest, dass er der Rechtsauffassung des FG Köln nicht folgen kann, begründet dies aber nicht ansatzweise. Der BFH hätte an dieser Stelle, wenn er die Vorinstanz revidiert, Punkt für Punkt auf die Argumentation des FG Köln eingehen **müssen**.

Insbesondere hätte der BFH begründen müssen, weshalb die Richtlinie 70/156/EWG seiner Ansicht nach kein Verkehrsrecht sein soll - was er aber nicht konnte, denn bereits in der mündlichen Verhandlung räumte der vorsitzende Richter ein: „man könne schlecht bestreiten, dass die besagte Richtlinie kein Verkehrsrecht sei.“

Wenn freilich auch der BFH mittlerweile und entgegen früherer BFH Aussagen i.d.S. die Richtlinie als Verkehrsrecht ansieht, dann hätte er ebenfalls begründen müssen, weshalb in dieser Richtlinie der Begriff des „Personenkraftwagens“ nicht verbindlich für die Rechtsauslegung des KraftStG definiert sein soll. Auch das konnte der BFH nicht, denn schließlich enthält die Richtlinie die entsprechende Definition – wie der BFH selbst einige Zeilen weiter unten, indirekt anerkennt.

Statt auf die Rechtsauslegung des FG Köln einzugehen, bemüht der BFH stattdessen seine überkommene Rechtsprechung.

*a) Nach der Rechtsprechung des BFH waren unter der Geltung des § 23 Abs. 6a der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung (StVZO) Kfz mit einem zulässigen Gesamtgewicht von nicht mehr als 2,8 t, 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 Führersitz Plätze für nicht mehr als acht Personen haben --sog. Kombinationskraftwagen-- regelmäßig als PKW anzusehen (BFH-Urteil vom 31. März 1998 VII R 116/97, BFHE 185, 511, BStBl II 1998, 487; vgl. m.w.N. auch Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuer, § 8 Rz 10) und nach § 8 Nr. 1 KraftStG zu besteuern. Dem liegt die Erwägung zu Grunde, dass sie vom Hersteller zur Personenbeförderung konzipiert worden sind und sich nach Bauart, Einrichtung und äußerem Erscheinungsbild nicht von einem PKW unterscheiden. Die Möglichkeit, durch Umklappen der Sitze die Ladefläche zu vergrößern, verändert hierbei nicht den Charakter des Fahrzeugs als PKW (BFH-Urteil vom 9. April 2008 II R 62/07, BFHE nn, BStBl II 2008, 691; BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2003 VII B 65/03, BFH/NV 2004, 536).*

Das Zitat der Rechtsprechung zu StVZO §23 Abs. 6a verfehlt das Thema, da dieser in der StVZO abgeschafft wurde und zwar, weil er gegen das europäische Verkehrsrecht verstoßen hat! Entsprechend ungeeignet ist diese alte BFH Rechtsprechung zur Revision der Rechtsauffassung des FG Köln. Der BFH fährt allerdings fort:

*aa) Die Auffassung des FG ist mit § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG nicht vereinbar. In der dem geltenden § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG entsprechenden Vorschrift des § 1a Abs. 2 i.d.F. des KraftStG vom 22. Dezember 1978 (BGBl I 1978, 2063) wurde erstmals im KraftStG bestimmt, dass sich die in diesem Gesetz verwendeten Begriffe des Verkehrsrechts nach den jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften richten, wenn nichts anderes bestimmt ist*

Dazu ist zunächst festzustellen, dass es im KraftStG keine anders lautende Bestimmung gibt. Folglich gilt der Verweis auf die verkehrsrechtlichen Vorschriften uneingeschränkt.

*Dies sollte nach der Gesetzesbegründung zwar auch für den bis dahin in § 10 Abs. 2 KraftStG geregelten Begriff des PKW gelten (Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes, Gesetzentwurf der Bundesregierung, BTDrucks 8/1679, 16 und 19). Der Gesetzgeber ging jedoch ausdrücklich von einer Verweisung --für PKW-- auf § 15d Abs. 1 Nr. 1 und --für Kombinationskraftwagen-- auf § 23 Abs. 1 StVZO in der seinerzeit geltenden Fassung aus. Durch die Verweisung auf die erstgenannte Vorschrift sollte sich im Umkehrschluss zu dem dort bestimmten Begriff des Kraftomnibusses auch der Begriff des PKW, nämlich ein nach Bauart und Einrichtung zur Beförderung von Personen bestimmtes Fahrzeug mit nicht mehr als acht Fahrgastplätzen ergeben. § 15d StVZO wurde zum 31. Dezember 1998 aufgehoben; es gelten nunmehr die Vorschriften der Fahrerlaubnis-Verordnung, die weder den Begriff des PKW bestimmen noch mangels Begriffsbestimmung des Kraftomnibusses den Umkehrschluss wie vordem aus § 15d Abs. 1 Nr. 1 StVZO zulassen.*

Hier wird vom BFH die Historie der Gesetzgebung dargestellt – also das, was damals anno 1978 in der Tat die Meinung des damaligen Gesetzgebers war – bei jeglicher weiteren Betrachtung muss man aber den schon 1978 so verfassten und noch heute gültigen Gesetzestext im „Hinterkopf“ behalten (Zitat):

*„dass sich die in diesem Gesetz (KraftStG) verwendeten Begriffe des Verkehrsrechts nach den **jeweils** geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften richten, wenn nichts anderes bestimmt ist“.*

Also führen Veränderungen und Erweiterungen in den Begriffen - oder gänzlich neue Begriffe - im Verkehrsrecht zwangsläufig zu Veränderungen im Steuerrecht, wenn diese die Begriffe verwendet.

Auch zu beachten ist die Aussage des BFH zum Umkehrschluss von §15d:

*„...sollte sich der Begriff des PKW, nämlich ein nach Bauart und Einrichtung zur Beförderung von Personen bestimmtes Fahrzeug mit nicht mehr als **acht** Fahrgastplätzen ergeben.*

Der § 15d Abs. 1 Nr. 1 der Straßenverkehrszulassungsordnung (StVZO) der Ende 1998 abgeschafft wurde, enthielt nämlich folgenden Wortlaut:

*Wer einen Kraftomnibus (ein nach Bauart und Einrichtung zur Beförderung von Personen bestimmtes Kraftfahrzeug mit mehr als 8 Fahrgastplätzen) führt... bedarf einer zusätzlichen Erlaubnis der Verwaltungsbehörde, wenn in diesem Fahrzeug ein Fahrgast oder mehrere Fahrgäste befördert werden (Fahrerlaubnis zur Fahrgastbeförderung)*

Der Begriff des Personenkraftwagen oder dessen Definition, die der BFH mit seinem juristischen Terminus des Umkehrschlusses anspricht, ist als solches in der genannten Vorschrift gar nicht definiert worden, sondern lässt sich nur aus deren Umkehrschluss (negative Bestimmung) konstruieren. Das hatte bereits anno 1978 der Steuergesetzgeber so gesehen. Die Frage, was danach geschah, beantwortet der BFH so:

*Da nicht angenommen werden kann, dass ab 1999 mangels verkehrsrechtlicher Begriffsbestimmung eine Besteuerung von PKW nach dem KraftStG nicht mehr möglich sein sollte, ist davon auszugehen, dass der bis dahin geltende, im Umkehrschluss aus § 15d Abs. 1 Nr. 1 StVZO entwickelte kraftfahrzeugsteuerrechtliche PKW-Begriff weiter maßgeblich bleiben sollte.*

Es ist mal wieder schlichtweg falsch, das die Straßenverkehrszulassungsordnung (StVZO) seit 1999 keine Begriffsbestimmung mehr enthielt, denn es gab die ergänzende Formulierung zu §15d mit und über den §23 (ebenfalls seit 1978), der wiederum bis Mai 2005 bestand hatte. Es stellen sich daraus zwei Fragen:

Wenn denn der historische Inhalt von §15d StVZO maßgeblich sein sollte, wieso hat der Gesetzgeber nach Abschaffung von §23 Abs. 6a StVZO überhaupt einen Bedarf gesehen, das KraftStG über das 3. Änderungsgesetz anzupassen bzw. zu ergänzen?

Und warum findet sich nicht in keinem der diversen Gesetzesvorschlägen und Erörterungen zu dem Inhalt des heutigen §2 Abs. 2a KraftStG, auch nur an einer einzigen Stelle ein Wort zur Fortgeltung des Inhalts des §15d StVZO? Wenn es doch einen „historischen Willen“ des Gesetzgebers geben soll, so sollte doch der Gesetzgeber selbst sich diesem bewusst sein und ihn nicht vergessen (haben)!

Aber zu solchen Überlegungen kommt der BFH augenscheinlich nicht. Stattdessen fährt er fort:

*Diese Begriffsbestimmung deckt sich mit der in § 4 Abs. 4 Nr. 1 des Personenbeförderungsgesetzes (PBefG) enthaltenen Definition.*

Es kann dahingestellt bleiben, ob der Begriff „Personenkraftwagen ab dem Jahr 1999 ohne Definition im Verkehrsrecht war oder nicht, denn spätestens ab dem 01.07.2002 hat das Verkehrsrecht wieder eine Definition in Form der EU Richtlinie – eben so, wie das FG Köln es ausgiebig dargestellt hat.

Die Aussage des BFH, dass sich der Umkehrschluss aus §15d („...*nämlich ein nach Bauart und Einrichtung zur Beförderung von Personen bestimmtes Fahrzeug mit nicht mehr als acht Fahrgastplätzen*“) mit der Begriffsbestimmung des PBefG deckt, *ist übrigens falsch*, denn die Definition im PBefG lautet: „...*die nach ihrer Bauart und Ausstattung zur Beförderung von nicht mehr als neun Personen (einschließlich Führer) geeignet und bestimmt sind.*“ Sie hat also eine andere Zählweise.

Im Verkehrsrecht wird der Fahrer nicht der Personenbeförderung zugerechnet – dies ist dahingehend wichtig, das bei der Berechnung der „zur Personenbeförderung dienenden Bodenfläche“ die „Fahrerfläche“ nicht als solche mitgerechnet wird – eben so, wie es auch das FG Köln getan hat. Anders der BFH:

*Mit den Formulierungen in § 23 Abs. 1 StVZO bzw. § 23 Abs. 6a StVZO in den jeweiligen Fassungen, wonach Kombinationskraftwagen bis 2,8 t zulässigem Gesamtgewicht auch PKW waren, setzte der Gesetzgeber einen solchen allgemeinen Begriff des PKW voraus.*

Es kann absolut dahingestellt sein, was der Gesetzgeber 1998 mit Abschaffung des §15d voraussetzt hat oder auch nicht, denn selbst wenn man das, was der BFH als „*historischen Willen*“ bezeichnet, mangels festgeschriebener verkehrsrechtlicher Definition über das Jahr 1999 fortsetzen darf, scheitert spätestens am 01.07.2002 der vom BFH als solcher dargestellte „*historischen Willen*“ mit Inkrafttreten der EU-Richtlinie am der eigenen Formulierung im KraftStG – denn dort heißt es bekanntlich: „*dass sich die in diesem Gesetz (KraftStG) verwendeten Begriffe des Verkehrsrechts nach den jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften richten*“ – also eben nicht nach den „*seinerzeit (1978)*“ gemeinten.

Die Absicht des BFH zeigt sich im entscheidenden Satz der Urteilsbegründung:

*Für das KraftStG ist somit der kraftfahrzeugsteuerrechtliche Begriff des PKW, wie er sich nach dem historischen Willen des Gesetzgebers ergibt und wie er nunmehr in § 4 Abs. 4 Nr. 1 PBefG enthalten ist, maßgeblich.*

Mit dieser, nennen wir es mal vorsichtig „Interpretation“, schlägt der BFH in seiner Rechtsauffassung den Haken um die EU Richtlinie.

Was genau macht der BFH also zusammenfassend?

Der BFH missachtet das KraftStG, indem er die dort gesetzlich festgeschriebene Formulierung „jeweilig“ mit einem „seinerzeit“ auslegt und dieses mit der Gesetzesmaterie anno 1978, die den damaligen „politische Willen“ darstellte, begründet.

Nur was der BFH hier mit Vorsatz missachtet, ist eben der politische Willen im tatsächlich verfassten Gesetzeswortlaut. Denn wenn der Gesetzgeber damals (1978) eine starre Verweisung auf das damals geltende Verkehrsrecht gewollt hätte, dann hätte diese Verweisung festgeschrieben werden müssen.

Ein Beispiel einer Festschreibung des politischen Willens:

In der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (federführender Ausschuss) an den Bundestag zur Verabschiedung des 3. Änderungsgesetzes (KraftStG) heißt es (Zitat):

*„Die Verwendung des Vollzitats der Richtlinie 70/156/EWG bringt eine starre Verweisung zum Ausdruck, bezogen auf den Zeitpunkt des Beschlusses des Bundesrates. Spätere Änderungen der Richtlinie haben insoweit keinen Einfluss auf die Begriffsbestimmungen.“*

Der Gesetzgeber stellt in diesem Beispiel per Wortlaut klar, dass sich die gesetzliche Vorschrift im KraftStG auf die verkehrsrechtlichen Vorschriften anno EU Richtlinie 2001 bezieht und egal welche zukünftigen Änderungen/Anpassungen im Verkehrsrecht vollzogen werden, diese keine Auswirkungen auf die Vorschrift im KraftStG haben bzw. haben können.

Das vorgenannte Beispiel zeigt also den „politischen Willen“ und wie dieser im Gesetz verankert werden kann.

Gesetz und somit Fakt ist jedoch, dass anno 1978 der Bezug auf das damals geltende Verkehrsrecht nicht festgeschrieben wurde – das Gegenteil der Rechtsauffassung des BFH ist der Fall, denn „jeweilig“ bedeutet aktuelle geltendes Verkehrsrecht – also EU Richtlinie!

Der BFH verlässt mit seiner Rechtsprechung die ihm zugeteilte Rolle des auslegenden Normanwenders, übt damit quasi Rechtsgestaltende Funktionen aus und verstößt in eklatanter Weise gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz der Gesetzesbindung, insbesondere durch eine unzulässige Rechtsfortbildung.

Die Rechtsauslegung des BFH ist also dahingehend ein Fall für das Bundesverfassungsgericht, denn dessen ständige Rechtsprechung besagt, dass eine gerichtliche Entscheidung eines Fachgerichtes, die sich zu weit vom einschlägigen Gesetzestext entfernt, dem Mindestmaß an Rechtssicherheit widerspricht.

Dem aufmerksamen Leser dürfte aufgrund der bisherigen Darstellung klar geworden sein, dass der BFH alles versucht, um die EU Richtlinie nicht als „jeweiliges“ Verkehrsrecht anzuwenden, denn wenn der BFH das machen würde – so wie es vom FG Köln dargestellt wurde - dann könnte er an seinem bisherigen, nachfolgend dargestellten Rechtskonstrukt nicht festhalten.

Entsprechend lautet die weitere Urteilsbegründung:

*bb) Entgegen der Auffassung des FG bestimmt sich somit die Besteuerung des streitgegenständlichen Kfz nicht nach den in der Richtlinie 2001/116/EG getroffenen Festlegungen (BFH-Beschluss vom 21. August 2006 VII B 333/05, BFHE 213, 281, BStBl II 2006, 721). Der BFH hält an dieser Rechtsprechung trotz der vom FG geäußerten Kritik fest und verweist, soweit das FG lediglich seine abweichende Rechtsauffassung wiederholt, auf die Entscheidungsgründe in seinem Beschluss in BFHE 213, 281, BStBl II 2006, 721.*

Das Finanzgericht (FG) Köln hatte als Vorinstanz, trotz anders lautender Vorgabe des BFH, ausgiebig die rechtlichen Zusammenhänge zwischen EU Richtlinie, dem nationalen Verkehrsrecht und dem KraftStG dargelegt und hat damit dem BFH in seiner Rechtsauffassung aus dem Jahr 2006 berechtigt widersprochen. Der Darstellung des FG Köln als solches kann bzw. konnte der BFH nicht direkt widersprechen – was er nachfolgend auch nicht macht – vielmehr musste der BFH einen Weg finden, die EU Richtlinie als verbindliches Verkehrsrecht „auszublenden“. Der äußerst fragwürdige Versuch des BFH stellt sich wie folgt da:

*cc) Eine Maßgeblichkeit der Richtlinie für den kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Begriff des PKW scheidet aus, weil dem KraftStG ein eigener kraftfahrzeugsteuerrechtlicher Begriff zu Grunde liegt (oben aa). Die Richtlinie kann somit keine für die Mitgliedstaaten verbindlichen Festlegungen hinsichtlich der Einteilung von Kfz für die Erhebung von Kraftfahrzeug- oder Zulassungssteuern und die Einstufung von Kfz als "Personenkraftwagen" enthalten (BFH-Beschluss in BFHE 213, 281, BStBl II 2006, 721).*

Diese „Feststellung“ ist schlichtweg falsch, denn das KraftStG kennt seit 1978 keinen eigenen kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Begriff, sondern übernimmt den Begriff des Verkehrsrechts – und zwar den des **jeweils** gültigen Verkehrsrecht – siehe KraftStG §2 Abs. 2 Satz 1.

Gerade deshalb enthält die Richtlinie mit ihrer Definition des „PKW“ eine verbindliche Festlegung für das deutsche KraftStG, auch wenn der EU Gesetzgeber dies mit der Richtlinie nicht bezweckt hat. Aus diesem Grund kann auch die folgende Urteilspassage nicht überzeugen:

*Anderes ergibt sich weder aus der vom FG angeführten Anlage XXIX zu § 20 Abs. 3a StVZO noch aus der Verordnung über die EG-Typgenehmigung für Fahrzeuge und Fahrzeugteile in der für den streitgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung (EG-TypV). Da entgegen der Auffassung des FG die Richtlinie 2001/116/EG keine verbindlichen Festlegungen hinsichtlich der Einteilung von Kfz für die Zwecke der Erhebung von Kraftfahrzeug- oder Zulassungssteuern (BFH-Beschluss in BFHE 213, 281, BStBl II 2006, 721; vgl. auch Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften vom 13. Juli 2006 C-83/05, Voigt, Slg. 2006, I-06799) enthält, kann sich eine solche auch nicht aus der Übernahme der Richtlinie in nationales Recht ergeben.*

Diese Ausführungen des BFH verfehlen mal wieder vollkommen das Thema! Weder die EU Richtlinie noch die nationalen verkehrsrechtlichen Vorschriften wollten oder sollten für sich genommen, jemals ein Regelwerk für eine nationale „*Erhebung von Kraftfahrzeug- oder Zulassungssteuern*“ oder Vergleichbares sein, denn es ist das KraftStG selbst, welches Bezug über §2 Abs. 2 Satz 1 auf das Verkehrsrecht nimmt. Dieser Sachverhalt wurde von uns in der Klage/Revisionsschrift auch umfangreich dargestellt, offensichtlich haben die Richter diesen Teil im „Wahn des historischen Willen“ glatt überlesen oder einfach ignoriert.

Auch der § 15d StVZO wollte niemals Belange im KraftStG regeln, genauso wenig wie der oft zitierte §4 Abs. 4 Nr.1 PBefG, denn auch dieser hat eine ganz andere Intension. Diesen Sachverhalt hat bereits das FG Hamburg dem BFH vorgehalten – nur hat der BFH es auch da schon vermieden, sich mit dieser „Kritik“ auseinanderzusetzen.

Es ist ausschließlich der Wille des deutschen Gesetzgebers, für die Besteuerung Begriffe zu übernehmen, die in anderen Gesetzen für andere Zwecke festgeschrieben und definiert sind

Der BFH legt aber in seiner Rechtsinterpretation auch eine gewisse Komik an den Tag.

*Die genannten Rechtsvorschriften enthalten im Übrigen keine abschließende unabhängige und eigenständige Begriffsbestimmung dessen, was "Personenkraftwagen" sind.*

Mit dieser Feststellung hat der BFH anerkannt, dass die Richtlinie u.a. eine Begriffsbestimmung dessen, was ein „PKW“ ist, enthält.

Ob diese Definition unabhängig oder eigenständig ist, ist rechtlich vollkommen egal. Bedeutsam wäre nur, ob sie „abschließend“ oder – Gegensatzbegriff – „offen“ formuliert ist. Wäre sie „offen“, dann bliebe theoretisch Raum diese Definition zu ergänzen – z.B. durch nationales Recht, etwa durch jenes des §4 Abs. 4 Nr.1 PBefG.

Bei der „Feststellung“ des BFH weshalb die Richtlinie 70/156/EWG nicht abschließend sein soll, muss man sich ernsthaft fragen, ob der BFH sich überhaupt je mit der Richtlinie auseinander gesetzt hat, denn die Richtlinie 70/156/EWG mit ihren Ergänzungen wie die z.B. Richtlinie 2001/116/EG ist die Richtlinie, die festlegt, was auf Europas Straßen fahren darf.

Wenn man sich vor Augen hält, dass das, was der BFH als „historischen Wille“ bezeichnet und was als Referenz zur Definition des Begriffs „Personenkraftwagen“ vom BFH „ins Felde“ geführt wird – nämlich den Umkehrschluss des Kraftomnibus anno 1978 über §15d in Unterteilung durch den Umkehrschluss zu § 23 Abs. 6a bis zum 01.05.2005 – dann könnte man, wenn es nicht so traurig wäre, schlichtweg im Lachanfall enden. Denn die Richtlinie enthält im Gegensatz zu den Umkehrschlüssen eine dermaßen genaue und abschließende Definition dessen, was verkehrsrechtlich als „Personenkraftwagen“ zu verstehen ist, das man nur zu dem Schluss kommen kann, das der BFH die Richtlinie nicht gelesen hat.

Vielleicht ist aber auch für den BFH schlichtweg sachlogischer, einen nie festgeschriebenen Umkehrschluss als eigenständige, abschließende Rechtsvorschrift anzusehen – wer weiß?! Was dem BFH jedenfalls nicht in seinen – nennen wir es – „Linie“ passt, das schiebt er schlichtweg beiseite – so auch in der folgenden Passage:

*Soweit schließlich das FG der Auffassung ist, §23 Abs. 6a StVZO sei für den Streitgegenständlichen Zeitraum mit der Richtlinie 2001/116/EG nicht vereinbar und deswegen nicht mehr anwendbar, ist ebenfalls im Wesentlichen auf die Entscheidung in BFHE 213, 281, BStBl II 2006, 721 zu verweisen. Da die Richtlinie 70/156/EWG i.d.F. der Richtlinie 2001/116/EG und die darauf beruhende verkehrsrechtliche Einstufung kraftfahrzeugsteuerrechtlich nicht maßgeblich sind, könnte sich -- ungeachtet der Frage, ob sich die Klägerin auf die Richtlinie berufen könnte-- eine richtlinienkonforme Auslegung des §23 Abs. 6a StVZO nicht auf die kraftfahrzeugsteuerrechtliche Wirkung der Vorschrift erstrecken. Die Vorschrift galt somit jedenfalls für kraftfahrzeugsteuerrechtliche Zwecke bis zu ihrer Aufhebung fort.*

Auch diese „Feststellungen“ sind sachlich falsch, denn der Gesetzesmaterie von Bundesrat und Bundestag ist eindeutig zu entnehmen, dass der §23 Abs. 6a nicht mit dem höherrangigen Recht der EU Richtlinie zu vereinbaren ist – das war auch der Grund der Abschaffung von StVZO §23 Abs. 6a. Äußerst befremdlich ist aber, das der BFH eine

Vorschrift, die selbst der Gesetzgeber als EU rechtswidrig erkannt hat, noch immer für Steuerzwecke anwenden will.

Auch § 2 Abs. 2a Nr. 2 i.d.F. des 3. KraftStÄndG bestätigt entgegen der Auffassung des FG nicht die Richtigkeit seiner Schlussfolgerung. Der Umkehrschluss, die in der Vorschrift genannten Mehrzweckfahrzeuge wären ohne die gesetzliche Fiktion andere Fahrzeuge i.S. des § 8 Nr. 2 KraftStG, verkennt, dass die Fiktion nur für solche Kfz greift, die nicht schon nach der allgemeinen kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Definition PKW sind.

Eine sehr interessante These - es wäre aber durchaus wissenswert, welche Fahrzeuge das sein sollen. Nach vorliegender Rechtsauffassung des BFH (siehe unten) ist ein Mehrzweckfahrzeuge **immer** ein Personenkraftwagen, eben weil es kein Kraftomnibus und kein „LKW“ ist.

Wenn man die Rechtsauffassung des BFH folgen möchte, dann stellt sich die Frage, warum unsere Parlamentarier 2 Jahre um einen neuen Gesetzestext gerungen haben, wenn dieser sich als überflüssig herausstellt, weil er nie zur Anwendung gebracht werden kann. In diesem Zusammenhang sollte man den oben zitierten Ausschnitt aus der Gesetzesempfehlung an den Bundestag beachten. Der Gesetzesabschnitt nimmt schließlich exakt auf das Bezug, was der BFH grundsätzlich verneint. Widersprüchlicher kann der BFH seine Rechtsauslegung kaum gestalten.

Den nachfolgenden Teil des Urteils lassen wir unkommentiert, da der BFH in seiner Rechtsauslegung von einem Standpunkt ausgeht, der nicht der Gesetzeslage der KraftStG §2 Abs. 2 Satz 1 entspricht.

Würde der BFH vom Gesetzestext und nicht über sein Rechtskonstrukt vom „historischen Willen“ ausgehen, dann würde sich der nachfolgende Urteiltext mit ganz anderen Inhalten auseinandersetzen und zu einem anderen Ergebnis kommen (müssen).

Als Beispiel dafür – um den BFH zu zitieren: *BFH 31.3.1998, VII R 116/97 – „Denn die Bedeutung im KraftStG verwendeter verkehrsrechtlicher Begriffe bestimmt sich grundsätzlich nach den verkehrsrechtlichen Vorschriften (§ 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG)“* Ausführungen dazu in einer gesonderten Darstellung.

Hier der weitere Urteilstext:

Da die Vorentscheidung den vorgenannten Grundsätzen nicht entspricht, war sie aufzuheben.

b) Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Steuerbescheid ist, soweit die Steuer für die Zeit vom 2. Dezember 2004 bis zum 30. April 2005 gemäß § 8 Nr. 1 KraftStG nach Hubraum sowie Schadstoff- und Kohlendioxidemissionen festgesetzt wurde, rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die auf die Änderung dieser Steuerfestsetzung gerichtete Klage ist daher abzuweisen.

Das Fahrzeug der Klägerin unterliegt für den genannten Zeitraum gemäß § 8 Nr. 1 KraftStG der emissionsbezogenen Hubraumbesteuerung, weil es kraftfahrzeugsteuerrechtlich ein PKW ist.

Die tatsächlichen Feststellungen des FG lassen diese Entscheidung zu. Das streitgegenständliche Fahrzeug mit einem zulässigem Gesamtgewicht von nicht mehr als 2,8 t ist nach Bauart und Einrichtung geeignet und bestimmt, wahlweise vorwiegend der Beförderung von Personen oder vorwiegend der Beförderung von

Gütern zu dienen (Kombinationskraftwagen, § 23 Abs. 6a StVZO). Es ist regelmäßig als PKW anzusehen (s.o. unter 2. a). Anhaltspunkte dafür, dass es sich ausnahmsweise nicht um einen PKW handelt, sind nicht erkennbar. Das FG hat festgestellt, dass am Fahrzeug --mit Ausnahme der Ablastung, die ohne technische Änderung erfolgt ist-- keine Änderungen gegenüber der Herstellerkonzeption vorgenommen worden sind.

Insbesondere folgt der BFH der Einschätzung des FG, dass die Fläche zur Beförderung von Personen größer ist als die Ladefläche; sie ist nach Auffassung des BFH deswegen noch größer als vom FG angenommen, weil die dem Fahrersitz zuordenbare Bodenfläche --entgegen der Auffassung des FG-- ebenfalls der Personenbeförderung dient. Der BFH entnimmt dies § 4 Abs. 4 Nr. 1 PBefG. Nach dieser Norm sind PKW Kfz zur Beförderung "von nicht mehr als 9 Personen (einschließlich Führer)". Die Möglichkeit, durch Umklappen der Sitze die Ladefläche zu vergrößern, verändert hierbei den Charakter des Fahrzeugs als PKW nicht (BFH-Urteil in BFHE nn, BStBl II 2008, 691; BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 536).

### III.

Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Das FG ist im Ergebnis zu Recht der Auffassung, dass das streitgegenständliche Fahrzeug ab 1. Mai 2005 (ebenfalls) der emissionsbezogenen Hubraumbesteuerung gemäß § 8 Nr. 1 KraftStG unterliegt.

1. Weder die Richtlinie 70/156/EWG i.d.F. der Richtlinie 2001/116/EG noch die nach § 2 Abs. 2 Satz 1 KraftStG maßgeblichen verkehrsrechtlichen Vorschriften enthalten ausdrückliche Begriffsbestimmungen, was unter "Personenkraftwagen" (§ 8 Nr. 1 KraftStG) und was unter "anderes Fahrzeug" i.S. des § 8 Nr. 2 KraftStG zu verstehen ist (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 213, 281, BStBl II 2006, 721). Für das KraftStG ist der kraftfahrzeugsteuerrechtliche Begriff des PKW, wie er sich nach dem historischen Willen des Gesetzgebers ergibt und wie er nunmehr in § 4 Abs. 4 Nr. 1 PBefG enthalten ist, maßgebend.

Die Unterscheidung zwischen PKW und anderen Fahrzeugen --die in der Praxis vor allem für die Abgrenzung zwischen PKW und LKW relevant ist-- ist anhand von Bauart, Ausstattung zur Personenbeförderung und sonstiger Einrichtung des Fahrzeuges, insbesondere zur Beförderung von Gütern, vorzunehmen (BFH-Entscheidungen vom 26. August 1997 VII B 103/97, BFH/NV 1998, 87; vom 26. Juni 1997 VII R 12/97, BFH/NV 1997, 810). Dabei ist die objektive Beschaffenheit des Fahrzeuges unter Berücksichtigung aller Merkmale in ihrer Gesamtheit vom Tatsachengericht zu bewerten; zu berücksichtigen sind z.B. die Zahl der Sitzplätze, die erreichbare Höchstgeschwindigkeit, die Größe der Ladefläche, die Ausstattung des Fonds mit Sitzen und Sicherheitsgurten oder für deren Einbau geeigneten Befestigungspunkten, das Fahrgestell, die Motorisierung und die Gestaltung der Karosserie (BFH-Urteil vom 28. November 2006 VII R 11/06, BFHE 215, 568, BStBl II 2007, 338). Dies gilt nach der Aufhebung von § 23 Abs. 6a StVZO mit Wirkung ab 1. Mai 2005 durch Art. 1 Nr. 1 der Siebenundzwanzigsten Verordnung zur Änderung der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung vom 2. November 2004 (BGBl I 2004, 2712) auch für die Kombinationskraftwagen mit einem zulässigen Gesamtgewicht von nicht mehr als 2,8 t, die schon bislang regelmäßig als PKW galten (s.o. II. 2. b).

2. Das FG hat, wenn auch bei der Prüfung, ob das Fahrzeug i.S. des § 2 Abs. 2a Satz 3 KraftStG vorrangig zur Personenbeförderung ausgelegt und gebaut ist, in einer den Rechtsprechungsgrundsätzen des BFH entsprechenden Gesamtwürdigung angenommen, es handele sich beim streitgegenständlichen Fahrzeug um einen PKW. Diese Gesamtwürdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Insbesondere folgt der BFH der Einschätzung des FG, dass die Fläche zur Beförderung von Personen größer ist als die Ladefläche (s. oben II. 2. b). Auf die weiteren, vom FG bei der Prüfung, ob das Fahrzeug i.S. des § 2 Abs. 2a Satz 3 KraftStG vorrangig zur Personenbeförderung ausgelegt und gebaut ist, angeführten Merkmale --Starrachse, Nutzlast, Höchstgeschwindigkeit-- kommt es insoweit nicht mehr entscheidungserheblich an. Die zu diesen Fragen von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen greifen nicht durch (vgl. BFH-Urteil in BFHE nn, BStBl II 2008, 691; für den Toyota Landcruiser HZJ75 vgl. BFH-Beschluss vom 18. März 2008 II B 94/07, BFH/NV 2008, 1204; für den Toyota Landcruiser J6 BFH-Urteil vom 29. April 1997 VII R 1/97, BFHE 183, 272, BStBl II 1997, 627). Der Anwendung des § 2 Abs. 2a Nr. 2 KraftStG bedarf es insoweit entgegen der Rechtsauffassung des FG nicht. § 2 Abs. 2a Nr. 2 KraftStG kommt nicht die Wirkung zu, ausschließlich und abschließend zu bestimmen, wann ein PKW vorliegt. Aus der Formulierung "gelten auch" ergibt sich vielmehr, dass nach der Vorschrift lediglich bestimmte weitere Kfz als PKW zu behandeln sind, sofern sie nicht schon --wie im Streitfall-- nach der allgemeinen kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Einordnung PKW sind.

#### **Fazit:**

Der BFH missachtet mit Vorsatz den KraftStG §2 Abs. 2 Satz 1 in dem es heißt (Zitat):

*„Die in diesem Gesetz verwendeten Begriffe des Verkehrsrechts richten sich, wenn nichts anderes bestimmt ist, nach den jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften.“*

Der BFH verlässt die ihm zugeteilte Rolle des auslegenden Normanwenders, übt quasi Rechtsgestaltende Funktionen aus und verstößt in eklatanter Weise gegen den Gewaltenteilungsgrundsatz der Gesetzesbindung, insbesondere durch eine unzulässige Rechtsfortbildung.

Wir werden in den nächsten zwei Wochen entsprechend eine Beschwerde beim Bundesverfassungsgericht einreichen. Ausführungen dazu, wenn die Beschwerde ausgearbeitet ist.