

## Erstzulassung eines Kraftfahrzeugs – Kraftfahrzeugsteuerrecht

- 1. Der Begriff der „erstmaligen Zulassung“ im Kraftfahrzeugsteuerrecht ist ein Begriff des Verkehrsrechts; seine Auslegung richtet sich nach den verkehrsrechtlichen Vorschriften.**
- 2. Das Datum der Erstzulassung eines Fahrzeugs beschreibt den Tag, an dem das Fahrzeug erstmals allgemein und sachlich unbeschränkt zum öffentlichen Verkehr im Inland oder im Ausland mit der dafür erforderlichen Zulassung zugelassen oder in Betrieb genommen worden ist.**
- 3. Die Zuteilung eines Kurzzeitkennzeichens für Prüfungs-, Probe- und Überführungsfahrten und dessen Bindung an ein bestimmtes Fahrzeug begründet keine erstmalige Zulassung des Fahrzeugs i. S. von § 3b I 3 KraftStG.**

BFH, Urteil vom 23.05.2006 – [VII R 27/05](#)

**Sachverhalt:** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) hatte Ende 1999 einen schadstoffreduzierten Pkw gekauft, für den nach § 3b I 1 Nr. 1 KraftStG in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes und des Tabaksteuergesetzes vom 01.12.1999 ([BGBl. 1999 I, 2382](#)) eine befristete Steuerbefreiung zu gewähren wäre, wenn der Wagen vor dem 01.01.2000 erstmals zum Verkehr zugelassen worden ist (§ 3b I 3 KraftStG).

Mit Bescheid vom 12.01.2000 versagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) die Steuerbefreiung mit der Begründung, dass der Wagen nach den von der Zulassungsstelle übermittelten Daten erstmalig am 03.01.2000 zum Verkehr zugelassen worden sei, und setzte Kraftfahrzeugsteuer für die Zeit ab dem 03.01.2000 fest.

Der dagegen erhobene Einspruch und die nachfolgende Klage, welche die Klägerin im Wesentlichen damit begründete, dass ihr Fahrzeug vom 07.12. bis 11.12.1999 mit Kurzzeitkennzeichen gemäß § 28 IV StVZO zugelassen gewesen sei, blieben ohne Erfolg.

Das Finanzgericht urteilte, dass die Zulassung des Fahrzeugs der Klägerin mit Kurzzeitkennzeichen keine Kraftfahrzeugsteuerpflicht ausgelöst habe und dass deshalb das Fahrzeug nicht i. S. von § 3b I KraftStG erstmals vor dem 01.01.2000 zum Verkehr zugelassen worden sei. Erstmalige Zulassung i. S. des § 3b I 3 KraftStG sei nur eine auf Dauer angelegte (allgemeine) Zulassung zum Verkehr nach § 18 I StVZO. Die Steuerbefreiung nach § 3b I KraftStG setze das Halten eines Pkw und damit einen nach § 1 I Nr. 1 KraftStG steuerbaren Vorgang voraus. Die Zulassung eines Fahrzeugs mit roten Kennzeichen oder mit Kurzzeitkennzeichen nach § 28 IV StVZO habe Ausnahmecharakter, denn sie sei wegen ihrer Beschränkung auf Prüfungs-, Probe- und Überführungsfahrten zweckgebunden, nicht auf Dauer angelegt und unter erleichterten Voraussetzungen (auch ohne Betriebserlaubnis) zu erteilen. Wie die Sonderregelung des § 1 I Nr. 4 KraftStG zeige, wonach unter anderem die Zuteilung von roten Kennzeichen der Kraftfahrzeugsteuer unterliege, habe sich der Steuergesetzgeber dafür entschieden, die Steuerpflicht in besonderen Fällen nicht an die Zulassung, sondern an die Zuteilung des Kennzeichens anknüpfen zu lassen bzw. die Steuerpflicht entfallen zu lassen. Weil nach § 3b I 1 Nr. 1 KraftStG die Steuerbefreiung mit der Erstzulassung wirksam werden solle, setze dies voraus, dass die Erstzulassung auch eine Steuerpflicht auslöse. Das sei nicht der Fall, denn das Halten eines mit Kurzzeitkennzeichen zugelassenen Fahrzeugs sei schon nicht steuerbar.

Mit der Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie hält daran fest, dass die Zulassung des Fahrzeugs mit Kurzzeitkennzeichen in der Zeit vom 07.12. bis 11.12.1999 als erste Zulassung i. S. des § 3b I 3 KraftStG anzusehen sei. Die Steuerbefreiung für besonders schadstoffreduzierte Personenwagen in § 3b KraftStG habe dazu gedient, die Verunreinigung der Luft durch Emissionen von Kfz einzudämmen, indem noch vor Beginn des Jahres 2000 schadstoffarme Fahrzeuge zugelassen werden. Dabei seien Unterbrechungen der Zulassung möglich gewesen, die für die steuerliche Förderung unschädlich seien. Von der steuerlichen Förderung seien nur Fahrzeuge ausgenommen gewesen, die trotz Vorliegens der technischen Voraussetzungen nur zur Überprüfung oder für Probefahrten zugelassen worden seien, ohne dass sie anschließend weiter im Verkehr geführt wurden. Der Wortlaut des § 1 I Nr. 4 KraftStG, aus dem sich dies ergebe, beziehe sich ausdrücklich nur auf die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen und roten Kennzeichen. Die Klägerin habe für ihren Wagen aber kein rotes Kennzeichen, sondern ein Kurzzeitkennzeichen erhalten. Damit sei das Fahrzeug vor dem 31.12.1999 zeitlich zwar eingeschränkt, sachlich aber völlig unbeschränkt zum Straßenverkehr zugelassen worden.

Das Finanzamt hält das Urteil des Finanzgerichts im Ergebnis für zutreffend. Ergänzend weist es darauf hin, dass der Inhaber eines Kurzzeitkennzeichens seiner Auffassung nach lediglich eine persönliche Berechtigung erhalte, mit einem Kfz Fahrten zu den in § 28 I StVZO genannten Zwecken durchzuführen, ohne dass eine Bindung an ein bestimmtes Fahrzeug vorliege.

Das Rechtsmittel hatte keinen Erfolg.

**Aus den Gründen:** II. Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen. Das Urteil des Finanzgerichts entspricht dem Bundesrecht (§ 118 I 1 FGO). Die Klägerin hat keinen Anspruch auf eine befristete Steuerbefreiung nach § 3b I 1 Nr. 1 KraftStG, weil ihr Fahrzeug nach dem 01.01.2000 erstmals zum Verkehr zugelassen wurde.

1. Nach der eingangs genannten Vorschrift ist das Halten von Pkw ab dem Tag der erstmaligen Zulassung befristet von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, wenn die Fahrzeuge nach den Feststellungen der Zulassungsbehörde ab dem Tag der erstmaligen Zulassung im Einzelnen näher bestimmte Grenzwerte für den Schadstoffausstoß einhalten. Die Steuerbefreiung ist jedoch nur zu gewähren, wenn das betreffende Fahrzeug erstmals vor dem 01.01.2000 zum Verkehr zugelassen wurde (§ 3b I 3 KraftStG). Streitig ist zwischen den Beteiligten allein, ob die zuletzt genannte Voraussetzung, das heißt erstmalige Zulassung vor dem 01.01.2000, erfüllt ist.

2. Die Beurteilung, wann ein Fahrzeug i. S. von § 3b I 3 KraftStG erstmals zum Verkehr zugelassen wurde, obliegt den Finanzbehörden bzw. den zu ihrer Kontrolle berufenen Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit. Sie sind hierbei an die von den Zulassungsbehörden übermittelten Angaben zum Tag der Erstzulassung nicht gebunden. Denn diese Angaben gehören nicht zu den Besteuerungsgrundlagen technischer Art i. S. des § 2 II 2 KraftStG, weil sie sich nicht auf die technische Beschaffenheit des Fahrzeugs beziehen.

3. Was unter dem „Tag der erstmaligen Zulassung“ bzw. dem Zeitpunkt, in dem das Fahrzeug „erstmals zum Verkehr zugelassen wird“ zu verstehen ist, ist im KraftStG nicht ausdrücklich geregelt. Der Begriff der „erstmaligen Zulassung“ bzw. der „Erstzulassung“ ist ein Begriff des Verkehrsrechts; seine Auslegung richtet sich nach den jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften (§ 2 II 1 KraftStG). Eine rein auf das Kraftfahrzeugsteuerrecht bezogene Auslegung, wie sie das Finanzgericht in dem angefochtenen Urteil vorgenommen hat, kommt daher nicht in Betracht.

4. Im Ergebnis hat das Finanzgericht jedoch zutreffend erkannt, dass die Zuteilung eines Kurzzeitkennzeichens nach § 28 IV StVZO und dessen Bindung an ein bestimmtes Fahrzeug keine erstmalige Zulassung dieses Fahrzeugs zum Verkehr i. S. von § 3b I 3 KraftStG begründet.

a) Auszugehen ist vom verkehrsrechtlichen Begriff der Erstzulassung. Bei der Zuteilung eines amtlichen Kennzeichens (§ 23 StVZO) ist das Datum der Erstzulassung oder der ersten Inbetriebnahme des betreffenden Fahrzeugs zu erheben (§ 1 I Nr. 5 FRV) und im örtlichen (§ 3 I Nr. 1 FRV sowie im zentralen (§ 4 I Nr. 1 FRV) Fahrzeugregister zu speichern. Dieses Datum ist außerdem in den Fahrzeugschein und Fahrzeugbrief (jetzt Zulassungsbescheinigung Teile I und II) eines mit amtlichen Kennzeichen zugelassenen Fahrzeugs einzutragen (vgl. Muster 2a und 2b zur StVZO; Bundesminister für Verkehr, Richtlinie zum Fahrzeugbrief, Nr. 7.3.2, VkB1. 1972, 354, 363; Kraftfahrt-Bundesamt, Leitfaden zur Ausfüllung der Zulassungsbescheinigung Teil I und Teil II, Stand: 15.09.2005, S. 7).

Die verkehrsrechtliche Bedeutung dieses Datums liegt unter anderem darin, dass bestimmte umwelt- oder sicherheitsbezogene Regelungen für Kfz erst von einem bestimmten Termin ab und dann auch nur für erstmals in den Verkehr kommende Fahrzeuge anzuwenden sind, wie beispielsweise § 72 II StVZO zeigt. Grund hierfür ist, dass es den betreffenden Haltern oft nur mit einem erheblichen technischen Aufwand und damit verbunden relativ hohen Kosten möglich ist, ihre unter Umständen schon seit vielen Jahren im Verkehr befindlichen Fahrzeuge entsprechend nachzurüsten (*Jagow*, VD 1989, 49 f.). Dieser Schutz ist aber nur für Fahrzeuge geboten, die sich zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Vorschriften bereits allgemein und sachlich unbeschränkt im öffentlichen Verkehr befinden oder befunden haben, nicht aber für Fahrzeuge, die nach diesem Datum erstmals unbeschränkt in den Verkehr gebracht werden sollen. Bei Letzteren erwartet der Verordnungsgeber, dass der Fahrzeughalter entsprechende Nachrüstungen an seinem Fahrzeug vornimmt oder vornehmen lässt, bevor er das Fahrzeug in den (öffentlichen) Verkehr bringt, und zwar auch dann, wenn das Fahrzeug zuvor bereits längere Zeit auf privatem Grund, beispielsweise einem Betriebsgelände oder Ähnlichen, im Einsatz gewesen ist (*Jagow*, VD 1989, 49, 51). Maßgeblich für die Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem ein Fahrzeug erstmals „in den Verkehr gekommen“ ist, kann daher auch nicht sein, dass das Fahrzeug irgendwann schon einmal ausnahmsweise im öffentlichen Verkehr gefahren wurde, sondern das Fahrzeug muss berechtigt gewesen sein, entsprechend seiner Zweckbestimmung allgemein und sachlich unbeschränkt am öffentlichen Verkehr teilzunehmen.

b) Bei der Festlegung des Datums der Erstzulassung ist deshalb maßgeblich, wann das Fahrzeug erstmals entsprechend seiner Zweckbestimmung als Verkehrsmittel bzw. als Verbrauchsgut allgemein zum öffentlichen Verkehr im Inland oder im Ausland (dazu *Jagow*, VD 1989, 50; Der Bundesminister für Verkehr, VkB1 1962, 66) mit der dafür erforderlichen Zulassung zugelassen oder in Betrieb genommen worden ist (*Hentschel*, Straßenverkehrsrecht, 37. Aufl., § 72 StVZO Rn. 2; *Jagow*, VD 1989, 50 f.). Das Datum der Erstzulassung bezeichnet mithin den Tag, an dem für das Fahrzeug erstmals (im Inland oder im Ausland) ein amtliches Kennzeichen (§ 23 StVZO) oder ein Ausfuhrkennzeichen (§ 7 II Nr. 4 der Verordnung über internationalen Kraftfahrzeugverkehr) zugeteilt worden ist (Kraftfahrt-Bundesamt, a. a. O., S. 7). Unbeachtlich ist, ob das betreffende Fahrzeug zuvor schon im Rahmen einer Überführungs-, Probe- oder Prüfungsfahrt unter Verwendung von roten oder Kurzzeitkennzeichen (§ 28 StVZO) gefahren wurde, weil dadurch die spätere eigentliche Zulassung erst vorbereitet wird (*Hentschel*, a. a. O., § 72 StVZO Rn. 2; *Jagow*, VD 1989, 51; Der Bundesminister für Verkehr, VkB1 1990, 115).

Kurzzeitkennzeichen i. S. von § 28 IV StVZO berechtigen nicht zur allgemeinen und sachlich unbeschränkten Teilnahme am öffentlichen Verkehr, sondern nur zu Fahrten mit einem Kfz anlässlich der Prüfung des Fahrzeugs durch einen amtlich anerkannten Sachverständigen oder Prüfer für den Kraftfahrzeugverkehr (Prüfungsfahrten), zu Fahrten zur Feststellung und zum Nachweis der Gebrauchsfähigkeit von Fahrzeugen (Probefahrten) und Fahrten, die in der Hauptsache der Überführung eines Fahrzeugs an einen anderen Ort dienen (Überführungsfahrten; § 28 IV 1 StVZO i. V. mit § 28 I StVZO). Die Benutzung des Fahrzeugs zu anderen als den genannten Zwecken ist widerrechtlich und wird gemäß § 69a II Nr. 3 StVZO i. V. mit § 18 I StVZO als Ordnungswidrigkeit – Inbetriebsetzung eines Kfz auf öffentlichen Straßen ohne die erforderliche Zulassung – geahndet (OLG Zweibrücken, Beschl. v. 17.06.1992 – [1 Ss 20/92](#), [NZV 1992, 460](#); BayObLG, Beschl. v. 15.03.1995 – [2 ObOWi 13/95](#), [NZV 1995, 458](#); *Hentschel*, a. a. O., § 28 StVZO Rn. 17).

c) Die verkehrsrechtlichen Grundsätze zur Festlegung des Datums der Erstzulassung gelten auch bei der Bestimmung des Tages der erstmaligen Zulassung i. S. des § 3b I 3 KraftStG.

Ebenso wie die Übergangsvorschriften in § 72 II StVZO beziehen sich die Vorschriften über die Steuerbefreiung schadstoffarmer Pkw auf bestimmte Bau- und Ausrüstungsvorschriften, die nach dem Willen des Gesetzgebers zu einem bestimmten Stichtag, nämlich am Tag der ersten Zulassung als dem Tag, an dem das Fahrzeug endgültig in den Verkehr gebracht wird, erfüllt sein müssen. Zweck der steuerlichen Förderung schadstoffarmer Fahrzeuge ist es, einen Anreiz für die Herstellung und den Erwerb möglichst emissionsarmer Pkw zu schaffen. Damit soll erreicht werden, dass ein möglichst großer Teil der neu zugelassenen Fahrzeuge strenge Schadstoffgrenzwerte einhält, bevor die Einhaltung dieser Grenzwerte durch Gesetz verbindlich vorgeschrieben ist ([BT-Drs. 13/4918, S. 9](#)). Eng damit verbunden ist die Vorstellung des Gesetzgebers, dass die steuerliche Förderung schadstoffarmer Neufahrzeuge und die am Schadstoffausstoß orientierte Spreizung der Steuersätze dazu führt, dass neue Fahrzeuge mit moderner Abgasreinigungstechnik frühzeitig ältere Fahrzeuge mit höherem Schadstoffausstoß ersetzen und dies insgesamt zu einer Verbesserung der Umweltsituation führt ([BT-Drs. 14/864, S. 5](#)). In diesem Kontext hat sich der Gesetzgeber dafür entschieden, die steuerliche Förderung für Fahrzeuge, die nach dem 31.12.1999 erstmals zugelassen wurden, auf Fahrzeuge zu beschränken, die die strengeren Emissionsnormen erfüllen, auf die § 3b I 1 Nr. 2 KraftStG verweist. Damit sollte die steuerliche Förderung auf die jeweils beste am Markt verfügbare Technik beschränkt werden ([BT-Drs. 14/864, S. 5](#)).

Dem Förderzweck entspricht es, Fahrzeuge der in § 3b I 1 Nr. 1 KraftStG genannten Schadstoffkategorie nur dann in den Genuss der Förderung kommen zu lassen, wenn sie bis zum 31.12.1999 sachlich unbeschränkt zum Verkehr zugelassen worden sind. Nur bei ihnen konnte der Gesetzgeber vermuten, dass sie ihrer Zulassung entsprechend benutzt werden und dementsprechend in nennenswertem Umfang PKW mit höherem Schadstoffausstoß ersetzen und zu einer Verbesserung der Umweltsituation beitragen würden. Bei Fahrzeugen hingegen, die schon aus rechtlichen Gründen nicht oder nur sehr beschränkt im öffentlichen Verkehr genutzt werden durften, konnte davon nicht ausgegangen werden. Eine steuerliche Förderung dieser Fahrzeuge erscheint daher nicht oder jedenfalls nicht in dem Maße angezeigt wie bei sachlich unbeschränkt zugelassenen Pkw. Aus einem ähnlichen Grund verlängern Zeiten der Stilllegung eines (rechtzeitig) zugelassenen Fahrzeugs oder der negative Betriebszeitraum eines mit Saisonkennzeichen zugelassenen Pkw die Dauer der Steuerbefreiung nicht (vgl. BFH, Urt. v. 12.06.2001 – [VII R 74/00](#), [BFHE 195, 433](#) = BStBl. 2001 II, 615 – Stilllegung; Urt. v. 13.01.2005 – [VI-IR 12/04](#), [BFHE 208, 315](#) = BStBl. 2005 II, 365 – Saisonkennzeichen), denn auch bei diesen Fahrzeugen wird der Förderzweck tendenziell nicht in dem gleichen Maß erreicht wie bei durchgehend betriebenen Pkw (FG Schleswig-Holstein, Urt. v. 10.08.2000 – [III 248/99](#), [EFG 2001, 108](#)).

Fahrzeuge, die bis zum Stichtag lediglich mit roten oder mit Kurzzeitkennzeichen versehen waren und folglich allenfalls gelegentlich zu Prüfungs-, Probe- und Überführungszwecken gefahren wurden, hatten ihrem engen Einsatzbereich entsprechend nur eine ganz geringe Verkehrsbedeutung und konnten so dem vom Gesetzgeber angestrebten Förderzweck nicht in vollem Umfang gerecht werden. Das rechtfertigt es, sie von der steuerlichen Förderung insgesamt auszuschließen. Damit werden zugleich Mitnahmeeffekte verhindert, die darin bestehen, dass Fahrzeuge, die noch nicht allgemein in den Verkehr gebracht werden sollen, lediglich zum Erhalt der Steuerbefreiung vor dem Stichtag mit einem roten oder Kurzzeitkennzeichen versehen werden. Diese Fahrzeuge konnten zwar auch nach dem 31.12.1999 noch zu einer Verbesserung der Umweltsituation beitragen, wenn sie lediglich die Anforderungen nach § 3b I 1 Nr. 1 KraftStG erfüllten, indem sie ältere Fahrzeuge mit höherem Schadstoffausstoß ersetzten. Einer steuerlichen Förderung steht hier jedoch der Wille des Gesetzgebers entgegen, die Förderung für nach diesem Datum in den Verkehr kommende Fahrzeuge auf Fahrzeuge zu konzentrieren, die mit der besten am Markt verfügbaren Abgasreinigungstechnik ausgerüstet waren.

Auch praktische Erwägungen sprechen dafür, das Datum der Erstzulassung nach verkehrsrechtlichen Grundsätzen zu bestimmen, weil so im Regelfall das ohnehin in den Fahrzeugpapieren und den amtlichen Registern verzeichnete Datum der Erstzulassung ohne aufwändige Erhebungen für die Besteuerung nutzbar gemacht werden kann.

5. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts, an die der Senat im Revisionsverfahren gemäß [§ 118 II FGO](#) gebunden ist, ist das Fahrzeug der Klägerin erstmals am 03.01.2000 mit amtlichem Kennzeichen i. S. des § 23 StVZO zum Verkehr zugelassen worden. Die nach den Angaben der Klägerin für den Zeitraum vom 07.12. bis 11.12.1999 erteilte Berechtigung zu Prüfungs-, Probe- und Überführungsfahrten unter Verwendung eines Kurzzeitkennzeichens gemäß § 28 IV StVZO ist, wie sich aus den vorangehenden Ausführungen ergibt, keine erstmalige Zulassung i. S. von § 3b I 3 KraftStG, sodass das Finanzamt die begehrte Steuerbefreiung zu Recht versagt hat. Dabei ist unerheblich, ob das Fahrzeug, für das das Kennzeichen verwendet werden sollte, bereits bei der Ausgabe der Kennzeichen gegenüber der Zulassungsstelle bezeichnet worden ist oder ob das Kennzeichen, wie es § 28 IV 1 StVZO vorsieht, ohne vorherige Bezeichnung des Fahrzeugs ausgegeben und damit die Bezeichnung des Fahrzeugs dem Empfänger des Kennzeichens überlassen worden ist.

Nach [§ 118 II FGO](#) ist auch die von der Klägerin in der Revisionsbegründung erstmals aufgestellte Behauptung, es sei ihr bei Beantragung des Kurzzeitkennzeichens nicht darum gegangen, das Fahrzeug zu überprüfen oder zu überführen, sondern die Beantragung des Kurzzeitkennzeichens habe lediglich dazu gedient, die Voraussetzungen für den Erhalt der Steuerbefreiung zu schaffen, im Revisionsverfahren nicht zu berücksichtigen. Unabhängig davon ist auch nicht ansatzweise erkennbar, wie ein solches Motiv, selbst wenn es offengelegt wird, zusammen mit der Zuteilung eines Kurzzeitkennzeichens zu einer sachlich unbeschränkten Zulassung des Fahrzeugs zum Verkehr führen könnte.

#### **Probleme beim Autokauf?**

Als spezialisierter Rechtsanwalt helfe ich Ihnen gerne weiter – ganz gleich, ob Sie Käufer oder Verkäufer sind. Interessiert? Nutzen Sie das Kontaktformular auf <https://autokaufrecht.info/sofortberatung/> oder rufen Sie mich unverbindlich an

**(0 23 27) 8 32 59-99.**