Steuerrechtliche Einstufung eines Pickup-Fahrzeugs

1. **Die verkehrsrechtliche Einstufung eines Fahrzeugs als Lkw oder Pkw ist für die steuerrechtliche Einstufung (Kfz-Steuer) nicht bindend.**

2. **Bei einem Fahrzeug (hier: einem Land Rover Defender 130 Crew Cab) handelt es sich ungeachtet der verkehrsrechtlichen Einstufung um einen Pkw, wenn die zur Personenbeförderung dienende Fläche größer ist als die Hälfte der gesamten Nutzfläche des Fahrzeugs.**

FG Nürnberg, Urteil von 26.08.2010 – 6 K 489/09

Sachverhalt: Streitig ist, ob das Finanzamt es zu Recht abgelehnt hat, das Kraftfahrzeug des Klägers – entgegen der Einstufung des Fahrzeugs als Pkw in den bestandskräftigen Kraftfahrzeugsteuerbescheiden vom 08.08.2005 und vom 03.07.2007 – rückwirkend ab 01.05.2005 als Lkw zu besteuern.

Der Kläger ist Halter des streitgegenständlichen Pickup-Fahrzeugs mit Doppelkabine (Land Rover Defender 130 Crew Cab). Aus dem Fahrzeugschein ergeben sich die verkehrsrechtliche Fahrzeugart „Lkw Plane u. Spriegel“ und die (Lkw-)Schadstoffschlüsselnummer 53 und unter anderem folgende weitere Daten: Dieselmotor, Hubraum 2.495 cm³, Leergewicht 2.197 kg, zulässige Gesamtgewicht 3.500 kg, Höchstgeschwindigkeit 130 km/h, 5 Sitzplätze (einschl. Fahrersitz).

Entsprechend den von der Zulassungsstelle übermittelten Daten setzte das Finanzamt mit Kraftfahrzeugsteuererstbescheid vom 25.08.2000 eine Jahressteuer in Höhe von 412 DM für die Zeit ab 08.08.2000 fest. Mit Änderungsbescheid vom 08.08.2005 – gestützt auf § 12 II Nr. 1 KraftStG – stufte das Finanzamt den Pickup rückwirkend ab 01.05.2005 als Pkw ein und besteuerte ihn dementsprechend nach Hubraum und Schadstoffausstoß (Emissionsschlüssel 29). Die Jahressteuer erhöhte sich dadurch auf 683 € (= 27,35 € je angefangene 100 cm³). Zur Begründung heißt es in dem Bescheid unter „Sonstige Erläuterungen“:

> „Die Besteuerungsgrundlagen für Ihr Fahrzeug haben sich infolge der Aufhebung des § 23 VIa StVZO zum 01.05.2005 geändert. Die Besteuerung richtet sich ab diesem Stichtag ausschließlich nach objektiven Beschaffenheitskriterien, insbesondere nach Bauart, Einrichtung und äußerem Erscheinungsbild des Fahrzeugs. Bei hiernach vorrangig zur Personenbeförderung ausgelegten und gebauten Fahrzeugen (z. B. Geländewagen, Großraumlimousinen, Kleinbusse, Pickups) ist die Steuer nach dem Hubraum und den Schadstoffemissionen zu bemessen."

Laut Aktenvermerk wurde das Fahrzeug am 11.08.2005 beim Finanzamt zur Besichtigung vorgefahren. Hierbei wurden die Fläche des Ladeteils des viertürigen Fahrzeugs mit (167 cm × 155 cm =) 2,58 m² und die der Personenbeförderung dienende Fläche mit (205 cm × 140 cm =) 2,87 m² gemessen.

Mit erneut geändertem Bescheid vom 03.07.2007 wurde die Kraftfahrzeugsteuer für das Fahrzeug des Klägers ab 01.04.2007 auf jährlich 713 € heraufgesetzt, auf der Grundlage eines Steuersatzes von 28,55 €/100 cm³ gemäß § 9 I Nr. 2c KraftStG i. V. mit § 9a KraftStG. Unter „Sonstige Erläuterungen" heißt es:

> „Die Steuer für Ihr Fahrzeug erhöht sich nach § 9a KraftStG ab 01.04.2007 um 1,20 € je angefangene 100 cm³, weil es nicht mit Partikelminderungstechnik ausgerüstet ist (Viertes Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 24.03.2007, BGBl I, 356) …"

Laut Aktenvermerk des zuständigen Sachbearbeiters vom 01.08.2008 sprach der Kläger am 28.07.2008 erneut beim Finanzamt vor, um eine Berichtigung der Fahrzeugart zu erwirken. Hierbei wurde das Fahrzeug wiederum in Augenschein genommen, geprüft und fotografiert. Bei einem neuen Aufmaß wurden für den Ladeteil eine Fläche (172 cm × 166 cm =) 2,86 m² und für die Personenfläche (201 cm × 140 cm =) 2,81 m² gemessen.

Den Antrag des Klägers vom 18.08.2008 auf Änderung des Kfz-Steuerbescheides vom 03.07.2007, konkret auf Änderung der Fahrzeugart vom „Pkw" zum „Lkw", lehnte das Finanzamt am 20.08.2008 ab. Der Einspruch des Klägers wurde mit Einspruchsentscheidung vom 06.03.2009 zurückgewiesen.

Die Klage hatte keinen Erfolg.

Aus den Gründen: I. … Zu Recht hat das beklagte Finanzamt den Antrag des Klägers auf rückwirkende Änderung der Kraftfahrzeugsteuer mit Bescheid vom 20.08.2008 abgelehnt.

Eine vorliegend allein nach § 173 I Nr. 2 AO denkbare rückwirkende Änderung der Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung aufgrund der Neuvermessung des Fahrzeugs am 28.07.2008 scheidet aus, weil diese Änderung nicht zu einer niedrigeren Steuer führen würde. Und eine ebenfalls denkbare Neufestsetzung der Kraftfahrzeugsteuer ab dem laufenden Entrichtungszeitraum nach § 12 2 Nr. 4 KraftStG scheitert daran, dass die Steuerfestsetzung nicht fehlerhaft ist. Denn das Finanzamt hat das viertürige Pickup--Fahrzeug ... des Klägers – abweichend von der verkehrsrechtlichen Einstufung als Lkw – zutreffend als Pkw nach Hubraum, Schadstoff- und Kohlendioxidemissionen (§ 8 Nr. 1 KraftStG) besteuert und die Kraftfahrzeugsteuer mit Steuerbescheiden vom 08.08.2005 und vom 03.07.2007 frei von Rechtsfehlern nach § 9 I Nr. 2c KraftStG bzw. § 9 I Nr. 2c KraftStG i. V. mit § 9a KraftStG festgesetzt.

Die im Streitfall maßgebende Rechtsfrage, nämlich die steuerrechtliche Einstufung eines Kraftfahrzeugs als Pkw oder Lkw, ist durch eine Vielzahl von Entscheidungen der Finanzgerichte und des *BFH* weitestgehend geklärt (vgl. *Zens/Haßlbeck,* in: Strodthoff, KraftStG, Stand Juli 2010, § 8 Rn. 17a; *Rüsken,* DAR 1999, 100).

1.1 Das geltende Kraftfahrzeugsteuergesetz enthält – anders als früher § 10 II KraftStG 1972 – keine eigenständigen Definitionen der Begriffe „Pkw“ und „Lkw“. Nach den gemäß § 2 II 1 KraftStG „jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften“ sind „Personenkraftwagen“ i. S. des § 8 Nr. 1 KraftStG Kraftfahrzeuge, die nach ihrer Bauart und Ausstattung zur Beförderung von nicht mehr als neun Personen (einschließlich Führer) geeignet und bestimmt sind (§ 4 IV Nr. 1 PBefG). Ein Lastkraftwagen ist hingegen ein Kraftfahrzeug, das nach Bauart und Einrichtung nicht zur Beförderung von Personen, sondern zur Beförderung von Gütern bestimmt ist (§ 4 IV Nr. 3 PBefG). Dessen Besteuerung erfolgt gemäß § 8 Nr. 2 KraftStG als „anderes Fahrzeug“ nach dem verkehrsrechtlich zulässigen Gesamtgewicht (vgl. BFH, Urt. v. 01.08.2000 – VII R 26/99, BStBl. II 2001, 72; Beschl. v. 21.08.2006 – VII B 333/05, BStBl. II 2006, 721; Urt. v. 28.11.2006 – VII R 11/06, BStBl. II 2007, 338; zuletzt Urt. v. 01.10.2008 – II R 63/07, BStBl. II 2009, 20).

1.2 Die verkehrsrechtliche Einstufung als Lkw oder Pkw ist kraftfahrzeugsteuerrechtlich nicht bindend (st. Rspr. des BFH seit dem Urt. v. 30.09.1981 – II R 56/78, BStBl. II 1982, 82; vgl. Urt. v. 29.04.1997 – VI-I R 1/97, BStBl. II 1997, 627; Urt. v. 26.08.1997 – VII R 60/97, BStBl. II 1997, 744; Beschl. v. 17.07.2000 – VII B 79/00, BFH/NV 2001, 1049). Verbindlich für das Finanzamt sind die Feststellungen der Zulassungsbehörde nach § 2 II 2 und 3 KraftStG nur für die Einstufung eines Fahrzeugs in Emissionsklassen und für die Beurteilung von Besteuerungsgrundlagen „technischer Art“. Seinem Beschluss vom 03.02.2003 – VII B 266/02, BFH/NV 2003, 658 – hat der BFH in diesem Zusammenhang allerdings folgenden bemerkenswerten Satz angefügt:

> „Dass die Übernahme der rechtlichen Beurteilung der Verkehrsbehörde durch das Finanzamt … der Einfachheit der Verwaltung dienen und die Akzeptanz des Rechts beim Steuerpflichtigen fördern mag, kann an den vorgenannten klaren gesetzlichen Vorgaben nichts ändern.“

Da die verkehrsbehördliche Zulassung als Pkw oder Lkw insoweit also keinen Grundlagenbescheid i. S. des § 171 X AO darstellt, ist die Finanzbehörde nach § 88 AO und § 6 KraftStDV berechtigt, eigenverantwortlich zu prüfen, ob die verkehrsrechtliche Einstufung durch die Zulassungsbehörde kraftfahrzeugsteuerrechtlich zutreffend ist. Auch der Fahrzeugklassifikation des Herstellers und der darauf beruhenden verkehrsrechtlich orientierten Beurteilung durch das Kraftfahrtbundesamt kommt keine kraftfahrzeugsteuerrechtliche Bindungswirkung zu (BFH, Urt. vom 08.02.2001 – VII R 73/00, BStBl. II 2001, 368).

1.3 Nach Aufhebung des § 23 VIa der StVZO … gilt auch für Kraftfahrzeuge mit einem zulässigen Gesamtgewicht von über 2,8 t der von der Rechtsprechung des BFH entwickelte Grundsatz, dass anhand von Bauart (= „Gesamtbild“, so BFH, Urt. v. 26.11.1991 – VII R 88/90, BFH/NV 1992, 414) und Einrichtung des Fahrzeugs zu beurteilen ist, ob ein Personen- oder ein Lastkraftwagen vorliegt. Es ist die Aufgabe des Tatsachengerichts, unter Berücksichtigung der Gesamtheit aller Merkmale eine Bewertung der objektiven Beschaffenheit des jeweiligen Fahrzeugs vorzunehmen. Auf die subjektiven Vorstellungen des Steuerpflichtigen wie auch die tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs kommt es insofern nicht an (vgl. zuletzt BFH, Beschl. v. 10.02.2010 – II B 96/09, BFH/NV 2010, 952).

1.4 Als für die Einstufung relevante Merkmale zu berücksichtigen sind zum Beispiel die Zahl der Sitzplätze, die verkehrsrechtlich zulässige Zuladung, die Größe der Ladefläche, die Ausstattung mit Sitzbefestigungspunkten und Sicherheitsgurten, die Verblechung der Seitenfenster, die Beschaffenheit der Karosserie und des Fahrgestells, die Motorisierung und die damit erreichbare Höchstgeschwindigkeit, das äußere Erscheinungsbild und bei Serienfahrzeugen die Konzeption des Herstellers (BFH, Urt. v. 26.11.1991 – VII R 88/90, BFH/NV 1992, 414; Urt. v. 26.06.1997 – VII R 12/97, BFH/NV 1997, 810; Urt. v. 05. 05.1998 – VII R 104/97, BStBl. II 1998, 489; Urt. v. 01.08.2000 – VII R 26/99, BStBl. II 2001, 72). Dabei kann kein Merkmal von Bauart und Einrichtung des Fahrzeugs als von vornherein alleinentscheidend angesehen werden, mag auch einzelnen Merkmalen ein besonderes Gewicht zukommen und eine Zuordnung als Pkw oder Lkw nahelegen.

1.5 Zu den Merkmalen, denen bei der Zuordnung eines Fahrzeugs zum Typ des Pkw oder des Lkw besonderes Gewicht beizumessen ist, gehören insbesondere die Größe der Ladefläche des Fahrzeugs und die verkehrsrechtlich zulässige Zuladung, weil diese Merkmale von besonderer Bedeutung dafür sind, ob die Möglichkeit einer Benutzung des Fahrzeugs zur Lastenbeförderung gegenüber seiner Eignung zur Personenbeförderung Vorrang hat. Im Interesse praktikabler Zuordnungsmaßstäbe und der um der Rechtssicherheit willen geforderten Vorhersehbarkeit kraftfahrzeugsteuerrechtlicher Zuordnungen hält es der BFH für gerechtfertigt, typisierend davon auszugehen, dass Fahrzeuge nicht vorwiegend der Lastenbeförderung zu dienen geeignet und bestimmt sind, wenn ihre Ladefläche oder ihr Laderaum nicht mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche ausmacht (grundlegend BFH, Urt. v. 01.08.2000 – VII R 26/99, BStBl. II 2001, 72; Urt. v. 08.02.2001 – VII R 73/00, BStBl. II 2001, 368; weiterhin BFH, Beschl. v. 26.10.2006 – VII B 125/06, BFH/NV 2007, 767; Beschl. v. 26.10.2006 – VII B 135/06, BFH/NV 2007, 770; Beschl. v. 07.11.2006 – VII B 79/06, BFH/NV 2007, 778; Beschl. v. 14. 02.2007 – IX B 219/06, juris; Beschl. v. 30.10.2008 – II B 58/08, BFH/NV 2009, 418; zuletzt Beschl. v. 10.02.2010 – II B 96/09, BFH/NV 2010, 952).

In der Revisionsentscheidung des BFH vom 08.02.2001 – VII R 73/00 (BStBl. II 2001, 368 [369]) –, mit welcher das vorinstanzliche Urteil des FG Nürnberg vom 03.08.2000 – VI 23/1999 (EFG 2000, 1203) – betreffend einen Mitsubishi L200 [mit Doppelkabine] – aufgehoben wurde, heißt es wörtlich wie folgt:

> „Auch bei solchen, oftmals als Pickup bezeichneten Fahrzeugen, hält der erkennende Senat grundsätzlich eine Einordnung als Lkw nur dann für gerechtfertigt, wenn die Ladefläche die zur Personenbeförderung dienende Bodenfläche übertrifft. Denn nur dann ist im Allgemeinen die Annahme gerechtfertigt, das Fahrzeug sei (zumindest überwiegend) für die Güterbeförderung konzipiert.“

1.6 Die in § 4 IV Nr. 1 PBefG enthaltene Begriffsbestimmung des Pkw wird durch die Richtlinie 70/156/EWG – in der Fassung der Richtlinie 2001/116/EG – zur Angleichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Betriebserlaubnis für Kraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuganhänger an den technischen Fortschritt nicht infrage gestellt. Entgegen der ursprünglich auch vom erkennenden Senat vertretenen Rechtsansicht (so Beschl. v. 01.03.2006 – VI 374/2005, EFG 2006, 846; Beschl. v. 03.03.2006 – VI 442/2005, juris) enthält das EU-Gemeinschaftsrecht nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH keine verbindlichen Festlegungen hinsichtlich der Einteilung von Kraftfahrzeugen zwecks der Erhebung von Kraftfahrzeugsteuer (grundlegend BFH, Beschl. v. 21.08.2006 – VII B 333/05, BStBl. II 2006, 721; bestätigt durch die Urt. v. 09.04.2008 – II R 62/07, BStBl. II 2008, 691, und v. 01.10.2008 – II R 63/07, BStBl. II 2009, 20; zur Verfassungsbeschwerde gegen letzteres Urteil: BVerfG, Beschl. v. 31.08.2009 – 1 BvR 3227/08, juris). Der gemeinschaftsrechtlichen Einteilung der für die Personenbeförderung ausgelegten und gebauten Kraftfahrzeuge in die Klassen M1 bis M3 sowie der weiteren Differenzierung und entsprechenden Codierung nach den jeweiligen Aufbauarten (Limousine, Schrägheck-, Kombi- oder Cabrio-Limousine, Coupé oder Mehrzweckfahrzeug) kann für die zutreffende Besteuerung eines Kraftfahrzeugs nach dem Kraftfahrzeugsteuergesetz nichts entnommen werden (BFH, Beschl. v. 26.10.2006 – VII B 135/06, BFH/NV 2007, 770).

In Anwendung dieser vorstehend aufgezeigten höchstrichterlichen Rechtsprechung handelt es sich bei dem streitgegenständlichen Fahrzeug … entgegen der verkehrsrechtlichen Einstufung als Lkw kraftfahrzeugsteuerrechtlich um einen Pkw.

2.1 Aufgrund der Inaugenscheinnahme und der eigenen Vermessung des Fahrzeugs steht für den Senat fest, dass bei dem viertürigen Pickup-Doppelkabiner mit fünf eingetragenen Sitzplätzen die Ladefläche kleiner ist als die zur Personenbeförderung dienende Fläche und somit weniger als die Hälfte der gesamten Nutzfläche des Fahrzeugs ausmacht. „Ladefläche“ ist insofern die zum Beladen zur Verfügung stehende Bodenfläche und nicht der darüber (über den Radkästen) befindliche Raum (so BFH, Beschl. v. 13.04.2007 – IX B 14/07, BFH/NV 2007, 1352; zuvor schon FG München, Urt. v. 05.06.2002 – 4 K 4600/99, EFG 2002, 1481; Urt. v. 08.09.2004 – 4 K 3889/04, EFG 2005, 483).

2.2 Unstreitig ist die Fläche des Fahrgastraums mit (201 cm [Länge] × 140 cm [Breite] =) 2,81 m² und die durch eine feste Zwischenwand von der Doppelkabine getrennte Fläche des Ladeteils (Innenmaß über den Radkästen und dem Kraftstoffeinfüllstutzen) mit (172 cm [Länge] × 166 cm [Breite] =) 2,86 m² anzusetzen. Auf einer Fläche von jeweils (82 cm [Länge] × 28 cm [Breite] =) 0,23 m² stehen links und rechts in den Ladeteil hinein die zwei 25 cm hohen Radkästen, die eine runde Form haben und nur oben auf einer Fläche von (30 cm [Länge] × 18 cm [Breite] =) 0,054 m² abgeflacht sind. Auf der rechten Seite des Bodens des Ladeteils führt der Kraftstoffeinfüllstutzen, der mit Blech kantig verkleidet ist, zur rechten Außenwand. Die Grundfläche dieser Blechverkleidung beträgt (14 cm [Länge] × 30 cm [Breite] =) 0,042 m². Über der Fahrerkabine befindet sich ein Dachträger aus 2 mm starkem Aluminiumblech mit einer Grundfläche von (156 cm [Länge] × 145 cm [Breite] =) 2,26 m² und einer 12 cm hohen Umrandung. Dieser links und rechts am Dachrahmen mit je fünf massiven Schraubverbindungen befestigte Dachträger ist ein Originalzubehörteil des Fahrzeugherstellers und in dessen aktuellem Fahrzeugprospekt mit einer Dachlast von 75 kg (einschl. Dachträger) ausgewiesen. Der Dachträger kann jederzeit abgenommen werden und ist nicht im Fahrzeugschein eingetragen.

Unter Abzug der Flächen für die beiden Radkästen und den Kraftstoffeinfüllstutzen errechnet der Senat eine Ladefläche von 2,86 m² – (2 × 0,23 m²) – 0,04 m² = 2,36 m² und kommt damit zu einem Wert, der noch um 0,2 m² unter dem vom Finanzamt in der Einspruchsentscheidung angesetzten Wert von 2,56 m² liegt. Die abgeflachten (Mini-)Flächen von jeweils 0,05 m² über den Radkästen sind keine „Bodenfläche“, jedes hier abgestellte Beförderungsteil fällt „zu Boden“, solange nicht weiteres entsprechend hohes Ladegut abstützend wirkt. Eine Hinzurechnung des Dachträgers zur Ladefläche scheidet aus, da dieser nicht fest und dauerhaft mit der Karosserie des Fahrzeugs verbunden (z. B. verschweißt) ist, vielmehr durch einfaches Lösen der Schrauben jederzeit abgenommen werden kann.

2.3 Da bei dem streitgegenständlichen Fahrzeug somit die zur Personenbeförderung dienende Bodenfläche größer ist als die Hälfte der gesamten Nutzfläche des Fahrzeugs, ist der Land Rover Defender 130 Crew Cab schon allein deshalb als vorrangig zur Personenbeförderung ausgelegt und gebaut anzusehen. Auf weitere für die Einstufung als Pkw oder Lkw sprechende Merkmale kommt es danach nicht mehr entscheidungserheblich an (vgl. BFH, Urt. v. 01.10.2008 – II R 63/07, BStBl. II 2009, 20 [23]).

Der Anwendung des mit dem Dritten Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 21.12.2006 eingeführten § 2 IIa Nr. 2 KraftStG bedarf es nicht. Dieser Vorschrift kann im Streitfall allenfalls eine klarstellende Bedeutung zukommen. § 2 IIa Nr. 2 KraftStG bestimmt nicht ausschließlich und abschließend, wann ein Pkw vorliegt. Aus der Formulierung „gelten auch“ ergibt sich vielmehr, dass nach der Vorschrift lediglich bestimmte weitere Kraftfahrzeuge als Pkw zu behandeln sind, sofern sie nicht schon – wie im Streitfall – nach der allgemeinen kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Einordnung Pkw sind (vgl. BFH, Urt. v. 01.10.2008 – II R 63/07, BStBl. II 2009, 20 [23]).

Hinweis: Die Revision des Klägers blieb ohne Erfolg (s. BFH, Urt. v. 29.08.2012 – II R 7/11).

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.