

## Steuerrechtliche Behandlung eines Hummer HMC4

- 1. Bei einem Pickup, also einem Fahrzeugen mit geschlossener Fahrgastkabine und offener Ladefläche, kommt es für die steuerrechtliche Einordnung insbesondere, aber nicht ausschließlich auf die Größe der Ladefläche an. Macht die Ladefläche des Fahrzeugs nicht mehr als die Hälfte seiner gesamten Nutzfläche aus, angenommen werden, dass das Fahrzeug nicht vorwiegend zur Lastenbeförderung geeignet und bestimmt ist. Ist dagegen die Ladefläche größer als die für die Personenbeförderung vorgesehene Fläche, muss unter Berücksichtigung aller Merkmale des Fahrzeugs beurteilt werden, ob es sich um einen Pkw oder um einen Lkw handelt. Dabei ist die Größe der Ladefläche und ihr Verhältnis zur Fläche für die Personenbeförderung nur ein Gesichtspunkt; ihm kommt allerdings umso größere Bedeutung zu, je deutlicher die Ladefläche die Fläche für die Personenbeförderung überwiegt.**
- 2. Ein nachträglich mit einer Trennwand zur Ladefläche, einem beladungsfähigen Metalldach und festen Türen versehener Hummer HMC4, der über vier Sitze verfügt und bei dem die Ladefläche (2,38 m<sup>2</sup>) kleiner ist als die Fläche der Personenkabine (3,78 m<sup>2</sup>), ist steuerrechtlich ein Pkw. Daran ändern die spartanische Innenausstattung des Fahrzeugs und der außerordentlich geringe Fahrkomfort nichts. Denn ein – hier im Auftrag der US-Streitkräfte entwickelten – Militärfahrzeug ist bereits seiner Natur nach regelmäßig wenig komfortabel ausgestattet. Vielmehr stehen bei einem solchen Fahrzeug Zweckmäßigkeit und Effizienz im Vordergrund.**

FG Münster, Urteil vom 13.06.2013 – [13 K 3612/09](#) Kfz

**Sachverhalt:** Streitig ist die steuerrechtliche Behandlung des Fahrzeugs der Klägerin.

Die Klägerin ist Halterin eines Hummer HMC4. Dieser Fahrzeugtyp basiert auf dem Hummer M998, der im Auftrag der US-Streitkräfte als „High Mobility Multipurpose Wheeled Vehicle“ (HMMWV) entwickelt und in wenigstens fünfzehn verschiedenen Aufbauvarianten hergestellt wurde. Nach den Angaben der Klägerin war das Fahrzeug ursprünglich mit einem Planenverdeck ausgestattet. Es ist jedoch nachträglich – schon vor dem Erwerb durch die Beklagte – mit einer vernieteten Trennwand zur Ladefläche, einem beladungsfähigen Metalldach und festen Türen versehen worden. Dadurch entstanden eine von der Ladefläche abgeschlossene Kabine und eine offene Ladefläche im Heck des Wagens.

Das mit einem Dieselmotor versehene Fahrzeug wurde am 14.02.2008 als „Lkw – offener Kasten“ auf die Klägerin zugelassen. Ausweislich der Zulassungsbescheinigung Teil I verfügt es über vier Sitzplätze. Die zulässige Gesamtmasse ist in der Zulassungsbescheinigung mit 3.500 kg, die Leermasse mit 2.590 kg angegeben. Die Höchstgeschwindigkeit beträgt 105 km/h.

Mit Bescheid vom 10.03.2008 setzte der Beklagte die Kraftfahrzeugsteuer für die Zeit ab dem 14.02.2008 fest, wobei er das Fahrzeug als Lkw mit „offenem Kasten“ einstuft. Mit Änderungsbescheid vom 15.12.2008 behandelte er das Fahrzeug der Klägerin als Pkw und nahm die Besteuerung nach dem Volumen des Hubraums sowie nach dem Emissionsverhalten des Fahrzeugs vor.

Die Klägerin legte gegen den Kfz-Steuerbescheid vom 15.12.2008 Einspruch ein. Zur Begründung führte sie aus, ihr Fahrzeug sei ein reines Transportfahrzeug mit Ladefläche und werde auch als ein solches genutzt. Es sei daher als für den Gütertransport gedacht anzusehen. Dies folge auch daraus, dass von der gesamten Nutzfläche von 4,9 m<sup>2</sup> lediglich zwei Quadratmeter der Personenbeförderung dienen. Die der Beförderung von Gütern dienende Fläche sei daher größer als die für die Personenbeförderung zur Verfügung stehende Fläche.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Bescheid vom 30.09.2009 als unbegründet zurück, da das Fahrzeug im Wesentlichen die Merkmale eines Pkw aufweise. So verfüge es über vier mit Sicherheitsgurten ausgestattete Sitzplätze und sei rundum verglast. Die Ladefläche betrage nur 1,478 m<sup>2</sup>, während die Bodenfläche des Fahrgastraums 4,40 m<sup>2</sup> ausmache. Damit sei die der Personenbeförderung dienende Bodenfläche größer als die Hälfte der gesamten Nutzfläche. Außerdem spreche die geringe Zuladungsmöglichkeit gegen die Einstufung des Fahrzeugs als Pkw.

Die Klage hatte keinen Erfolg.

**Aus den Gründen:** Der Beklagte hat das Fahrzeug der Klägerin zu Recht als Pkw nach § 8 Nr. 1 KraftStG in der bis zum 31.12.2012 geltenden Fassung i. V. mit § 9 I KraftStG a.F. besteuert.

Das KraftStG enthält keine ausdrückliche Definition des Begriffs „Pkw“. § 2 II 1 KraftStG verweist lediglich auf die „jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften“, wenn nichts anderes bestimmt ist. Die verkehrsrechtlichen Vorschriften enthalten ebenfalls keine ausdrücklichen Bestimmungen des Begriffs des „Pkw“ (BFH, Beschl. v. 21.08.2006 – [VII B 333/05](#), [BFHE 213, 281](#) = [BStBl. II 2006, 721](#); Urt. v. 28.11.2006 – [VII R 11/06](#), [BFHE 215, 568](#) = [BStBl. II 2007, 338](#); Beschl. v. 23.02.2007 – [IX B 222/06](#), BFH/NV 2007, 1351; Urt. v. 01.10.2008 – [II R 63/07](#), [BFHE 222, 100](#) = [BStBl. II 2009, 20](#), jeweils m. w. Nachw.). Der höchstrichterlichen Rechtsprechung liegt ein eigenständiger kraftfahrzeugsteuerrechtlicher Pkw-Begriff zugrunde. Danach ist ein Pkw ein Fahrzeug mit vier oder mehr Rädern, das nach seiner Bauart und Einrichtung zur Personenbeförderung geeignet und bestimmt ist (BFH, Beschl. v. 21.08.2006 – [VII B 333/05](#), [BFHE 213, 281](#) = [BStBl. II 2006, 721](#); Beschl. v. 30.10.2008 – [II B 60/08](#), n. v.; [Urt. v. 24.02.2010 – II R 6/08](#), [BFHE 228, 437](#) = [BStBl. II 2010, 994](#)).

Die Abgrenzung zwischen Lkw und Pkw ist nach der objektiven Beschaffenheit des Fahrzeugs vorzunehmen. Als für die Einstufung bedeutsame Merkmale sind von der Rechtsprechung 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 anerkannt worden (vgl. hierzu BFH, Beschl. v. 23.02.2007 – [IX B 222/06](#), BFH/NV 2007, 1351; Urt. v. 01.10.2008 – [II R 63/07](#), [BFHE 222, 100](#) = [BStBl. II 2009, 20](#)).

Der Eignung und Bestimmung zur Personenbeförderung steht es grundsätzlich nicht entgegen, dass Fahrzeuge neben der Beförderung von Personen auch dem Transport von Gepäck oder anderer Güter im privaten oder gewerblichen Bereich dienen oder zu dienen bestimmt sind, wie dies zum Beispiel bei Kombinationskraftwagen der Fall ist. Bestandteil des Regelungsplans des historischen Gesetzgebers war es nämlich, unter bestimmten Voraussetzungen auch solche Kraftfahrzeuge als Pkw zu bezeichnen, die nach ihrer Bauart und Einrichtung geeignet und bestimmt sind, nicht nur Personen (einschließlich ihres üblichen Gepäcks) zu befördern, sondern einem weiteren Hauptzweck zu dienen (BFH, Urt. v. 22.06.1983 – [II R 64/82](#), [BFHE 138, 493](#) = [BStBl. II 1983, 747](#); [Urt. v. 24.02.2010 – II R 6/08](#), [BFHE 228, 437](#) = [BStBl. II 2010, 994](#)).

Es ist daher anhand von Bauart und Einrichtung des Fahrzeugs zu beurteilen, ob ein Lkw oder ein Pkw vorliegt. Hierzu ist unter Berücksichtigung aller Merkmale die objektive Beschaffenheit des jeweiligen Fahrzeugs zu bewerten. Kein Merkmal kann dabei als alleinentscheidend angesehen werden; dies schließt nicht aus, dass einzelne Merkmale ein besonderes Gewicht haben und eine Zuordnung als Pkw oder Lkw nahelegen können (BFH, Beschl. v. 21.08.2006 – [VII B 333/05](#), [BFHE 213, 281](#) = [BStBl. II 2006, 721](#) m. w. Nachw.).

Bei Fahrzeugen mit geschlossener Fahrgastkabine und offener Ladefläche, sogenannten Pickup-Fahrzeugen, kommt nach ständiger Rechtsprechung neben den anderen technischen Merkmalen der Größe der Ladefläche eine besondere, wenn auch nicht allein ausschlaggebende Bedeutung zu. Nach der Größe der Ladefläche lässt sich nämlich beurteilen, ob die Möglichkeit einer Nutzung des Fahrzeugs zur Lastenbeförderung gegenüber seiner Eignung zur Personenbeförderung Vorrang hat. Im Interesse praktikabler Zuordnungsmaßstäbe und der um der Rechtssicherheit willen geforderten Vorhersehbarkeit kraftfahrzeugsteuerrechtlicher Zuordnungen hat die Rechtsprechung es für gerechtfertigt erachtet, 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 (BFH, Urt. v. 01.08.2000 – [VII R 26/99](#), [BFHE 194, 257](#) = [BStBl. II 2001, 72](#); Beschl. v. 07.11. 2006 – [VII B 79/06](#), BFH/NV 2007, 778; Beschl. v. 26.10.2006 – [VI I B 125/06](#), BFH/NV 2007, 767; Beschl. v. 10.02.2010 – [II B 96/09](#), BFH/NV 2010, 952).

Diese Rechtsprechung führt jedoch nicht dazu, dass in den Fällen, in denen die Ladefläche größer als die für die Personenbeförderung vorgesehene Fläche ist, umgekehrt typisierend von der Eigenschaft des Fahrzeugs als Lkw auszugehen ist. In diesen Fällen erfolgt die Abgrenzung vielmehr nach den allgemeinen Kriterien. Dabei ist die Größe der Ladefläche und ihr Verhältnis zur Fläche für die Personenbeförderung nur ein Gesichtspunkt im Rahmen der Gesamtabwägung, dem allerdings umso größere Bedeutung zukommt, je deutlicher die Ladefläche die Fläche für die Personenbeförderung überwiegt. Überwiegt die Ladefläche die zur Personenbeförderung indes nur unwesentlich, spricht dies eher dafür, dass das Fahrzeug nicht vorwiegend der Lastenbeförderung zu dienen geeignet und bestimmt ist. In die Berechnung der Ladefläche sind alle Flächen einzubeziehen, die geeignet sind, eine Ladung zu transportieren. Dazu gehören regelmäßig auch Ausbeulungen in den Laderaum, zum Beispiel für Radkästen, die aufgrund ihres Abstands zum oberen Rand der Ladekante und bei gegebener Belastbarkeit noch als Ladefläche (z. B. für Schüttgut oder für flache Gegenstände) genutzt werden können ([BFH, Urt. v. 29.08.2012 – II R 7/1](#), [BFHE 239, 159](#) = [BStBl. II 2013, 93](#)).

Gemessen an dieser Maßstäben, kann das Fahrzeug der Klägerin nicht als Lkw eingeordnet werden:

Das vorliegende Fahrzeug ist nach seiner Konzeption als ein taktisches Militärfahrzeug anzusehen. Mit ihm können Lasten und/oder Personen in und zu Einsatzgebieten transportiert werden. Das Fahrzeug lässt in seiner Grundkonstruktion eine Verwendung als reines Lastfahrzeug ebenso zu wie als Mannschaftswagen für acht Personen. Mit Sonderaufbauten ist auch eine Verwendung als Waffenträger oder als Panzerfahrzeug möglich. Es ist, wie die Grundbezeichnung der militärischen Version schon besagt, als High Mobility Multipurpose Wheeled Vehicle, also universell verwendbares Radfahrzeug, konstruiert worden.

Bei der von der Klägerin verwendeten Version handelt es sich um eine Version mit vier Sitzen, Ladefläche und einem – nach unwidersprochenen Angaben der Klägerin – fest eingefügten, geschlossenen Aufbau. Das Fahrzeug entspricht somit im Grundsatz der Karosserieform eines Pickup-Fahrzeugs. Daher sind für die von der Klägerin verwendete Variante des Hummer die von der Rechtsprechung entwickelten – oben dargestellten – Grundsätze zur Abgrenzung von Lkw und Pkw anwendbar.

Nach diesen handelt es sich bei dem Fahrzeug der Klägerin um einen Pkw. Dafür spricht zunächst maßgeblich, dass die Ladefläche kleiner ist als die der Personenbeförderung zuzurechnende Ladefläche. Nach den vom Gericht festgestellten Maßen weist die Ladefläche inklusive der Radkästen eine Grundfläche von 2,14 m × 1,11 m, also 2,38 m<sup>2</sup> auf. Die Fläche der Personenkabine beträgt 1,94 m × 1,95 m, also 3,78 m<sup>2</sup>.

Diese Werte sind auch ohne weitere Korrektur gegenüberzustellen. Dabei lässt das Gericht zugunsten der Klägerin offen, ob im vorliegenden Einzelfall die Radkästen mit zur Ladefläche gezählt werden können. Dagegen spricht, dass sie selbst nicht mehr von einem Rand umgeben sind, also selber die Begrenzung der Ladefläche bilden. Sie können also nur mit zusätzlichen Sicherungsmaßnahme beladen werden, eine Beladung mit Schüttgütern dürfte nur mit zusätzlichen Anbauten möglich sein.

Dies kann jedoch dahinstehen. Denn selbst der damit maximal anzunehmenden Ladefläche von 2,38 m<sup>2</sup> steht eine um 1,4 m<sup>2</sup> größere der Personenbeförderung dienende Fläche von 3,78 m<sup>2</sup> gegenüber. Diese ist nicht – wie die Klägerin meint – um die Fläche des sogenannten Mitteltunnels zu korrigieren. Dieser nimmt mit einer Breite von 0,81 m und einer Länge von 1,81 m (wenn man nur die Länge bis zum Beginn der sich am Ende des Mitteltunnels befindenden Abdeckplatte rechnet: 1,61 m) eine Fläche von 1,466 m<sup>2</sup> (bzw. 1,30 m<sup>2</sup>) ein. Dieser Mitteltunnel ist Bestandteil des Innenraums. Die Oberfläche des Mitteltunnels stellt sich im klägerischen Fahrzeug als eine ebene, glatte Fläche dar. Im militärischen Bereich kann sie zum Aufbau militärischer Ausrüstung wie zum Beispiel einer Funkanlage, als Standplatz eines Schützen für ein eventuelles Bordgeschütz oder zur Ablage von Ausrüstungsgegenständen der Mitfahrer verwendet werden. Beides setzt aber dauerhafte Ein- oder Umbauten voraus. Solche sind im Fahrzeug der Klägerin nicht installiert; Vorrichtungen zum Lastentransport sind nicht vorhanden. Schwere Güter können darauf nicht abgelegt werden, ohne dass sie während der Fahrt Passagiere oder Fahrer gefährden würden. Mit ihrer Höhe von 42 cm über dem Bodenblech bietet sich der Mitteltunnel den Mitreisenden – in dem ansonsten unkomfortabel gestalteten Innenraum – auch als Armablage an und schafft seitliche Bewegungsfreiheit für Fahrer- und Beifahrer. In der von der Klägerin verwendeten Version des Fahrzeuges erweist sich der Mitteltunnel daher als funktionaler Bestandteil des Passagierraums, der auch nicht quotal als Ladefläche zu berücksichtigen ist.

Die Ladefläche ist auch nicht – wie die Klägerin meint – um die Dachfläche der Personenkabine zu vergrößern. Zwar kann diese faktisch durchaus beladen werden. Dauerhafte Umbauten hierzu sind jedoch nicht erfolgt. Sie dient vorzugsweise der Abdeckung des Fahrgastraums.

Gegenüber dem Überwiegen der Personenbeförderungsfläche über die Ladefläche fallen die von der Klägerin vorgetragene Umstände, die ihrer Ansicht nach für einen Lkw sprechen, nicht entscheidend ins Gewicht.

Mit der Konstruktion der Vorderachse, der Geländegängigkeit und der Wattfähigkeit spricht die Klägerin konstruktive Merkmale an, die das Fahrzeug für Einsätze in unwegsamem Gelände qualifizieren. Dies sagt jedoch nichts über die Abgrenzung von Pkw und Lkw aus.

Für die Auslegung des Fahrzeugs zum Lastentransport spricht – neben dem Vorhandensein einer Lade-  
fläche – zwar die spartanische Innenausstattung des Fahrzeugs in Verbindung mit dem außeror-  
dentlich geringen Fahrkomfort im Hinblick auf Sitzposition und Geräuschentwicklung. Es ist jedoch zu  
berücksichtigen, dass es sich bei dem Fahrzeug um ein im Auftrag der Streitkräfte entwickeltes Militär-  
fahrzeug handelt, welches letztlich dazu dient, seine Funktion insbesondere auch im Falle eines  
Kampfeinsatzes zu erfüllen. Solches Kriegsgerät ist bereits seiner Natur nach regelmäßig wenig kom-  
fortabel ausgestattet. Vielmehr stehen hier Zweckmäßigkeit und Effizienz im Vordergrund. Bei von  
vornherein zu militärischen Zwecken konstruierten Fahrzeugen sagt geringer Komfort im Innenraum  
daher wenig über die Fahrzeugart aus. Vielmehr sind auch Militärfahrzeuge, die zur Personenbe-  
förderung verwendet werden, in der Regel wenig komfortabel. Der geringe Komfort des klägerischen  
Fahrzeugs vermag daher nicht zu einer Bewertung als Lkw zu führen.

Letztlich spricht auch nicht die von der Klägerin behauptete Zuladungskapazität für dessen Eigen-  
schaft als Lkw. Das Fahrzeug weist nach Angaben der Klägerin ein Leergewicht von 2.364 kg auf. Nach  
Angaben der Klägerin ist es mit weiteren 2.318 kg zu beladen. Dies würde zu einer Zuladungskapazität  
von 49,5 % des Gesamtgewichts führen und damit für eine Klassifizierung als Lkw sprechen. Allerdings  
ist sowohl im Fahrzeugbrief als auch in der Zulassungsbescheinigung Teil I das zulässige Gesamt-  
gewicht des Fahrzeugs mit 3.500 kg bei einem Leergewicht von 2.590 kg angegeben. Diese Angaben  
sind nach § 2 II 1 KraftStG für steuerliche Zwecke verbindlich (ebenso *Strodthoff*, KraftStG, § 2 Rn. 3).  
Damit ist bis zu einer Veränderung dieser Eintragung durch Auf- oder Ablastung von einer Zulas-  
sungskapazität des Fahrzeugs von 910 kg, also 26 % des zulässigen Gesamtgewichts auszugehen. Dies-  
er Wert kann nur als gering angesehen werden.

Eine andere steuerliche Behandlung des Fahrzeugs ergibt sich auch nicht aus der zum 01.01.2013 in  
Kraft getretenen Novellierung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes ... Zwar sind danach für die Einordnung  
eines Fahrzeugs als Pkw oder Lkw gemäß § 2 II Nr. 2 KraftStG n.F. die Feststellungen der Zulassungs-  
behörden verbindlich. Führen die Feststellungen der Zulassungsbehörden hinsichtlich der Fahrzeugk-  
lassen und Aufbauarten jedoch zu einer niedrigeren Steuer als unter Berücksichtigung des § 2 IIa in  
der am 01.07.2010 geltenden Fassung, ist nach § 18 XII KraftStG n.F. aber weiterhin der Tarif des § 9 I  
Nr. 2 KraftStG anzuwenden. Dies ist hier der Fall: Bei Anwendung neuen Rechts ergäbe sich für das  
klägerische Fahrzeug ein Steuersatz nach § 9 I Nr. 3 KraftStG n.F. von 12,78 € je 200 Kilogramm Ge-  
samtgewicht oder einen Teil davon von dem Gesamtgewicht. Dies führte zu einer niedrigeren Steuer  
als der nach § 2 IIa KraftStG a.F. vom Beklagten für das Fahrzeug des Klägers rechnerisch zutreffend  
festgesetzten. Daher wäre nach § 18 XII KraftStG n.F. die Besteuerung mit dem Tarif des § 9 I Nr. 2  
KraftStG vorzunehmen.

Da sich bei Anwendung der zum 01.01.2013 in Kraft getretenen Neuregelung im Streitfall keine Änderung ergeben würde, kann offenbleiben, ob diese überhaupt auf zurückliegende Besteuerungszeiträume anwendbar ist (verneinend FG Sachsen, Urt. v. 01.03.2013 – [6 K 670/12](#), juris).

Der Beklagte konnte die höhere Steuer auch nach § 12 II Nr. 4 KraftStG zur Beseitigung der fehlerhaften Besteuerung als Lkw neu festsetzen. Nach dieser Vorschrift ist die Steuer zur Beseitigung des Fehlers neu festzusetzen, wenn eine Steuerfestsetzung fehlerhaft ist. Die Voraussetzungen für eine neue Steuerfestsetzung liegen im Streitfall vor. Denn die ursprüngliche Steuerfestsetzung nach dem verkehrsrechtlich zulässigen Gesamtgewicht war, wie sich aus dem bisher Ausgeführten ergibt, fehlerhaft.

Die Klägerin kann sich auch nicht auf Vertrauensschutz berufen. Soweit verfahrensrechtlich eine Änderung der Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung zulässig war, konnte diese auch von dem Beklagten vorgenommen werden, nachdem er von der fehlerhaften Besteuerung Kenntnis erlangt hatte. Der Einstufung des Kraftfahrzeugs durch die Verkehrsbehörde oder der zuvor für die Besteuerung zuständigen Stelle als Lkw kommt keine Bindungswirkung für den hier streitigen Zeitraum zu (vgl. BFH, Beschl. v. 18.03.2008 – [II B 102/07](#), BFH/NV 2008, 1206 m. w. Nachw.)

Die Klägerin kann sich auch nicht auf eine behauptete abweichende Behandlung des Fahrzeugtyps durch andere Finanzämter berufen. Diese Beurteilung wäre unzutreffend und wurde für die Klägerin keinen Anspruch auf Gleichbehandlung begründen ...

#### **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.**