

Steuerbefreiung bei Umrüstung eines Fahrzeugs zum Elektrofahrzeug

- 1. Die Steuerbefreiung für Elektrofahrzeuge nach § 3d KraftStG a.F. beginnt mit dem Datum der erstmaligen Zulassung des Pkw. Dabei kommt es nicht darauf an, ob es sich um ein Elektroneufahrzeug handelt oder um ein umgerüstetes Fahrzeug. Bei umgerüsteten Fahrzeugen kann es daher vorkommen, dass der Begünstigungszeitraum bereits teilweise oder vollständig verstrichen ist, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erstmals vorliegen.**
- 2. Die unterschiedslose Anknüpfung an das Erstzulassungsdatum des Fahrzeugs in § 3d KraftStG a.F. begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Sie hält sich im Rahmen der Typisierungs- und Pauschalierungsbefugnis des Gesetzgebers.**

BFH, Urteil vom 05.07.2018 – [III R 42/17](#)

Sachverhalt: Streitig ist die Steuerbefreiung für ein auf Elektroantrieb umgerüstetes Kfz nach § 3d KraftStG.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Halter eines Pkw, der am 03.09.1992 als Fahrzeug mit Verbrennungsmotor erstmals zugelassen wurde. Nach Ausbau des Verbrennungsmotors und Einbau eines Elektromotors wurde das Fahrzeug am 12.08.2015 erstmals als Fahrzeug mit Elektroantrieb zugelassen.

Nach Abmeldung des Fahrzeugs im Winter 2015/2016 und Wiederanmeldung am 07.04.2016 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte – das Hauptzollamt – die Kfz-Steuer am 15.04.2016 mit dem hier streitigen Kfz-Steuerbescheid für die Zeit ab 07.04.2016 auf 80 € jährlich fest und berücksichtigte dabei die Steuerermäßigung nach § 9 II KraftStG.

Der hiergegen eingelegte Einspruch und die Klage vor dem Finanzgericht, mit der der Kläger die Befreiung von der Kfz-Steuer begehrte, hatten keinen Erfolg. Gegen das Urteil wendet sich die vom Finanzgericht zugelassene Revision. Der Kläger rügt die Verletzung von Bundesrecht. Er meint, § 3d IV KraftStG sei lediglich eine klarstellende Regelung, die Umrüstung sei auch bereits zuvor von § 3d I KraftStG erfasst gewesen, das Datum in § 3d IV KraftStG sei zufällig gewählt und könne frühere Umrüstungen nicht ausschließen. Dies ergebe sich auch aus [Art. 3 I GG](#).

Das Rechtsmittel hatte keinen Erfolg.

Aus den Gründen: [8] II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen ([§ 126 II FGO](#)). Das Finanzgericht hat die Steuerbefreiung des § 3d KraftStG zutreffend versagt.

[9] 1. Eine Steuerbefreiung gemäß § 3d Satz 1 KraftStG in der am 05.11.2008 geltenden Fassung (KraftStG a.F.) kommt nicht in Betracht, weil der Begünstigungszeitraum abgelaufen war.

[10] Denn gemäß § 3d Satz 1 KraftStG a.F. ist das Halten von Pkw, die Elektrofahrzeuge sind, für die Dauer von fünf Jahren ab dem Tag der erstmaligen Zulassung von der Steuer befreit. Diese Fassung des Gesetzes ist im Streitfall anzuwenden. Denn § 18 IVb KraftStG in der ab 12.12.2012 geltenden und in der wortgleichen aktuellen Fassung regelt für bereits im Verkehr befindliche und bis zum 17.05.2011 erstmals zugelassene Pkw, dass § 3d KraftStG in der am 05.11.2008 geltenden Fassung weiter anwendbar bleibt, sofern es sich um Elektrofahrzeuge handelt.

[11] a) Das Tatbestandsmerkmal „Tag der erstmaligen Zulassung“ ist im KraftStG nicht ausdrücklich geregelt. Die Begriffe „erstmalige Zulassung“ und „Erstzulassung“ sind solche des Verkehrsrechts. Ihre Auslegung richtet sich gemäß § 2 II KraftStG nach den jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften (vgl. [BFH, Urt. v. 23.05.2006 – VII R 27/05](#), [BFHE 213, 273](#) = [BStBl. II 2006, 607](#) Rn. 10). Danach bezeichnen „erstmalige Zulassung“ und „Erstzulassung“ im Regelfall das in den Fahrzeugpapieren und den amtlichen Registern verzeichnete Datum der Erstzulassung ([BFH, Urt. v. 23.05.2006 – VII R 27/05](#), [BFHE 213, 273](#) = [BStBl. II 2006, 607](#) Rn. 20).

[12] b) An dem verkehrsrechtlich bestimmten Datum der erstmaligen Zulassung i. S. des § 18 IVb KraftStG und § 3d Satz 1 KraftStG a.F. ändert sich nichts durch eine spätere Umrüstung des Fahrzeugs auf einen Elektroantrieb.

[13] aa) § 18 IVb KraftStG und § 3d Satz 1 KraftStG a.F. beziehen sich nach ihrem Wortlaut ausdrücklich auf das Datum der erstmaligen Zulassung des Pkw i. S. des § 8 Nr. 1 KraftStG. Das Datum der Erstzulassung ist somit nicht auf die erstmalige Zulassung „als Elektrofahrzeug“ bezogen (so aber *Zensus/Haßbeck*, in: Strodthoff, KraftStG, § 3d Rn. 12; *Bruschke*, Grunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern, 7. Aufl., S. 269), sondern auf die erstmalige Zulassung des Pkw. Daher kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, ab dem der Pkw als Elektrofahrzeug anzusehen war.

[14] bb) Fälle der Umrüstung waren vom Gesetzgeber bis zur Einführung des § 3d IV KraftStG in der seit dem 17.11.2016 geltenden Fassung (KraftStG n.F.) nicht gesondert vorgesehen und wurden daher bezüglich des Begünstigungszeitraums auch nicht abweichend geregelt. Der gesetzgeberischen Vorstellung in § 18 IVb KraftStG und § 3d Satz 1 KraftStG a.F. entsprach lediglich die Zulassung von Elektroneufahrzeugen, weshalb eine Steuerbefreiung nur ab dem Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs geregelt wurde.

[15] Erst § 3d IV KraftStG n.F. regelt die Umrüstung von Fahrzeugen und sieht insoweit einen vom Erstzulassungsdatum abweichenden Beginn des Begünstigungszeitraums vor. Denn danach beginnt die Steuerbefreiung erst an dem Tag, an dem die Zulassungsbehörde feststellt, dass ein Fahrzeug, das zum Zeitpunkt der erstmaligen verkehrsrechtlichen Zulassung mit Fremdzündungsmotoren oder Selbstzündungsmotoren angetrieben wurde, technisch umgerüstet wurde. Nach der Intention des Gesetzgebers sollte hierdurch die Steuerbefreiung auf „technisch angemessene, verkehrsrechtlich genehmigte Elektro-Umrüstungen ausgeweitet“ werden, da sie bislang nur „ausschließlich erstmals zugelassene reine Elektrofahrzeuge [...] begünstigt“ ([BT-Drs. 18/8828, S. 13](#)). Dies bestätigt, dass der Begünstigungszeitraum des § 3d Satz 1 KraftStG a.F. grundsätzlich im Zeitpunkt der Erstzulassung beginnt und nicht erst im Umrüstungszeitpunkt, wie dies erst § 3d IV KraftStG n.F. vorsieht.

[16] c) Die Auffassung der Literatur (*Zens*, NWB 2013, 204, 212; *ders.*, in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 107. Lieferung 04/2018, § 3d KraftStG Rn. 2; *Zens/Haßlbeck*, in: Strodthoff, a. a. O., § 3d Rn. 12; *Bruschke*, a. a. O., S. 269), dass ein Elektrofahrzeug eine eigenständige Fahrzeugart darstellt und deshalb durch Umrüstung eine entfallende Betriebserlaubnis (§ 19 II 2 Nr. 1 StVZO) zu einer notwendigen erneuten Erstzulassung „als Elektrofahrzeug“ führt, lässt sich weder den verkehrsrechtlichen noch den steuerrechtlichen Vorschriften entnehmen.

[17] aa) Elektrofahrzeuge stellen keine Fahrzeugart (national) oder EG-Fahrzeugklasse i. S. der Anlage XXIX zu § 20 IIIa Satz 4 StVZO dar (vgl. auch Kraftfahrtbundesamt, Verzeichnis zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern, Stand: Juli 2017, S. 14 ff.). Die Fahrzeugart (vgl. Felder 5 der Zulassungsbescheinigungen I und II) bleibt durch einen Umbau nur des Antriebs eines Fahrzeugs grundsätzlich erhalten. Es ändert sich lediglich die Antriebsart (vgl. Felder 10 und P.3 der Zulassungsbescheinigungen I und II; Kraftfahrtbundesamt, a. a. O., S. 80).

[18] bb) Nach Ansicht des Senats ist es schon zweifelhaft, ob durch den Umbau eines Fahrzeugs auf Elektroantrieb die Betriebserlaubnis entfällt, da sich hierdurch – vorbehaltlich entgegenstehender Feststellungen – weder die Fahrzeugart ändert (§ 19 II 2 Nr. 1 StVZO), eine Gefährdung von Verkehrsteilnehmern ergibt (§ 19 II 2 Nr. 3 StVZO) noch das Abgas- oder Geräuschverhalten verschlechtert (§ 19 II 2 Nr. 3 StVZO; vgl. auch KG, Beschl. v. 27.03.1998 – [2 Ss 341/97](#) – [3 Ws \(B\) 76/98](#), juris; VGH Baden-Württemberg, Urt. v. 31.05.2011 – [10 S 1857/09](#), [DVBl 2011, 1228](#)).

[19] Ob die Betriebserlaubnis durch einen Umbau auf Elektroantrieb erlischt, kann aber letztlich offenbleiben. Denn eine Betriebserlaubnis ist zwar notwendige Zulassungsvoraussetzung für ein Fahrzeug gemäß § 3 I 2 FZV, Betriebserlaubnis und Zulassung sind aber nicht dergestalt miteinander verknüpft, dass beide miteinander stehen und fallen. Das Entfallen der Betriebserlaubnis hat entgegen der Ansicht der bezeichneten steuerrechtlichen Literatur keine Auswirkung auf die Zulassung (OLG Jena, Beschl. v. 21.01.2009 – [1 Ss 46/08](#), [NStZ-RR 2009, 216](#); *Dauer*, in: Hentschel/König/Dauer, Straßenverkehrsrecht, 44. Aufl., § 19 StVZO Rn. 14, § 3 FZV Rn. 30; *Hühnermann*, in: Burmann/Heß/Hühnermann/Jahnke, Straßenverkehrsrecht, 25. Aufl., [§ 1 StVG](#) Rn. 4; vgl. auch § 5 I FZV). Damit hat das Entfallen der Betriebserlaubnis auch keine Auswirkungen auf das Datum der erstmaligen Zulassung.

[20] d) Nach den nicht angegriffenen Feststellungen des Finanzgerichts ist das Fahrzeug des Klägers am 03.09.1992 und damit bis zum 17.05.2011 erstmals zum Verkehr zugelassen worden, sodass § 3d Satz 1 KraftStG a.F. weiterhin Anwendung findet.

[21] Im Zeitpunkt der Umrüstung zum Elektrofahrzeug, am 12.08.2015, war der ab dem Tag der Erstzulassung, 03.09.1992, beginnende Begünstigungszeitraum von fünf Jahren mithin bereits abgelaufen, sodass eine Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift ausscheidet.

[22] 2. Es kommt auch keine Steuerbefreiung gemäß § 3d IV KraftStG n.F. in Betracht.

[23] a) § 3d IV KraftStG n.F. ist aufgrund der Übergangsvorschrift des § 18 IVb KraftStG auf das Fahrzeug des Klägers bereits nicht anwendbar, da das Fahrzeug des Klägers nach den bindenden Feststellungen des Finanzgerichts bereits erstmals am 03.09.1992 zum Verkehr zugelassen wurde.

[24] b) Zudem ist die Vorschrift des § 3d IV KraftStG n.F. auch tatbestandlich nicht einschlägig, da diese voraussetzt, dass das Fahrzeug in der Zeit vom 18.05.2016 bis zum 31.12.2020 nachträglich zu einem Elektrofahrzeug umgerüstet worden ist. Auch dies ist mit der Umrüstung am 12.08.2015 nicht gegeben.

[25] 3. Aus [Art. 3 I GG](#) folgen auch weder durchgreifende verfassungsrechtliche Bedenken bezüglich der Anknüpfung an das Datum der Erstzulassung des Fahrzeugs in § 3d Satz 1 KraftStG a.F. noch bezüglich der Stichtagsregelung in § 18 IVb und § 3d IV KraftStG n.F.

[26] a) Der Steuergesetzgeber ist grundsätzlich nicht gehindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen. Solche Gründe können steuerliche Belastungen oder Entlastungen rechtfertigen, sofern die Regelung gleichheits- und zweckgerecht ausgestaltet ist (BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – [2 BvL 1/07](#), [2 BvL 2/07](#), [2 BvL 1/08](#), [2 BvL 2/08](#), [BVerfGE 122, 210](#) Rn. 59 m. w. Nachw.).

[27] Dabei ist die Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung und Typisierung zu beachten. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist er berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Auf dieser Grundlage darf er grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (BVerfG, Urt. v. 09.12.2008 – [2 BvL 1/07](#), [2 BvL 2/07](#), [2 BvL 1/08](#), [2 BvL 2/08](#), [BVerfGE 122, 210](#) Rn. 60).

[28] Die Anknüpfung an die Erstzulassung des Fahrzeugs ist daher gleichheitsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Gesetzgeber wollte mit § 3d KraftStG a.F. nicht die Umrüstung, sondern die Neuzulassung von Elektrofahrzeugen fördern. Dem entspricht es, die Förderung mit deren Erstzulassung beginnen zu lassen.

[29] Im Übrigen ist durch die Anknüpfung an die Erstzulassung des Fahrzeugs der Fahrzeughalter, der sein Fahrzeug nach dem Betrieb mit einem Verbrennungsmotor auf Elektroantrieb umrüstet, von der Steuerbefreiung nach § 3d Satz 1 KraftStG a.F. nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Eine nachträgliche Umrüstung führt lediglich zu einer Verkürzung der Steuerbefreiung aufgrund des anfänglichen Betriebs des Fahrzeugs mittels Verbrennungsmotor. Dementsprechend kann es in Einzelfällen – wie dem vorliegenden – zu einer Versagung der Steuerbefreiung insgesamt kommen. Solche Einzelfälle sind aber angesichts der Vereinfachungs- und Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers hinzunehmen.

[30] b) Ebenso wenig begegnet die Stichtagsregelung des § 18 IVb KraftStG verfassungsrechtlichen Bedenken. Denn im Rahmen der weitgehenden Gestaltungsfreiheit ist es dem Gesetzgeber grundsätzlich nicht verwehrt, bei der Schaffung von Steuervergünstigungen Stichtage einzuführen, obwohl jeder Stichtag unvermeidliche Härten mit sich bringt. Die Entscheidung für eine Stichtagsregelung und die Wahl des Zeitpunkts haben sich lediglich am gegebenen Sachverhalt zu orientieren und müssen sachlich vertretbar sein (BFH, Beschl. v. 27.09.2012 – II R 9/11, BFHE 238, 241 = BStBl. II 2012, 899, mit Hinweis auf BVerfG, Beschl. v. 12.05.2009 – 2 BvL 1/00, BVerfGE 123, 111 [unter B I 2 c bb]). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall jedenfalls erfüllt, wenn ein Stichtag eingeführt wird und der Stichtag selbst auf den Tag des Kabinettsbeschlusses fällt, der eine entsprechende steuerliche Förderung in die Wege geleitet hat. Denn so lassen sich entsprechende Mitnahmeeffekte vermeiden oder jedenfalls begrenzen.

[31] 4. Die Kostenentscheidung folgt aus [§ 135 II FGO](#).

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.