

Kfz-Steuer: Auch ein PKW kann wie ein LKW geführt werden

Wird die Nutzfläche eines (hier: zum Kleinbus) umgebauten PKW um mehr als die Hälfte als Laderaum genutzt, so kann das Fahrzeug als LKW eingestuft werden — mit der Folge, dass die Steuer niedriger ausfällt als für einen PKW.

Quelle: Wolfgang Büser

Besteuerung eines Fahrzeuges ; Besteuerung als LKW; Kraftfahrzeugsteuer ; Herstellerkonzeption eines Fahrzeuges ; Umbaumaßnahmen; Objektive Fahrzeugbeschaffenheit ; Erscheinungsbild eines Fahrzeuges

Gericht: BFH

Datum: 01.08.2000

Aktenzeichen: VII R 37/99

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2000, 11682

ECLI: [keine Angabe]

Rechtsgrundlagen:

§ 8 Nr. 2 KraftStG

§ 2 Abs. 2 S. 2 KraftStG

§ 118 Abs. 2 FGO

Fundstellen:

BFH/NV 2001, 345-347

HFR 2001, 363-364

BFH, 01.08.2000 - VII R 37/99

Gründe

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) möchte erreichen, dass sein Kfz als LKW besteuert wird. Es handelt sich um ein umgebautes Serienfahrzeug des Typs Volkswagen 70 XOC Kleinbus. Das Fahrzeug verfügt über eine Trennwand zwischen den beiden Vordersitzen und der Ladefläche, welche 2/3 der Gesamtfläche einnimmt und einen verblechten Boden hat. Die dort ursprünglich vorhandenen Befestigungs- und Verankerungspunkte für Sitzbänke und Sicherheitsgurte sind unbrauchbar gemacht worden. Die rundum vorhandenen Fenster sind erhalten geblieben. Das mit einer Anhängerkupplung versehene Fahrzeug ist von der Verkehrsbehörde als LKW eingestuft worden.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) sieht den Wagen jedoch als PKW an und hat dementsprechend die Kraftfahrzeugsteuer festgesetzt. Auf die deswegen erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) den Steuerbescheid dahin geändert, dass der Besteuerung das zulässige Gesamtgewicht des Fahrzeuges zugrunde zu legen sei.
- 3 Gegen dieses in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1999, 731 veröffentlichte Urteil richtet sich die von dem FG zugelassene Revision des FA, mit der die Verletzung materiellen Rechts gerügt wird. Das FG habe die Herstellerkonzeption unzutreffend gewürdigt. Mit dem Ausbau der sechs Rücksitze sei lediglich ein vom Hersteller schon immer alternativ als möglich vorgegebener

Zustand in einen Dauerzustand verwandelt worden. Das Vorhandensein einer Trennwand reiche nicht aus, um das Fahrzeug als dem Typus des LKW zugehörig erscheinen zu lassen. Dafür habe es weiterer Umbaumaßnahmen bedurft, um das äußere Erscheinungsbild des Wagens demjenigen eines Kastenwagens anzugleichen, wofür zumindest die hinteren Seitenfenster hätten verblecht werden müssen.

- 4 Das FA beantragt, die Klage unter Aufhebung des Urteils des FG abzuweisen.
- 5 Der Kläger beantragt, die Revision des FA zurückzuweisen.
- 6 Die zulässige Revision ist nicht begründet (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 7 1. Nach den gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) maßgebenden verkehrsrechtlichen Vorschriften sind "Personenkraftwagen" nach Bauart und Einrichtung zur Beförderung von Personen bestimmte Kfz mit nicht mehr als acht Fahrgastplätzen einschließlich der sogenannten Kombinationskraftwagen, die geeignet und bestimmt sind, wahlweise vorwiegend der Beförderung von Personen oder vorwiegend der Beförderung von Gütern zu dienen (§ 23 Abs. 6 a der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung). LKW --andere Fahrzeuge i. S. von § 8 Nr. 2 KraftStG -- sind Kfz, die nach ihrer Bauart und Einrichtung zur Beförderung von Gütern bestimmt sind (vgl. § 4 Abs. 4 Nr. 3 des Personenbeförderungsgesetzes und die Entscheidungen des Senats vom 26. August 1997 VII B 103/97, BFH/NV 1998, 87, und vom 26. Juni 1997 VII R 12/97, BFH/NV 1997, 810).
- 8 Ob ein Personen-, ein Kombinations- oder ein Lastkraftwagen vorliegt, ist nach der ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats (vgl. u. a. Urteil vom 29. April 1997 VII R 1/97, BFHE 183, 272, BStBl II 1997, 627) anhand von Bauart und Einrichtung des Fahrzeuges zu beurteilen. Dabei ist die objektive Beschaffenheit des Fahrzeuges unter Berücksichtigung aller Merkmale in ihrer Gesamtheit vom Tatsachengericht zu bewerten (so schon Urteil des Senats vom 26. November 1991 VII R 88/90, BFH/NV 1992, 414); zu berücksichtigen sind z. B. die Zahl der Sitzplätze, die erreichbare Höchstgeschwindigkeit, die Größe der Ladefläche (Urteil des Senats in BFH/NV 1992, 414), die Ausstattung des Fonds mit Sitzen und Sicherheitsgurten oder für deren Einbau geeigneten Befestigungspunkten (vgl. schon Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Juli 1993 III R 60/92, unveröffentlicht), ferner das Fahrgestell, die Motorisierung und die Gestaltung der Karosserie (Urteil des Senats vom 5. Mai 1998 VII R 104/97, BFHE 185, 515, BStBl II 1998, 489). Zur beurteilungserheblichen objektiven Beschaffenheit eines Fahrzeuges hat der Senat weiter dessen äußeres Erscheinungsbild als solches gerechnet (z. B. Urteile des Senats in BFH/NV 1997, 810, und in BFHE 185, 515, BStBl II 1998, 489), wobei er die Schwierigkeiten in Kauf genommen hat, die sich bei der Feststellung des Erscheinungsbildes aufgrund subjektiv unterschiedlicher Betrachtung und bei der Ermittlung einer in diesem Zusammenhang ggf. zu berücksichtigenden Verkehrsanschauung (vgl. BFH-Urteil vom 22. Februar 1991 III R 11/90, BFH/NV 1991, 838) ergeben können.
- 9 Der Senat hat bereits darauf hingewiesen, dass kein Merkmal von Bauart und Einrichtung des Fahrzeuges als von vornherein alleinentscheidend angesehen werden kann, wenn auch einzelne Merkmale ein besonderes Gewicht haben und die Zuordnung zum Typus des PKW oder des LKW indizieren (Urteil des Senats in BFHE 185, 515, BStBl II 1998, 489 für fehlende Seitenfenster im Fond; vgl. auch BFH-Urteil vom 16. Juli 1993 III R 59/92, BFHE 172, 566, BStBl II 1994, 304).
- 10 Die Einstufung eines Fahrzeuges durch die Verkehrsbehörde hingegen hat als solche weder kraftfahrzeugsteuerrechtlich bindende Wirkung, wie sich im Umkehrschluss aus § 2 Abs. 2 Satz 2 KraftStG ergibt (ständige Rechtsprechung seit dem BFH-Urteil vom 30. September 1981 II R 56/78, BFHE 134, 367, 369, BStBl II 1982, 82), noch lässt sie im Allgemeinen deshalb einen zuverlässigen Rückschluss auf die richtige kraftfahrzeugsteuerrechtliche Beurteilung zu, weil die Verkehrsbehörden insofern eine überlegene Sachkunde anwenden könnten (anders offenbar FG Nürnberg, Urteil vom 12. November 1996 VI 174/96, EFG 1997, 497), zumal die betroffenen

öffentlichen Interessen bei der kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Beurteilung durch das FA eine strenge Prüfung verlangen, die verkehrsrechtlich nicht ohne weiteres geboten erscheinen muss (vgl. Rüsken, Die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Besteuerung von Klein-Lkws und Pkw-Kombis, Deutsches Autorecht 1999, 100).

- 11** 2. Bei Serienfahrzeugen hat der Senat ferner der Konzeption des Herstellers wesentliches Gewicht beigemessen. Denn diese prägt die objektive Beschaffenheit eines Fahrzeuges entscheidend (so schon Senatsurteil in BFH/NV 1992, 414). Deshalb ergeben sich bei der kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Beurteilung eines durch nachträglichen Umbau veränderten Fahrzeuges oder eines infolge werkseitig hergestellter Sonderanfertigung abgewandelten Serienfahrzeuges Besonderheiten, die es erfordern, strenge Maßstäbe anzulegen, wenn geltend gemacht wird, ein ursprünglich als PKW konzipiertes Fahrzeug sei als LKW einzustufen. Eine von der Herstellerkonzeption abweichende Fahrzeugart kann sich nach der Rechtsprechung des Senats nur aufgrund von Umbauten ergeben, die auf Dauer angelegt sind und das äußere Erscheinungsbild des Fahrzeuges wesentlich verändern (Urteil in BFHE 183, 272, BStBl II 1997, 627).
- 12** Das äußere Erscheinungsbild des Fahrzeuges in diesem Sinne wird freilich nicht ausschließlich durch die Form der Karosserie und Zahl und Anordnung der Fenster --also die Außengestalt des Fahrzeuges-- geprägt. Die kraftfahrzeugsteuerrechtliche Bewertung ist bei einem umgebauten Fahrzeug ebenso wenig wie bei einem serienmäßig ausgestatteten auf einzelne Merkmale zu verengen. Deshalb hat es die Rechtsprechung des Senats seit jeher (zumindest stillschweigend) gebilligt, wenn bei der tatrichterlichen Bewertung auch solche von außen nicht erkennbaren Merkmale wie das Fehlen von Befestigungspunkten für Sitze und Sicherheitsgurte im Fahrzeugfond (bzw. unbrauchbar gemachte Befestigungspunkte) berücksichtigt werden oder wenn von außen jedenfalls nicht ohne weiteres ins Auge fallende Umbaumaßnahmen wie der Einbau einer Trennwand zur Kabine des Fahrzeugführers und das Entfernen einer hinteren Sitzbank in die Würdigung miteinbezogen werden.
- 13** Ist die Herstellerkonzeption eines Fahrzeuges auf vielseitige Verwendbarkeit sowohl zur Personen- wie zur Lastenbeförderung gerichtet, etwa auf ein Fahrzeug, das wahlweise als Personen- oder als Lastkraftwagen verwendet werden kann, oder beruht das konkrete (Serien-)Fahrzeug auf einem Basistyp, der dafür konzipiert ist, je nach dem Kundenwunsch als PKW, Kombi oder LKW ausgestattet zu werden, wie es insbesondere etwa bei Kleinbussen und Kastenwagen zu beobachten ist, deren Fahrgestelle und Motorisierung sich häufig völlig und deren Karosserien sich weitgehend gleichen, so ist die Herstellerkonzeption für die kraftfahrzeugsteuerrechtliche Einordnung insoweit unergiebig. In einem solchen Fall kann nur auf die festzustellenden objektiven Beschaffenheitsmerkmale als solche abgestellt werden. Eine Einordnung des Fahrzeuges als LKW kann in einem solchen Falle freilich nur vorgenommen werden, wenn diese Merkmale den Schluss rechtfertigen, dass die Eignung und Bestimmung des Fahrzeuges zur Lastenbeförderung deutlich überwiegt und die Personenbeförderung in den Hintergrund treten lässt; denn anderenfalls würde es sich um ein Kombinationsfahrzeug handeln (vgl. schon Urteil des Senats in BFH/NV 1997, 810). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Beschaffenheit des Fahrzeuges dieses geeignet erscheinen lässt, dem Zweck zu dienen, ganz bestimmte Lasten zu befördern, auf die es gerade dem jeweiligen Halter ankommt, sondern ob es für die Zwecke von Nutzern mit Transportbedürfnissen verschiedenster Art geeignet und bestimmt erscheint, die der Hersteller bei der Konzeption eines LKW in der Regel berücksichtigen wird.
- 14** Da bei solchen in wesentlichen Bauteilen gleichermaßen für den Personen- wie für den Lastentransport konzipierten Fahrzeugen die Herstellerkonzeption der Eignung für den einen ebenso wenig wie für den anderen Zweck entgegensteht, wirkt sich dies in Umbaufällen dahin aus, dass einer Umwidmung des Fahrzeuges vom PKW (ursprüngliche werkseitige Ausstattung) zum LKW die serienmäßige Grundausstattung nicht entgegen gehalten werden kann; die durch den Umbau geschaffenen LKW-typischen Einrichtungen und Merkmale müssen sich also bei solchen Fahrzeugen nicht gegen die zahlreichen, in aller Regel bei einem Umbau nicht veränderten oder gar nicht veränderbaren Baumerkmale, welche den Charakter eines Fahrzeuges in ihrer Gesamtheit bestimmen, "durchsetzen", wie es der Senat sonst für notwendig gehalten hat (Urteil des Senats in BFHE 185, 515, BStBl II 1998, 489 --zu Sonderanfertigungen auf der Basis von PKW-Kombis bzw.

Kompaktfahrzeugen--, s. hierzu die zu sog. Geländewagen ergangenen Entscheidungen des Senats, u. a. vom 29. Juli 1997 VII R 51, 52/97, BFH/NV 1998, 220, und vom 29. Juli 1997 VII R 19, 20/97, BFH/NV 1998, 217).

- 15** 3. Zu den Merkmalen, denen bei der Zuordnung eines Fahrzeuges zum Typ des PKW oder des LKW besonderes Gewicht beizumessen ist, gehören die Größe der Ladefläche des Fahrzeuges und die verkehrsrechtlich zulässige Zuladung, weil diese Merkmale von besonderer Bedeutung dafür sind, ob die Möglichkeit einer Benutzung des Fahrzeuges zur Lastenbeförderung gegenüber seiner Eignung zur Personenbeförderung Vorrang hat, wobei Fahrzeuge, die sich für beide Zwecke in etwa gleich gut eignen, keine LKW, sondern --wie dargelegt-- sog. Kombinationsfahrzeuge sind. Für einen LKW sind im Allgemeinen eine hohe Zuladung und eine große (gegen die Führerkabine abgeschlossene) Ladefläche typisch, wenn auch bei relativ kleiner Ladefläche eine besonders hohe Zulademöglichkeit für einen LKW sprechen kann ebenso wie umgekehrt bei ganz besonders großer (z. B. für die Beförderung leichter, aber besonders sperriger Güter bestimmter) abgeschlossener Ladefläche der Typus LKW trotz geringer Zuladung in Betracht kommt. Dementsprechend hat der Senat schon in seinem Beschluss in BFH/NV 1998, 87 in Frage gestellt, ob ein Fahrzeug selbst bei einer entsprechenden Herstellerkonzeption als LKW eingestuft werden könne, wenn es nur eine --im Verhältnis zur sonstigen Nutzfläche-- verhältnismäßig kleine Ladefläche besitzt (vgl. auch das Urteil in BFHE 183, 272, BStBl II 1997, 627, in dem der Senat bei einem sog. "Light Truck" angesichts der vielseitigen Verwendbarkeit solcher Fahrzeuge Zweifel geäußert hat, ob der Schluss auf eine Konzeption als LKW zu rechtfertigen wäre).
- 16** Der Senat hat in dem Beschluss in BFH/NV 1998, 87 allerdings ausdrücklich offen gelassen, ob sich in diesem Zusammenhang feste Prozentsätze angeben lassen, bei deren Unterschreitung durch die Ladefläche eine Zuordnung zum Typ des LKW ausscheidet. Nach den vorstehenden Darlegungen zur Erforderlichkeit einer Gesamtwürdigung aller objektiven Merkmale eines Fahrzeuges kann der Größe der Ladefläche bzw. ihrem Verhältnis zu dem der Personenbeförderung dienenden Innenraum des Fahrzeuges kein allein entscheidendes Gewicht beigemessen werden. Ihr kommt jedoch in gleicher Weise wie z. B. dem Fehlen rückwärtiger Fenster oder deren Verblechung (dazu Urteil des Senats in BFHE 185, 515, BStBl II 1998, 489) wesentliches Gewicht zu.
- 17** 4. Der Senat hält es auch im Interesse praktikabler Zuordnungsmaßstäbe und der um der Rechtssicherheit willen geforderten Vorhersehbarkeit kraftfahrzeugsteuerrechtlicher Zuordnungen 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 (vgl. schon --mit der Maßgabe eines "deutlichen" Überwiegens-- FG München, Urteil vom 17. Juli 1996 4 K 2692/94, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht --UVR-- 1996, 348; FG des Saarlandes, Urteil vom 23. September 1999 2 K 294/98, EFG 1999, 1308; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 21. September 1999 III 239/97, EFG 2000, 99; FG Rheinland-Pfalz, Urteile vom 29. Januar 1999 4 K 1254/98, UVR 1999, 190; vom 29. Januar 1999 4 K 3416/97, UVR 1999, 191).
- 18** Allerdings indiziert auch bei den vorgenannten, wahlweise als Kleinbus oder Kleinlaster angebotenen Fahrzeugen das Merkmal der die Hälfte der Nutzfläche überschreitenden Ladefläche lediglich die Zuordnung zum Typus des LKW, ohne die von der ständigen Rechtsprechung des Senats betonte Notwendigkeit einer umfassenden, allein dem Tatrichter möglichen und ihm obliegenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu beseitigen und beim Hinzutreten weiterer, gewichtiger Merkmale, die für eine überwiegende Bestimmung und Eignung zum Personentransport sprechen, eine Einordnung als PKW im Einzelfall von vornherein auszuschließen.
- 19** 5. Von diesen Maßstäben ausgehend hält das angefochtene Urteil der revisionsrechtlichen Prüfung im Ergebnis stand.
- 20** Das Fahrzeug des Klägers gehört, wie sich sinngemäß aus den Feststellungen des FG ergibt, an welche der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, zu den Fahrzeugen des vorgenannten Typs, deren Bauteile der Herstellerkonzeption nach für eine Verwendung des

Fahrzeuges als PKW (Kleinbus) und als LKW gleichermaßen geeignet sein sollen und für eine Verwendung zu solchen unterschiedlichen Zwecken bestimmt sind; dementsprechend eignet sich das Fahrzeug des Klägers, auch wenn es werkseitig als PKW ausgeliefert worden ist, auch als (Klein-)LKW. Die am Fahrzeug des Klägers durchgeführten Umbaumaßnahmen, die es nach den Feststellungen des FG nicht nur vorübergehend für eine vom Kläger tatsächlich gerade beabsichtigte Nutzung herrichten, sondern auf Dauer angelegt sind, haben darüber hinaus dazu geführt, dass das Fahrzeug in dem Zustand nach dem Umbau für die Personenbeförderung nicht mehr sinnvoll genutzt werden kann und fast vollständig den Serienfahrzeugen gleicht, die von zahlreichen Herstellern als LKW angeboten werden. Wie den Feststellungen des FG, gegen deren Richtigkeit die Revision zulässige und begründete Rügen nicht erhoben hat, sinngemäß weiter zu entnehmen ist, besteht ein ins Gewicht fallender Unterschied zu solchen Fahrzeugen allenfalls darin, dass das Fahrzeug des Klägers rundum Fenster besitzt, während die LKW-Version solcher Fahrzeuge sonst einen (abgesehen vom Führerhaus) geschlossenen Kasten bzw. eine offene Pritsche aufzuweisen pflegt. Der Senat hat indes bereits entschieden, dass die "Verblechung" der Fenster im Fond (bzw. eine von vornherein vorhandene Ausgestaltung der Karosserie als geschlossener Kasten) ein wichtiges Indiz für eine Einordnung als LKW ist, ein LKW hingegen nicht zwingend einen geschlossenen Kasten oder "verblechte" Fenster im Laderaum (bzw. eine offene Ladefläche) aufweisen müsse (Urteil des Senats in BFHE 185, 515, BStBl II 1998, 489).

21 Dementsprechend ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn das FG in tatrichterlicher Würdigung der Umstände des Streitfalles zu dem Ergebnis gelangt ist, es handle sich trotz der erhalten gebliebenen Rundumverglasung des Fahrzeuges um einen LKW. Denn die nach den eben entwickelten Kriterien dabei im Allgemeinen vorauszusetzenden Anforderungen an Ladefläche und Zuladung erfüllt das Fahrzeug des Klägers.

22 6. Die Revision des FA erweist sich danach als unbegründet und ist zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

23

24