Urteil vom 24. Februar 2010, II R 44/09

Verfassungsmäßigkeit der rückwirkenden Neuregelung der Besteuerung von Wohnmobilen über 2,8 t

BFH II. Senat

KraftStG § 2 Abs 2b, KraftStG § 8 Nr 1a, KraftStG § 8 Nr 2, KraftStG § 9 Abs 1 Nr 2a, KraftStG § 12 Abs 2 Nr 1, KraftStG § 18 Abs 5, StVZO § 23 Abs 6a, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 11. Februar 2009, Az: 14 K 277/08

Leitsätze

1. Die durch das 3. KraftStÄndG vom 21. Dezember 2006 mit Rückwirkung auf den 1. Januar 2006 geschaffenen Neuregelungen für die Wohnmobilbesteuerung verstoßen nicht gegen das Rückwirkungsverbot, weil diese ausschließlich begünstigende Wirkung haben .

2. Die Halter von Wohnmobilen mit einem zulässigen Gesamtgewicht von über 2,8 t konnten über den 1. Mai 2005 hinaus mit der Behandlung ihrer Fahrzeuge als LKW in keinem Falle rechnen. Ein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand dieser Rechtslage lag nicht vor .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Halter eines Wohnmobils, dessen zulässiges Gesamtgewicht 3 400 kg beträgt und das durch einen Dieselmotor mit einem Hubraum von 2 800 Kubikzentimeter angetrieben wird. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Kraftfahrzeugsteuer für das Fahrzeug zunächst nach dem für andere Fahrzeuge i.S. des § 8 Nr. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) geltenden Tarif --Besteuerung nach dem zulässigen Gesamtgewicht-- fest. Durch geänderten Bescheid vom 9. Juli 2007 setzte das FA die Kraftfahrzeugsteuer nach Maßgabe des § 2 Abs. 2b KraftStG i.d.F. des Dritten Gesetzes zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 21. Dezember 2006 --3. KraftStÄndG-- (BGBl I 2006, 3344) fest und berechnete die Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum bis zum 31. Dezember 2005 wie bisher nach dem zulässigen Gesamtgewicht und ab dem 1. Januar 2006 nach dem gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2a i.V.m. § 8 Nr. 1a KraftStG geltenden neuen Tarif. Der Einspruch, mit dem der Kläger hinsichtlich der rückwirkenden Erhöhung der festgesetzten Steuer einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot geltend machte, hatte keinen Erfolg.

2 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die rückwirkende Neuregelung der Wohnmobilbesteuerung durch das 3. KraftStÄndG sei verfassungsgemäß. Ohne diese Neuregelung hätte das Wohnmobil des Klägers aufgrund der ersatzlosen Aufhebung des § 23 Abs. 6a der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung (StVZO) durch die 27. Verordnung zur Änderung der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung vom 2. November 2004 (BGBl I 2004, 2712) wesentlich höher als PKW nach dem Hubraum besteuert werden müssen. Ein schutzwürdiges Vertrauen auf den Fortbestand der bis 1. Mai 2005 geltenden Rechtslage --und damit der Besteuerung des Wohnmobils mit einem Gesamtgewicht von über 2,8 t als anderes Fahrzeug-- habe schon deshalb nicht bestanden, weil mit einer gesetzlichen Neuregelung der Wohnmobilbesteuerung habe gerechnet werden müssen.

3 Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, die durch das 3. KraftStÄndG eingefügten Vorschriften zur Wohnmobilbesteuerung entfalteten eine echte Rückwirkung, die aufgrund ihrer belastenden Wirkung und mangels rechtfertigender Gründe verfassungswidrig sei. Halter von Wohnmobilen hätten aufgrund der im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zunächst vorgeschlagenen Beibehaltung der Besteuerung von Wohnmobilen nach deren verkehrsrechtlich zulässigem Gesamtgewicht auf einen Fortbestand der bisherigen Besteuerung vertrauen dürfen und nicht mit der letztlich erfolgten Neuregelung der Wohnmobilbesteuerung durch das 3. KraftStÄndG zu rechnen brauchen. Auch könne nicht angenommen werden, dass Wohnmobile mit einem zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 2,8 t nach dem Wegfall des § 23 Abs. 6a StVZO als PKW einzustufen gewesen wären.

4 Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und den Kraftfahrzeugsteuerbescheid vom 9. Juli 2007 in der Gestalt des Einspruchsbescheids vom 8. Oktober 2008 dahingehend zu ändern, dass die Kraftfahrzeugsteuer für das Jahr 2006 nach Maßgabe des für andere Fahrzeuge geltenden Steuersatzes festgesetzt wird.

5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

7 1. Das FA war gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 KraftStG zum Erlass des angegriffenen Änderungsbescheids berechtigt. Nach dieser Vorschrift ist die Steuer neu festzusetzen, wenn sich infolge einer Änderung der Bemessungsgrundlage oder des Steuersatzes eine andere Steuer ergibt. Diese Voraussetzungen sind auch erfüllt, wenn die Änderung der Bemessungsgrundlage bzw. des Steuersatzes im Zusammenhang mit der gesetzlichen Einführung einer neuen Fahrzeugart steht. Dies ist vorliegend aufgrund der Vorschriften des 3. KraftStÄndG der Fall. Durch diese ist erstmals die Fahrzeugart des Wohnmobils (§ 2 Abs. 2b KraftStG) eingeführt worden. Für die Zeit bis zum 31. Dezember 2005 ist eine Sonderregelung hinsichtlich der Bemessungsgrundlage (§ 18 Abs. 5 KraftStG) und für die Zeit ab dem 1. Januar 2006 eine Neuregelung im Hinblick auf den Steuersatz (§ 8 Nr. 1a i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2a KraftStG) getroffen worden. Demgemäß konnte das FA aufgrund der unstreitigen Einstufung des Fahrzeugs des Klägers als echtes Wohnmobil die Kraftfahrzeugsteuer für die Zeit ab 1. Januar 2006 nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 8 Nr. 1a und § 9 Abs. 1 Nr. 2a KraftStG ändern.

8 2. Der vom Kläger gerügte Verstoß der die Wohnmobilbesteuerung betreffenden Bestimmungen des 3. KraftStÄndG gegen das Rückwirkungsverbot sowie gegen das Vertrauensschutzprinzip liegt nicht vor.

9 a) Die Neuregelungen des 3. KraftStÄndG, wonach sich für Wohnmobile (§ 2 Abs. 2b KraftStG) die Steuer nach der Übergangszeit (§ 18 Abs. 5 KraftStG) ab 1. Januar 2006 gemäß § 8 Nr. 1a i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 2a KraftStG nach Gesamtgewicht und Schadstoffemissionen richtet, sind rückwirkend zum 1. Mai 2005 in Kraft getreten (Art. 2 des 3. KraftStÄndG). Ausgehend vom Entrichtungszeitraum der Kraftfahrzeugsteuer (§§ 6 und 11 KraftStG) liegt daher eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) des 3. KraftStÄndG insoweit vor, als auch für alle am Tag der Verkündung dieses Gesetzes abgeschlossenen Entrichtungszeiträume eine Neufestsetzung der Kraftfahrzeugsteuer zu erfolgen hatte (Roth, Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht 2007, 313; insoweit unklar Zens, Neue Wirtschafts-Briefe Fach 8 S. 1551, 1560). Darüber hinaus erfasst die gesetzliche Neuregelung auch alle nach dem Tag der Verkündung bereits begonnenen und noch nicht abgeschlossenen Besteuerungssachverhalte, so dass auch insoweit eine sog. unechte Rückwirkung (tatbestandliche Rückanknüpfung) vorliegt.

10 b) Es bedarf keiner abschließenden Entscheidung, ob es sich bei dieser rückwirkenden Inkraftsetzung um eine (echte bzw. unechte) Rückwirkung mit belastender Wirkung handelt. Nur in diesem Fall wären die für die Rückwirkung von Gesetzen mit belastender Wirkung geltenden Grundsätze anzuwenden. Rückwirkende Gesetze mit nur begünstigender Wirkung sind hingegen grundsätzlich unbegrenzt zulässig (vgl. nur Robbers in: Dolzer/Vogel/Graßhof (Hg.), Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 20 Rz 2372).

11 aa) Die durch das 3. KraftStÄndG geschaffenen Neuregelungen für die Wohnmobilbesteuerung haben ausschließlich begünstigende Wirkung. Ohne diese Vorschriften wären Wohnmobile als PKW zu besteuern gewesen. Diese Steuer wäre höher ausgefallen als diejenige, die sich für Wohnmobile aufgrund der durch das 3. KraftStÄndG eingefügten Vorschriften zur Wohnmobilbesteuerung ergibt.

12 (1) Bis zum Ablauf des 30. April 2005 war weder im KraftStG noch in verkehrsrechtlichen Vorschriften eine Regelung dazu getroffen, wie als Wohnmobile genutzte Fahrzeuge --d.h. Fahrzeuge, die nach Bauart und Zweck geeignet und bestimmt sind, Personen nicht nur zu befördern, sondern ihnen auch das (vorübergehende) Wohnen im Fahrzeug und damit eine besondere Art des Reisens zu ermöglichen-- kraftfahrzeugsteuerrechtlich einzustufen waren. Diese Gesetzeslücke hat der Bundesfinanzhof (BFH), ausgehend von der Einstufung von Wohnmobilen als PKW, im Wege der Analogie dahingehend geschlossen, dass die kraftfahrzeugsteuerrechtliche Behandlung dieser Fahrzeuge entsprechend der für sog. Kombinationskraftwagen geltenden Regelung des § 23 Abs. 6a StVZO bzw. der entsprechenden Vorgängernormen erfolgte (BFH-Urteile vom 22. Juni 1983 II R 64/82, BFHE 138, 493, BStBl II 1983, 747; vom 28. Juli 1992 VII R 118/91, BFHE 169, 468, BStBl II 1993, 250). Wohnmobile mit einem zulässigen

Gesamtgewicht bis 2,8 t, die außer dem Führersitz Plätze für nicht mehr als acht Personen hatten, waren kraftfahrzeugsteuerrechtlich als PKW zu beurteilen (BFH-Urteil in BFHE 169, 468, BStBl II 1993, 250). Wohnmobile mit einem zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 2,8 t waren hingegen wie LKW zu behandeln und als anderes Fahrzeug i.S. des § 8 Nr. 2 KraftStG zu besteuern (BFH-Urteil vom 1. Februar 1984 II R 144/81, BFHE 140, 474, BStBl II 1984, 461).

13 (2) Mit der ersatzlosen Aufhebung des § 23 Abs. 6a StVZO war die Grundlage dafür entfallen, Wohnmobile mit einem zulässigen Gesamtgewicht von über 2,8 t kraftfahrzeugsteuerrechtlich entsprechend dieser verkehrsrechtlichen Regelung als LKW zu behandeln. Ab 1. Mai 2005 galt daher --zunächst-- auch für diese Fahrzeuge der von der Rechtsprechung des BFH entwickelte Grundsatz, dass anhand von Bauart und Einrichtung des Kfz zu beurteilen ist, ob ein PKW oder ein LKW vorliegt (BFH-Urteil vom 9. April 2008 II R 62/07, BFHE 221, 252, BStBl II 2008, 691, m.w.N.). Demgemäß waren alle Wohnmobile entsprechend der unter der Geltung des § 23 Abs. 6a StVZO ergangenen Rechtsprechung ab 1. Mai 2005 als PKW zu besteuern. Von dieser Rechtslage ist auch die Besteuerungspraxis (vgl. z.B. Finanzministerium Hessen, Erlass vom 17. März 2005 S 6104 A-1- St III 3.07, Steuer-Eildienst 2005, 285 ff.) ausgegangen. Die Neuregelung der Wohnmobilbesteuerung durch das 3. KraftStÄndG hat daher --im Vergleich zu der für PKW geltenden Hubraumbesteuerung-- nach dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers (vgl. Bundesratsentwurf eines Gesetzes zur Änderung kraftfahrzeugsteuerlicher Vorschriften auch hinsichtlich der Wohnmobilbesteuerung, BRDrucks 229/05; Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 16/3314) aufgrund der Besteuerung nach zulässigem Gesamtgewicht und zusätzlich nach den Schadstoffemissionen eine Entlastung der Halter von Wohnmobilen bewirkt.

14 bb) Selbst wenn man der Einschätzung, mit der Aufhebung des § 23 Abs. 6a StVZO seien alle Wohnmobile, also auch diejenigen mit einem zulässigen Gesamtgewicht von über 2,8 t als PKW zu besteuern gewesen, nicht folgen würde, enthalten die Vorschriften des 3. KraftStÄndG keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung. Denn das Rückwirkungsverbot tritt insbesondere dann zurück, wenn sich kein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 23. November 1999 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239, 263). Davon ist auszugehen, wenn der Betroffene schon im Zeitpunkt, auf den die Rückwirkung bezogen war, nicht mit dem Fortbestand der Regelung rechnen durfte (BVerfG-Beschluss vom 15. Oktober 1996 1 BvL 44/92, 1 BvL 48/92, BVerfGE 95, 64, 86 f.). Lediglich aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes und dem Verhältnismäßigkeitsprinzip können sich Grenzen der Zulässigkeit ergeben. Diese sind erst überschritten, wenn die vom Gesetzgeber angeordnete unechte Rückwirkung zur Erreichung des Gesetzeszwecks nicht geeignet oder erforderlich ist oder wenn die Bestandsinteressen der Betroffenen die Veränderungsgründe des Gesetzgebers überwiegen (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 101, 239, 263, m.w.N., ständige Rechtsprechung).

15 Die Halter von Wohnmobilen mit einem zulässigen Gesamtgewicht von über 2,8 t konnten über den 1. Mai 2005 hinaus mit der Behandlung ihrer Fahrzeuge als LKW in keinem Falle rechnen. Ein schutzwürdiges Vertrauen in den Fortbestand dieser Rechtslage lag entgegen der Auffassung des Klägers nicht vor. Denn nach der rechtlichen Lage in dem Zeitpunkt, auf den der Eintritt der nachteiligen Rechtsfolge vom Gesetz zurückbezogen wird, musste mit einer entsprechenden Neuregelung gerechnet werden (BVerfG-Beschluss vom 10. März 1971 2 BvL 3/68, BVerfGE 30, 272, 286, m.w.N.). Denn nach der Aufhebung des § 23 Abs. 6a StVZO bedurfte es offensichtlich einer gesetzlichen Neuregelung der Wohnmobilbesteuerung. Mit der Aufhebung des § 23 Abs. 6a StVZO war nämlich die Grundlage dafür entfallen, diese Bestimmung zur Ausfüllung der für diese Fahrzeuge bestehenden kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Gesetzeslücke heranzuziehen. Schon in dem Gesetzesantrag des Landes Nordrhein-Westfalen vom 13. April 2005 (BRDrucks 229/05) wurde unter Hinweis auf den Wegfall des § 23 Abs. 6a StVZO auch für Wohnmobile auf die Notwendigkeit hingewiesen, die Besteuerung dieser Fahrzeuge "sachgerecht anzupassen".

16 Zudem waren die steuerlichen Folgen der Aufhebung des § 23 Abs. 6a StVZO für die im Gesetz genannten Fahrzeuge mit einem zulässigen Gesamtgewicht über 2,8 t seit Verkündung der Verordnung zur Änderung der StVZO im November 2004 allgemein bekannt (vgl. die Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung kraftfahrzeugsteuerlicher Vorschriften auch hinsichtlich der Wohnmobilbesteuerung, BTDrucks 16/519, 8). Die im Verlauf des Gesetzgebungsverfahren des 3. KraftStÄndG geäußerten und für die Beschlussfassung dieses Gesetzes nicht maßgeblichen Rechtsauffassungen sowie das vom objektiven Aussagegehalt der BFH-Urteile in BFHE 138, 493, BStBl II 1983, 747, und in BFHE 140, 474, BStBl II 1984, 461 abweichende Rechtsverständnis des Klägers begründen keine hinreichende Vertrauensgrundlage in den Fortbestand der bisherigen Rechtslage.

17 Es bestehen auch keine sonstigen Anhaltspunkte dafür, dass das Interesse der Halter von Wohnmobilen an einer Fortgeltung der Besteuerung nach Maßgabe des § 8 Nr. 2 KraftStG die Gründe für die Neuregelung der

Wohnmobilbesteuerung durch das 3. KraftStÄndG überwogen haben könnte. Einem Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot steht insbesondere entgegen, dass die rückwirkende Neuregelung der Wohnmobilbesteuerung aufgrund der durch § 18 Abs. 5 KraftStG geschaffenen Übergangsregelung für die Zeit vom 1. Mai 2005 bis zum 31. Dezember 2005 in differenzierter Weise erfolgte. Die Steuerpflichtigen wurden damit, dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genügend, schrittweise an die ab 1. Januar 2006 maßgebliche Besteuerung der Wohnmobile nach Gesamtgewicht und Schadstoffemissionen herangeführt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de