Urteil vom 05. Juli 2018, III R 41/17

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 05.07.2018 III R 42/17 - Steuerbefreiung bei Umrüstung eines Fahrzeugs zum Elektrofahrzeug

ECLI:DE:BFH:2018:U.050718.IIIR41.17.0

BFH III. Senat

KraftStG § 3d S 1, KraftStG § 18 Abs 4b, KraftStG § 3d Abs 4, KraftStG § 9 Abs 2, GG Art 3 Abs 1, FZV § 3 Abs 1 S 2, StVZO § 20 Abs 3a S 4

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 17. Januar 2017, Az: 1 K 1250/15

Leitsätze

1. NV: Die Steuerbefreiung für Elektrofahrzeuge nach § 3d KraftStG a.F. beginnt mit dem Datum der erstmaligen Zulassung des PKWs. Dabei kommt es nicht darauf an, ob es sich um ein Elektroneufahrzeug handelt oder um ein umgerüstetes Fahrzeug. Bei Umrüstfahrzeugen kann es daher vorkommen, dass der Begünstigungszeitraum bereits teilweise oder vollständig verstrichen ist, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erstmals vorliegen.

2. NV: 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.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 18. Januar 2017 1 K 1250/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Steuerbefreiung für ein auf Elektroantrieb umgerüstetes Kfz nach § 3d des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG).

2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist seit dem 15. November 2000 Halter eines Personenkraftwagens (PKW), der ursprünglich mit einem Dieselmotor ausgestattet war. Im Jahr 2014 wurde das Fahrzeug unter Ausbau des Dieselmotors zu einem Elektrofahrzeug umgerüstet. Aufgrund eines Gutachtens eines Prüfingenieurs ... vom 29. Oktober 2014 erhielt das Fahrzeug eine Betriebserlaubnis für Einzelfahrzeuge (§§ 21, 19 Abs. 2 der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung --StVZO--).

3 Am 10. November 2014 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) gegenüber dem Kläger die Kfz-Steuer mit dem hier streitigen Kfz-Steuerbescheid ab dem 30. Oktober 2014 auf 45 € jährlich fest; dabei berücksichtige das HZA eine Ermäßigung für Elektrofahrzeuge nach § 9 Abs. 2 KraftStG, lehnte aber eine Steuerbefreiung nach § 3d Abs. 1 KraftStG ab.

4 Der hiergegen eingelegte Einspruch und die Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg.

5 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

6 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG aufzuheben, den Kfz-Steuerbescheid vom 10. November 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. Juni 2015 zu ändern und die Kfz-Steuer bis einschließlich 29. Oktober 2024 auf 0 € herabzusetzen.

7 Das HZA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Steuerbefreiung des § 3d KraftStG zutreffend versagt.

9 1. Eine Steuerbefreiung gemäß § 3d Satz 1 KraftStG in der am 5. November 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 Abs. 4b KraftStG in der ab 12. Dezember 2012 geltenden und in der wortgleichen aktuellen Fassung regelt für bereits im Verkehr befindliche und bis zum 17. Mai 2011 erstmals zugelassene PKW, dass § 3d KraftStG in der am 5. November 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 Abs. 2 KraftStG nach den jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Mai 2006 VII R 27/05, BFHE 213, 273, BStBl II 2006, 607, Rz 10). Danach bezeichnen "erstmalige Zulassung" und "Erstzulassung" im Regelfall das in den Fahrzeugpapieren und den amtlichen Registern verzeichnete Datum der Erstzulassung (BFH-Urteil in BFHE 213, 273, BStBl II 2006, 607, Rz 20).

12 b) An dem verkehrsrechtlich bestimmten Datum der erstmaligen Zulassung i.S. des § 18 Abs. 4b KraftStG und § 3d Satz 1 KraftStG a.F. ändert sich nichts durch eine spätere Umrüstung des Fahrzeugs auf einen Elektroantrieb.

13 aa) § 18 Abs. 4b KraftStG und § 3d Satz 1 KraftStG a.F. beziehen sich nach ihrem Wortlaut ausdrücklich auf das Datum der erstmaligen Zulassung des PKWs i.S. des § 8 Nr. 1 KraftStG. Das Datum der Erstzulassung ist somit nicht auf die erstmalige Zulassung "als Elektrofahrzeug" bezogen (so aber Zens/Haßlbeck in Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuer, § 3d Rz 12; Bruschke, Grunderwerbsteuer, Kraftfahrzeugsteuer und andere Verkehrsteuern, 7. Aufl., S. 269), sondern auf die erstmalige Zulassung des PKWs. 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 Abs. 4 KraftStG in der seit dem 17. November 2016 geltenden Fassung (KraftStG n.F.) nicht gesondert vorgesehen und wurden daher bezüglich des Begünstigungszeitraums auch nicht abweichend geregelt. Der gesetzgeberischen Vorstellung in § 18 Abs. 4b KraftStG und § 3d Satz 1 KraftStG a.F. entsprach lediglich die Zulassung von Elektro*neu*fahrzeugen, weshalb eine Steuerbefreiung nur ab dem Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs geregelt wurde.

15 Erst § 3d Abs. 4 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" (BTDrucks 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 Abs. 4 KraftStG n.F. vorsieht.

16 c) Die Auffassung der Literatur (Zens, Neue Wirtschafts-Briefe 2013, 204, 212; Zens in: Lippross/Seibel,

Basiskommentar Steuerrecht, 107. Lieferung 04.2018, § 3d KraftStG, Rz 2; Zens/ Haßlbeck in Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuer, § 3d Rz 12; Bruschke, a.a.O., S. 269), dass ein Elektrofahrzeug eine eigenständige Fahrzeugart darstellt und deshalb durch Umrüstung eine entfallende Betriebserlaubnis (§ 19 Abs. 2 Satz 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 Abs. 3a 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 - vgl. Kraftfahrtbundesamt, Verzeichnis zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern, Stand: Juli 2017, 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 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 StVZO), eine Gefährdung von Verkehrsteilnehmern ergibt (§ 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 StVZO) noch das Abgas- oder Geräuschverhalten verschlechtert --§ 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 StVZO-- (vgl. auch Kammergericht Berlin, Beschluss vom 27. März 1998 2 Ss 341/97 - 3 Ws (B) 76/98, juris; Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg, Urteil vom 31. Mai 2011 10 S 1857/09, Deutsches Verwaltungsblatt 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 Abs. 1 Satz 2 der Fahrzeug-Zulassungsverordnung (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 (Thüringer Oberlandesgericht, Beschluss vom 21. Januar 2009 1 Ss 46/08, Neue Zeitschrift für Strafrecht-Rechtsprechungs-Report 2009, 216; Dauer in Hentschel/König/Dauer, Straßenverkehrsrecht, 44. Aufl., § 19 StVZO, Rz 14, § 3 FZV, Rz 30; Hühnermann in Burmann/Heß/Hühnermann/Jahnke, 25. Aufl., StVG § 1 Rz 4; vgl. auch § 5 Abs. 1 FZV). Damit hat das Entfallen der Betriebserlaubnis auch keine Auswirkungen auf das Datum der erstmaligen Zulassung.

20 d) Nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG ist das Fahrzeug des Klägers am 15. November 2000 und damit bis zum 17. Mai 2011 erstmals zum Verkehr zugelassen worden, so dass § 3d Satz 1 KraftStG a.F. weiterhin Anwendung findet.

21 Im Zeitpunkt der Umrüstung zum Elektrofahrzeug, am 29. Oktober 2014, war der ab dem Tag der Erstzulassung, 15. November 2000, beginnende Begünstigungszeitraum von fünf Jahren mithin bereits abgelaufen, so dass eine Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift ausscheidet.

22 2. Es kommt auch keine Steuerbefreiung gemäß § 3d Abs. 4 KraftStG n.F. in Betracht.

23 a) § 3d Abs. 4 KraftStG n.F. ist aufgrund der Übergangsvorschrift des § 18 Abs. 4b KraftStG auf das Fahrzeug des Klägers bereits nicht anwendbar, da das Fahrzeug des Klägers nach den bindenden Feststellungen des FG bereits erstmals am 15. November 2000 zum Verkehr zugelassen wurde.

24 b) Zudem ist die Vorschrift des § 3d Abs. 4 KraftStG n.F. auch tatbestandlich nicht einschlägig, da diese voraussetzt, dass das Fahrzeug in der Zeit vom 18. Mai 2016 bis zum 31. Dezember 2020 nachträglich zu einem Elektrofahrzeug umgerüstet worden ist. Auch dies ist mit der Umrüstung am 29. Oktober 2014 nicht gegeben.

25 3. Aus Art. 3 Abs. 1 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 Abs. 4b und § 3d Abs. 4 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 (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1, 2/07, 2 BvL 1, 2/08, BVerfGE 122, 210, Rz 59, m.w.N).

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-Urteil in BVerfGE 122, 210, Rz 60, m.w.N.).

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 Abs. 4b 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-Beschluss vom 27. September 2012 II R 9/11, BFHE 238, 241, BStBl II 2012, 899, mit Hinweis auf BVerfG-Beschluss vom 12. Mai 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 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de