

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 16.11.2004, VII R 16/04

Wohnmobile von Schaustellern steuerfrei

Leitsätze

Auch selbstfahrende Wohnwagen im Gewerbe nach Schaustellerart sind von der Steuer befreit, solange sie ausschließlich dem Schaustellergewerbe dienen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Halterin eines LKW, den sie für ihren Schaustellerbetrieb verwendet. Der Aufbau des Fahrzeuges kann ausgewechselt werden. Es stehen dafür zwei Wohncontainer zur Verfügung, die abwechselnd auf dem Fahrgestell befestigt werden können; einer von ihnen dient der Klägerin, der andere ggf. Angestellten für die Dauer der jeweiligen Kirmes als Wohnung. Im Fahrzeugschein wird das Fahrzeug als "LKW geschlossener Kasten mit Wechselaufbau" bezeichnet.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hatte für das Fahrzeug mit Bescheid von 1996 eine jährliche Kraftfahrzeugsteuer von 978 DM, beginnend ab 9. Februar 1996, festgesetzt. Später stellte er das Fahrzeug rückwirkend ab diesem Zeitpunkt steuerfrei. Im Juli 2002 kam das FA jedoch zu der Auffassung, die Steuerbefreiung sei irrtümlich erfolgt. Mit dem angefochtenen Bescheid vom 12. August 2002 setzte es deshalb die Kraftfahrzeugsteuer rückwirkend ab 9. Februar 1998 auf jährlich 500 EUR fest. Die hiergegen erhobene Klage ist ohne Erfolg geblieben. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 8 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) greife nicht ein. Es handele sich bei dem Fahrzeug der Klägerin nämlich weder um eine Zugmaschine im Sinne des Buchst. a dieser Vorschrift noch um einen Wohn- oder Packwagen im Sinne des Buchst. b; denn unter den Buchst. b fielen nur Fahrzeuge, die als Anhänger mitgeführt werden könnten. Selbstfahrende Wohnwagen seien nicht kraftfahrzeugsteuerrechtlich begünstigt. Dies verstoße nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz.
- 3 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision der Klägerin.
- 4 Das FA meint, die Steuerbefreiungstatbestände seien im Gesetz eindeutig definiert. Das Fahrzeug der Klägerin sei weder eine Zugmaschine noch ein Wohnwagen i.S. des § 3 Nr. 8 Buchst. b KraftStG, weil es sich dabei um Anhänger handeln müsse, die hinter einem Zugfahrzeug hergezogen werden. Wegen der Zulässigkeit einer rückwirkenden Neufestsetzung der Kraftfahrzeugsteuer bezieht sich das FA auf das Urteil des Senats vom 21. Januar 1999 VII R 58/98 (BFH/NV 1999, 1127).

Entscheidungsgründe

- 5 II. Die Revision der Klägerin ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und des Kraftfahrzeugsteueränderungsbescheides des FA. Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 6 Nach § 3 Nr. 8 KraftStG ist von der Steuer befreit das Halten von Zugmaschinen, solange sie ausschließlich für den Betrieb eines Schaustellergewerbes verwendet

werden (Buchst. a), sowie von Wohnwagen mit einem zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 3 500 kg und Packwagen mit einem zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 2 500 kg im Gewerbe nach Schaustellerart, solange sie ausschließlich dem Schaustellergewerbe dienen (Buchst. b).

- 7 Zugmaschinen sind nach der Rechtsprechung des Senats Fahrzeuge, deren wirtschaftlicher Wert im Wesentlichen in der Zugleistung liegt und die nach ihrer Bauart ausschließlich oder überwiegend zur Fortbewegung von Lasten durch Ziehen von Anhängern zu dienen geeignet und bestimmt sind (Urteil vom 26. November 1991 VII R 88/90, BFH/NV 1992, 414). Die Anwendung des Buchst. a kommt damit, ohne dass dies näherer Ausführung bedarf, im Streitfall nicht ernstlich in Betracht.
- 8 Das Fahrzeug der Klägerin ist jedoch nach § 3 Nr. 8 Buchst. b KraftStG von der Steuer befreit. Diese Vorschrift ist auch auf selbstfahrende Wohnwagen anzuwenden (a.A. Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuergesetz, § 3 Rdnr. 115, mit Hinweis auf einen Erlass des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen). Allerdings hat der Gesetzgeber des Jahres 1985, in dem vorgenannte Vorschrift des KraftStG ihre heutige Fassung erhalten hat, die Verwendung von selbstfahrenden Wohnwagen im Schaustellergewerbe offenbar noch nicht im Auge gehabt. Anlass für die Erweiterung der bis 1985 auf Zugmaschinen für das Schaustellergewerbe bzw. für Schausteller (vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Januar 1966 II 127/63, BFHE 85, 46, BStBl III 1966, 229) beschränkten Steuerbefreiung war vielmehr, dass damals für das Schaustellergewerbe verwendete Fahrzeuganhänger nur dann von der Kraftfahrzeugsteuer frei waren, wenn sie lediglich hinter Zugmaschinen mit einer Geschwindigkeit von nicht mehr als 25 km/h mitgeführt wurden; denn dann waren sie nach § 18 Straßenverkehrs-Zulassungsordnung (StVZO) nicht zulassungspflichtig und folglich nach § 3 Nr. 1 KraftStG von der Kraftfahrzeugsteuer befreit. Die Verwendung solcher Anhänger hinter schnelleren Zugmaschinen und eine entsprechende Erweiterung der Steuerbefreiung erschien dem Gesetzgeber jedoch wegen der Belange des Verkehrs wie der Schausteller dringend geboten (vgl. BTDrucks 10/4513, Bl. 33). An selbstfahrende Wohnwagen im Schaustellergewerbe hat der Gesetzgeber damals offenbar nicht gedacht; sie waren bis dahin --weil weder Zugmaschine noch mit höchstens 25 km/h hinter einer Zugmaschine beförderte Anhänger-- nicht steuerbefreit und wurden auch jetzt weder im Gesetzestext noch, soweit dokumentiert, in den Gesetzesberatungen ausdrücklich angesprochen.
- 9 Dass der Gesetzgeber des Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetzes (KraftStÄndG) von 1985 die kraftfahrzeugsteuerliche Lage von Schaustellerbetrieben nicht bewusst dadurch hat verbessern wollen, dass er ihnen die kraftfahrzeugsteuerfreie Verwendung (auch) von selbstfahrenden Wohnwagen ermöglichte, steht indes einer dahin gehenden Auslegung des § 3 Nr. 8 Buchst. b KraftStG nicht entgegen. Diese ist vielmehr aus folgenden Gründen geboten:
- 10 Das aus der Sicht des Gesetzgebers des § 3 Nr. 8 KraftStG --Fassung 1985-- bestehende Bedürfnis, Wohnwagenanhänger von Schaustellerbetrieben uneingeschränkt in die Steuerbefreiung einzubeziehen, musste mit Rücksicht auf den Gleichbehandlungsgrundsatz die Frage aufwerfen, ob nicht die Einbeziehung von selbstfahrenden Wohnwagen in die Steuerbefreiung anlässlich der Neufassung des § 3 Nr. 8 KraftStG geboten ist. Wie bereits die Klägerin zutreffend ausgeführt hat und offenbar auch FA und FG nicht in Abrede stellen wollen, sind nämlich keine einsichtigen sachlichen Gründe dafür gegeben, warum die Zugfahrzeuge und die Wohnwagenanhänger von Schaustellern steuerbefreit sein sollen, Schausteller also Kraftfahrzeugsteuerfreiheit genießen, wenn sie ihren speziellen Wohnbedarf durch einen von einer Zugmaschine gezogenen Wohnwagenanhänger befriedigen, nicht

aber, wenn dies durch einen selbstfahrenden Wohnwagen geschieht, also ein Fahrzeug, in dem Funktion und Bauteile einer Zugmaschine und eines Wohnanhängers eine feste Verbindung eingegangen sind. Dass diese Fahrzeuge bis dahin anders als Gespanne aus Zugmaschine und Wohnwagenanhänger nicht steuerbefreit waren, ließ sich noch damit rechtfertigen, dass das Halten von Wohnwagen(anhängern), die mit einer Geschwindigkeit von höchstens 25 km/h fortbewegt werden dürfen, der Verwendung selbstfahrender Wohnwagen nicht vergleichbar war; überdies war der Ausschluss selbstfahrender Wohnwagen aus der Steuerbefreiung im Wesentlichen die Folge der § 3 Nr. 1 KraftStG zugrunde liegenden groben Typisierung, ohne dass in dem kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Regelungsprogramm die Besteuerung von Wohnwagen und Wohnwagenanhängern von Schaustellern eigens bedacht und normiert gewesen wäre. Sinn und Zweck der Steuerbefreiung, die § 3 Nr. 8 KraftStG --Fassung 1985-- gewährt, bieten hingegen keinen Anhalt dafür, nunmehr nicht auch selbstfahrende Wohnwagen im Gewerbe nach Schaustellerart von der Kraftfahrzeugsteuer frei zu lassen.

11 Wenn der Gesetzgeber des Jahres 1985 gleichwohl die Steuerbefreiung lediglich auf alle Wohnwagenanhänger (nicht aber auch auf selbstfahrende Wohnwagen) ausgedehnt hat, so ist diese Absicht einer hiervon abweichenden, über die Absichten des Gesetzgebers hinausgehenden, jedoch nach Sinn und Zweck der Steuerbefreiung gebotenen verfassungsfreundlichen Auslegung des § 3 Nr. 8 KraftStG nicht hinderlich. Das müsste erst recht gelten, wenn die Analyse des FG zutrifft, dass durch die tatsächliche Entwicklung (vermehrter Einsatz selbstfahrender Wohnwagen im Schaustellergewerbe) eine Regelungslücke entstanden ist. Denn solche Lücken ggf. durch eine extensive Auslegung des vom Gesetzgeber formulierten Steuertatbestandes zu schließen, gehört zu dem den Gerichten erteilten Auftrag zur Fortbildung des Rechts und ist auch bei einer Steuerbefreiungsvorschrift, die wie § 3 Nr. 8 KraftStG eine Ausnahme von der Steuerpflicht beim Halten von Kraftfahrzeugen vorsieht, nicht unzulässig. Es gibt nämlich jedenfalls im deutschen (Kraftfahrzeug-)Steuerrecht keinen Rechtsgrundsatz, dass Ausnahmegesetze stets oder jedenfalls grundsätzlich "eng", also nicht wie jede andere Vorschrift nach den allgemeinen Auslegungsregeln gemäß Wortlaut, systematischem Zusammenhang, Entstehungsgeschichte sowie Sinn und Zweck auszulegen sind. Hätte aber der Gesetzgeber mit der Verwendung selbstfahrender Wohnwagen im Schaustellergewerbe gerechnet bzw. sich über deren kraftfahrzeugsteuerliche Behandlung eigens eine Meinung gebildet, so ist davon auszugehen, dass er solche Fahrzeuge ebenso wie Zugmaschinen und Wohnwagenanhänger von der Kraftfahrzeugsteuer befreit hätte oder doch jedenfalls bei Vermeidung eines kaum lösbaren Widerspruchs zu dem Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes hätte gleich behandeln müssen. Für den erkennenden Senat ist zumindest, wie erwähnt, kein sachlich einleuchtender Gesichtspunkt erkennbar, warum sowohl Zugmaschinen als auch Wohnwagenanhänger von Schaustellern unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 8 KraftStG von der Kraftfahrzeugsteuer befreit sein sollen, selbstfahrende Wohnwagen von Schaustellern jedoch nicht. Auch vom FA ist dafür kein Gesichtspunkt angeführt worden.

12 Die vom erkennenden Senat für geboten erachtete Auslegung wird auch durch den Wortlaut des § 3 Nr. 8 Buchst. b KraftStG nicht etwa ausgeschlossen; die Absicht des Gesetzgebers, nur Anhänger steuerfrei zu stellen, hat sich im Normtext nicht, jedenfalls nicht so deutlich niedergeschlagen, dass eine solche Auslegung die durch den Wortlaut der Vorschrift gezogenen Grenzen überschritte. Die vom KraftStG in § 3 Nr. 8 Buchst. b verwandte Formulierung ("Wohnwagen und Packwagen im Gewerbe nach Schaustellerart ...") findet sich in § 18 Abs. 2 Nr. 6 Buchst. e StVZO

wieder, der "Wohnwagen und Packwagen im Gewerbe nach Schaustellerart" --unter einschränkenden, hier nicht interessierenden Voraussetzungen-- von der verkehrsrechtlichen Zulassungspflicht freistellt, die sonst für Kraftfahrzeuge mit einer durch die Bauart bestimmten Höchstgeschwindigkeit von mehr als 6 km/h und ihre Anhänger grundsätzlich besteht. Diese Freistellung bezieht sich nur auf Anhänger; das ist in der einleitenden Wendung zu der genannten Nr. 6 ausdrücklich geregelt ("Ausgenommen von den Vorschriften über das Zulassungsverfahren sind ... 6. folgende Arten von Anhängern: ..."). § 18 Abs. 2 Nr. 6 Buchst. e StVZO deutet also darauf hin, dass in der Gesetzessprache jedenfalls der StVZO --überdies ebenso in der Umgangssprache-- unter Wohnwagen nicht selbstredend Wohnwagenanhänger zu verstehen sind, wenn auch diese kurz als "Wohnwagen" bezeichnet werden können (so z.B. in § 21 Abs. 1 Nr. 3 der Straßenverkehrsordnung --StVO--) und selbstfahrende Wohnwagen mitunter "Wohnmobile" genannt werden; jedoch sind auch selbstfahrende Wohnwagen und nicht nur Wohnwagenanhänger nach dem Sprachgebrauch der StVZO Wohnwagen. Das Gleiche wird für § 42 StVO zu gelten haben, wo Hinweisschilder auf "Plätze für Wohnwagen" erwähnt werden; denn dass insofern nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift nicht nur Wohnwagenanhänger, sondern auch selbstfahrende Wohnwagen gemeint sind, liegt auf der Hand. In dem gleichen (Anhänger und selbstfahrende Fahrzeuge umfassenden) Sinn wird der Begriff des Wohnwagens schließlich ersichtlich z.B. in den zahlreichen Naturparkverordnungen der Länder gebraucht; denn auch insofern liegt auf der Hand, dass das in diesen ausgesprochene Verbot für das Abstellen von Wohnwagen nicht nur auch, sondern gerade in erster Linie die --den Markt beherrschenden-- Wohnmobile, also selbstfahrende Wohnwagen, meint. Schließlich ist in diesem Zusammenhang § 10 Abs. 1 KraftStG zu erwähnen, wo das KraftStG von "Wohnwagenanhängern" spricht, welcher Formulierung es nicht bedurft hätte, wenn Wohnwagen im Sinne des KraftStG nur zum Wohnen bestimmte Anhänger wären.

13 Demnach bedarf es entgegen der Ansicht des FG unbeschadet der Entstehungsgeschichte des § 3 Nr. 8 KraftStG nach dem Sinn und Zweck der dort in Buchst. b vorgesehenen Steuerbefreiung keiner Gesetzesänderung, um selbstfahrende Wohnwagen von Schaustellern in die Steuerbegünstigung im Wege einer verfassungsfreundlichen Auslegung der Vorschrift einzubeziehen. Ob, wenn es anders wäre und § 3 Nr. 8 Buchst. b KraftStG nicht in diesem Sinne auslegungsfähig wäre, ein gesetzgeberisches Unterlassen verfassungsrechtlich zu beanstanden wäre, weil der Gesetzgeber trotz zahlloser zwischenzeitlicher Änderungen des KraftStG einen 1985 möglicherweise noch nicht als gleichheitswidrig zu beanstandenden Ausschluss selbstfahrender Wohnwagen von der Steuerbefreiung im Rahmen einer typisierenden Regelung --bzw., wie das FG meint, weil Schausteller damals selbstfahrende Wohnwagen "kaum" eingesetzt hätten-- hat vorsehen dürfen, dieser Ausschluss selbstfahrender Wohnwagen heute jedoch nach den tatsächlichen Verhältnissen nicht mehr zu rechtfertigen wäre, kann offen bleiben.

14 Für eine Änderung des zugunsten der Klägerin ergangenen Kraftfahrzeugsteueränderungsbescheides, in dem deren Wohnwagen von der strittigen Kraftfahrzeugsteuer freigestellt worden ist, fehlt es folglich von vornherein an den nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG maßgeblichen Voraussetzungen. Es kann daher offen bleiben, ob diese Vorschrift entsprechend der bisherigen Rechtsprechung des Senats (Urteil vom 20. August 1985 VII R 182/82, BFHE 144, 465, BStBl II 1985, 716, und Urteil in BFH/NV 1999, 1127) auch bei einer rechtsirrtümlich verfügten Freistellung eines Fahrzeuges von der Kraftfahrzeugsteuer eine rückwirkende Neufestsetzung der Kraftfahrzeugsteuer zulässt, und zwar sogar dann, wenn die Freistellung wie hier in Änderung eines zuvor ergangenen

Kraftfahrzeugsteuerbescheides, durch den bereits Steuer festgesetzt worden war, vorgenommen worden ist.