

**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

des Herrn Dr. L...,

- Bevollmächtigte: Rechtsanwälte Nahme & Reinicke,
Leisewitzstraße 41/43, 30175 Hannover -

gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Februar 2010 - II R 44/09 -

hat die 1. Kammer des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch

den Vizepräsidenten Kirchhof
und die Richter Eichberger,
Masing

gemäß § 93b in Verbindung mit § 93a BVerfGG in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. August 1993 (BGBl I S. 1473) am 30. Oktober 2010 einstimmig beschlossen:

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen.

Gründe:

Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Besteuerung von Wohnmobilen mit der Kraftfahrzeugsteuer. 1

I.

1. Bis zum 30. April 2005 gab es für die Bemessung der Kraftfahrzeugsteuer (neben Krafträdern) nur die Fahrzeugkategorien Personenkraftwagen (§ 8 Nr. 1 Kraftfahrzeugsteuergesetz <KraftStG>) und „andere Fahrzeuge“, zu denen insbesondere Lastkraftwagen zählen (§ 8 Nr. 2 KraftStG). Ob Wohnmobile danach als Personenkraftwagen oder als Lastkraftwagen einzuordnen waren, beurteilte sich nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in Analogie zu § 23 Abs. 6a Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung (StVZO) dahin gehend, dass als Personenkraftwagen auch ein Kraftfahrzeug zu beurteilen sei, dessen zulässiges Gesamtgewicht 2,8 t nicht überschreite und das nach Bauart und Einrichtung geeignet und bestimmt sei, bis zu fünf Personen zu befördern und ihnen das vorübergehende Wohnen im Fahrzeug zu ermöglichen (Bundesfinanzhof, Urteil vom 22. Juni 1983 - II R 64/82 - BStBl II 1983, S. 747 unter 3. der Gründe; ebenso Urteil vom 28. Juli 1992 - VII R 118/91 - BStBl. II 1993, S. 250 mit einer Klarstellung hinsichtlich der Sitzplätze: bis zu neun einschließlich Fahrersitz). § 23 Abs. 6a StVZO a. F. sah für so genannte Kombinationskraftwagen vor, als Personenkraftwagen auch Kraftfahrzeuge mit einem zulässigen Gesamtgewicht von nicht mehr als 2,8 t zu bezeichnen, die nach ih-

 2

rer Bauart und Einrichtung geeignet und bestimmt waren, wahlweise vorwiegend Personen oder vorwiegend Güter zu befördern, und die außer dem Fahrersitz Plätze für nicht mehr als acht Personen hatten. Ein Wohnmobil mit einem zulässigen Gesamtgewicht von mehr als 2,8 t stufte der Bundesfinanzhof dementsprechend als „anderes Fahrzeug“ im Sinne des § 8 Nr. 2 KraftStG ein (Bundesfinanzhof, Urteil vom 1. Februar 1984 - II R 144/81 - BStBl II 1984, S. 461).

§ 23 Abs. 6a StVZO a. F. wurde mit Wirkung ab 1. Mai 2005 durch die Siebenundzwanzigste Verordnung zur Änderung der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung vom 2. November 2004 (BGBl I S. 2712) aufgehoben. Damit war ein Lückenschluss im kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Regelungsgefüge durch eine analoge Anwendung des § 23 Abs. 6a StVZO a. F. nicht mehr möglich. Die Besteuerungspraxis ging daher zunächst davon aus, dass Wohnmobile als Personenkraftwagen einzuordnen und damit nach Hubraum und folglich erheblich höher zu besteuern seien (vgl. z.B. Finanzministerium Hessen, Erlass vom 17. März 2005 - S 6104 A-1- St III 3.07 -, StE 2005, S. 285 <287>). Nach einer Absprache der obersten Finanzbehörden der Länder wurde in den Bundesländern dann jedoch abweichend von dem genannten Erlass des Finanzministeriums Hessen vereinbart, im Hinblick auf eine zu erwartende gesetzliche Neuregelung die bisherige Besteuerung zunächst „übergangsweise“ fortzuführen (vgl. z.B. Finanzministerium Nordrhein-Westfalen, Erlass vom 20. April 2005 - S 6104 - 2a - V A 1 -, juris; Zens, NWB Fach 8, S. 1551 <1553>).

3

Mit dem Dritten Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (3. Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz vom 21. Dezember 2006, BGBl I S. 3344) hat der Gesetzgeber auf Empfehlung des Finanzausschusses (BTDrucks 16/3314) Wohnmobile als eine eigenständige Fahrzeugkategorie (§ 2 Abs. 2b KraftStG) in das Kraftfahrzeugsteuergesetz aufgenommen und hierfür die Steuer mit einem eigenen Tarif (§ 9 Abs.1 Nr. 2a KraftStG) nach dem Gewicht und nach Schadstoffemissionen bemessen (§ 8 Nr. 1a KraftStG). Das 3. Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz trat mit Wirkung vom 1. Mai 2005 in Kraft. Es enthielt für Wohnmobile eine Übergangsregelung (§ 18 Abs. 5 KraftStG), nach der sie bis zum 31. Dezember 2005 nach der bisherigen Rechtspraxis besteuert wurden.

4

2. Der Beschwerdeführer ist Halter eines im August 2002 zugelassenen Wohnmobils. Das Finanzamt setzte die Kraftfahrzeugsteuer für das Fahrzeug zunächst nach dem für „andere Fahrzeuge“ im Sinne des § 8 Nr. 2 KraftStG geltenden Tarif - Besteuerung nach dem zulässigen Gesamtgewicht - fest.

5

Durch Änderungsbescheid vom 9. Juli 2007 setzte das Finanzamt die Kraftfahrzeugsteuer nach Maßgabe des § 2 Abs. 2b KraftStG in der Fassung des 3. Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetzes fest und berechnete die Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum bis zum 31. Dezember 2005 wie bisher nach dem zulässigen Gesamtgewicht auf 198 € jährlich und ab dem 1. Januar 2006 nach dem gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2a in Verbindung mit § 8 Nr. 1a KraftStG geltenden neuen Tarif für Wohnmobile auf 310 € jährlich. Der Einspruch, mit dem der Beschwerdeführer hinsichtlich der rückwir-

6

kenden Erhöhung der festgesetzten Steuer einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot geltend machte, hatte keinen Erfolg.

Das Finanzgericht wies die Klage ab. Die rückwirkende Neuregelung der Wohnmobilbesteuerung durch das 3. Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz sei verfassungsgemäß. Ohne diese Neuregelung hätte das Wohnmobil des Klägers aufgrund der ersatzlosen Aufhebung des § 23 Abs. 6a StVZO a. F. wesentlich höher, nämlich wie ein Personenkraftwagen 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.

Der Bundesfinanzhof wies die Revision als unbegründet zurück. Der vom Beschwerdeführer gerügte Verstoß der die Wohnmobilbesteuerung betreffenden Bestimmungen des 3. Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetzes gegen das Rückwirkungsverbot sowie gegen das Vertrauensschutzprinzip liege nicht vor. Die Neuregelungen, 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 in Verbindung mit § 9 Abs. 1 Nr. 2a KraftStG nach Gesamtgewicht und Schadstoffemissionen richte, seien rückwirkend zum 1. Mai 2005 in Kraft getreten. Rückwirkende Gesetze mit nur begünstigender Wirkung seien grundsätzlich unbegrenzt zulässig. Die durch das 3. Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz geschaffenen Neuregelungen für die Wohnmobilbesteuerung hätten ausschließlich begünstigende Wirkung. Ohne diese Vorschriften seien Wohnmobile als Personenkraftwagen zu besteuern gewesen. Die Steuer wäre höher ausgefallen als diejenige, die sich für Wohnmobile aufgrund der nunmehr eingefügten Vorschriften zur Wohnmobilbesteuerung ergebe. Zudem hätten die Halter von Wohnmobilen mit einem zulässigen Gesamtgewicht von über 2,8 t über den 1. Mai 2005 hinaus mit der Behandlung ihrer Fahrzeuge als Lastkraftwagen in keinem Fall rechnen können. Nach der Aufhebung des § 23 Abs. 6a StVZO a. F. habe es offensichtlich einer gesetzlichen Neuregelung der Wohnmobilbesteuerung bedurft. Einem Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot stehe zudem 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 erfolgt sei.

Eine vom Beschwerdeführer erhobene Anhörungsrüge wurde vom Bundesfinanzhof als unbegründet zurückgewiesen.

II.

Mit seiner Verfassungsbeschwerde rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung von Art. 2 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 3, Art. 3 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 und Art. 103 Abs. 1 GG.

Seine wesentlichen und entscheidungserheblichen Rechtsausführungen seien nicht

in Erwägung gezogen worden. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs beruhe auf einer objektiv willkürlichen Auslegung der Regelungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes. Die im 3. Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz enthaltenen Vorschriften zur Neuregelung der Wohnmobilbesteuerung enthielten eine echte Rückwirkung und seien verfassungswidrig. Die Rückwirkung habe allenfalls auf den Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses am 28. Dezember 2006 bezogen werden dürfen.

III.

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen. Der Verfassungsbeschwerde kommt keine grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung zu (§ 93a Abs. 2 Buchstabe a BVerfGG). Die Annahme der Verfassungsbeschwerde ist auch nicht zur Durchsetzung der vom Beschwerdeführer als verletzt gerügten Grundrechte angezeigt (§ 93a Abs. 2 Buchstabe b BVerfGG). 12

Durchgreifende Anhaltspunkte dafür, dass der Bundesfinanzhof den Bedeutung Gehalt des Rechtsstaatsprinzips (Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 3 GG) bei der Auslegung und Anwendung des § 8 Nr. 1 KraftStG grundsätzlich verkannt hätte, zeigt die Verfassungsbeschwerde nicht auf. Das 3. Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz ruft in Bezug auf Wohnmobile zwar eine echte Rückwirkung hervor (1). Im Hinblick auf die dafür vom Bundesverfassungsgericht entwickelten Grundsätze (2) erweist sich diese aber als verfassungsgemäß (3). 13

1. Artikel 2 des am 28. Dezember 2006 verkündeten 3. Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetzes regelt die Einordnung von Wohnmobilen nach § 2 Abs. 2b KraftStG in eine eigene Fahrzeugkategorie rückwirkend auf den 1. Mai 2005. Die Vorschrift erklärt danach die neuen Regelungen zur Besteuerung von Wohnmobilen auch für bereits abgeschlossene Veranlagungszeiträume für anwendbar, die vor dem Zeitpunkt der Verkündung der Norm liegen und abgeschlossen sind. Darin liegt für den Zeitraum vom 1. Mai 2005 bis 31. Dezember 2005 eine echte Rückwirkung (vgl. BVerfGE 11, 139 <145>; 101, 239 <263>). Auch in Bezug auf den hier einschlägigen Zeitraum vom 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2006 liegt eine echte Rückwirkung vor. Zwar war der insoweit maßgebliche Veranlagungszeitraum vom 1. Januar 2006 bis 31. Dezember 2006 bei Verkündung des 3. Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetzes am 28. Dezember 2006 noch nicht abgelaufen. Die Kraftfahrzeugsteuer war nach ihrer einfachrechtlichen Ausgestaltung jedoch bereits am 1. Januar 2006, also zu Beginn des maßgeblichen Entrichtungszeitraums, entstanden (§ 6 KraftStG). Im Bereich des Steuerrechts liegt eine echte Rückwirkung dann vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Juli 2010 - 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 -, DStR 2010, S. 1733 ff., juris, Rn. 48). Dies ist hier der Fall, da durch das 3. Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz am 28. Dezember 2006 die bereits am 1. Januar 2006 entstandene Steuerschuld modifiziert worden ist. 14

2. Vor dem Rechtsstaatsprinzip des Grundgesetzes bedarf es einer besonderen Rechtfertigung, wenn der Gesetzgeber die Rechtsfolge eines der Vergangenheit zu- 15

gehörigen Verhaltens nachträglich belastend ändert. Die Verlässlichkeit der Rechtsordnung ist eine der Grundbedingungen freiheitlicher Verfassungen (vgl. BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Juli 2010, a.a.O. unter Rn. 44). Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll. Das ist regelmäßig verfassungsrechtlich unzulässig. Erst mit der Verkündung ist eine Norm rechtlich existent. Bis zu diesem Zeitpunkt, zumindest aber bis zum endgültigen Gesetzesbeschluss (vgl. BVerfGE 97, 67 <79> m.w.N.), muss der von einem Gesetz Betroffene grundsätzlich darauf vertrauen können, dass seine auf geltendes Recht gegründete Rechtsposition nicht durch eine zeitlich rückwirkende Änderung der gesetzlichen Rechtsfolgenanordnung verändert wird (vgl. BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Juli 2010, a.a.O. unter Rn. 45).

Das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot gilt allerdings nur für belastende Regelungen (vgl. BVerfGE 38, 61 <83>; 105, 17 <37>; BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 7. Juli 2010, a.a.O. unter Rn. 45 f.; Schulze-Fielitz, in: Dreier, GG, 2. Aufl. 2006, Art. 20 (Rechtsstaat) Rn. 152; Robbers, in: Dolzer/Vogel/Graßhof, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Art. 20 Abs. 1 Rn. 2356 und Rn. 2372 <Oktober 2009>). Das Grundgesetz schützt nicht die bloße Erwartung, das geltende Steuerrecht werde unverändert fortbestehen. Dies gilt auch dann, wenn die Betroffenen bei ihren Dispositionen von den bisherigen Steuersätzen ausgegangen sind (vgl. BVerfGE 38, 61 <83>).

3. Daran gemessen liegt hier kein Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot oder allgemeine Vertrauensschutzgesichtspunkte vor.

a) Wie der Bundesfinanzhof nachvollziehbar und in Einklang mit der herrschenden Meinung in Schrifttum und Rechtsprechung ausführt (vgl. Zens, NWB Fach 8, S. 1551 <1553>; Strodthoff, KraftSt, § 8 Rn. 18l <März 2010>; Johannes/Roth, UVR 2008, S. 278 <281>; Brusckke, UVR 2007, S. 51 <52>; Finanzgericht des Saarlandes, Beschluss vom 7. November 2007 - 2 V 1447/07 -, StE 2007, S. 776; Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Beschluss vom 23. Januar 2008 - 3 V 119/07 -, EFG 2008, S. 728), stellt die Neuregelung für Wohnmobile eine begünstigende Regelung dar. Denn ohne die Neuregelung wären Wohnmobile ab dem 1. Mai 2005 als Personenkraftwagen zu besteuern, so dass der mit dem 3. Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz eingeführte Sondertarif für Wohnmobile eine Begünstigung darstellt. Diese Auslegung des einfachen Rechts durch den Bundesfinanzhof ist vom Bundesverfassungsgericht grundsätzlich hinzunehmen und hier vom Beschwerdeführer nicht mit verfassungsrechtlich durchgreifenden Einwänden in Zweifel gezogen. Die in der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Zulässigkeit oder Unzulässigkeit von belastenden Regelungen mit echter Rückwirkung sind daher nicht einschlägig.

Zwar läge in einer Neuregelung gegenüber der bis zum 30. April 2005 geltenden Rechtslage - Besteuerung der Wohnmobile als „andere Fahrzeuge“ - eine Schlech-

terstellung und damit eine belastende Regelung. Der Rückwirkungszeitraum beschränkt sich hier aber - infolge der Übergangsregelung des § 18 Abs. 5 KraftStG - auf den Zeitraum ab dem 1. Januar 2006. Entrichtungszeiträume vor dem 1. Mai 2005, denen gegenüber eine Verschlechterung eintreten würde, sind vom 3. Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetz nicht betroffen. Gegenüber der ab dem 1. Januar 2006 geltenden Rechtslage - Besteuerung als Personenkraftwagen aufgrund Wegfalls des § 23 Abs. 6a StVZO a. F. - erweist sich die Neuregelung als günstiger.

b) Unabhängig hiervon ist auch sonst nicht erkennbar, dass der Beschwerdeführer uneingeschränkt auf den Fortbestand der alten, bis zum 30. April 2005 geltenden Rechtslage vertrauen durfte und, gemessen hieran, durch die Neuregelung in diesem nur eingeschränkt schutzwürdigen Vertrauen in verfassungsrechtlich nicht mehr hinnehmbarer Weise enttäuscht worden wäre. 20

Zum einen ist die allgemeine Erwartung des Bürgers, das geltende Recht werde unverändert fortbestehen, verfassungsrechtlich nicht geschützt. Dies gilt auch im Bereich des Steuerrechts. Der Steuerpflichtige kann nicht darauf vertrauen, dass der Gesetzgeber steuerliche Vergünstigungen, die er bisher mit Rücksicht auf bestimmte Tatsachen oder Umstände, insbesondere aus konjunkturpolitischen Erwägungen gewährt hat, immer uneingeschränkt auch für die Zukunft aufrechterhält (vgl. BVerfGE 18, 135 <144>; 105, 17 <40>). 21

Zum anderen konnte hier kein Vertrauen in den Fortbestand der bisherigen Besteuerung entstehen. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob - wie der Bundesfinanzhof in der angefochtenen Entscheidung hilfsweise ausführt - dieses Vertrauen bereits durch den Wegfall von § 23 Abs. 6a StVZO und einen hieran anknüpfenden Gesetzesantrag des Landes Nordrhein-Westfalen vom 13. April 2005 (BRDrucks 229/05) entfallen war. Denn einige Bundesländer ordneten ab dem 1. Mai 2005 Wohnmobile unter die Personenkraftwagen ein (vgl. zum Beispiel Finanzministerium Hessen, Erlass vom 17. März 2005 - S 6104 A-1 - St III 3.07 -, StE 2005, S. 285 <287>). Selbst in den Bundesländern, die vorbehaltlich einer gesetzlichen Neuregelung die alte Rechtslage weiter angewendet hatten (vgl. Finanzministerium Nordrhein-Westfalen, Erlass vom 20. April 2005 - S 6104 - 2a - V A 1, juris), konnte somit angesichts der länderunterschiedlichen Besteuerung ein Vertrauen nicht entstehen. Denn die Veranlagungspraxis sollte insoweit nur vorläufig erfolgen und Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung im Hinblick auf die anstehende Neuregelung erfolgen, also verfahrensrechtlich jederzeit änderbar bleiben. 22

Von einer weiteren Begründung wird nach § 93d Abs. 1 Satz 3 BVerfGG abgesehen. 23

Diese Entscheidung ist unanfechtbar. 24

Kirchhof

Eichberger

Masing

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom
30. Oktober 2010 - 1 BvR 1993/10**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom 30. Oktober 2010 - 1 BvR 1993/10 - Rn. (1 - 24), http://www.bverfg.de/e/rk20101030_1bvr199310.html

ECLI ECLI:DE:BVerfG:2010:rk20101030.1bvr199310