

Kommentar zum Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG)

von

Dieter J. Zens, Andreas Haßbeck, Bernhard Strodthoff

Grundwerk mit Ergänzungslieferungen

Haufe-Lexware Freiburg

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 448 09912 6

§ 3c**Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte
Personenkraftwagen**

(1) Das Halten von besonders partikelreduzierten Personenkraftwagen mit Selbstzündungsmotor ist befristet von der Steuer befreit, wenn das Fahrzeug in der Zeit vom 1.1.2006 bis zum 31.12.2009 nachträglich technisch so verbessert wird, dass es einer

1. der Partikelminderungsstufen PM 01 oder PM 0 bis PM 4 nach § 47 Abs. 3 a der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 28.9.1988 (BGBl. I S. 1793), die zuletzt durch die Verordnung vom 24. Mai 2007 (BGBl. I S. 893) geändert worden ist,
2. der Partikelminderungsklassen PMK 01 oder PMK 0 bis PMK 4 nach § 48 Abs. 2 der Straßenverkehrs- Zulassungs-Ordnung

entspricht. Die Steuerbefreiung wird nur für Personenkraftwagen gewährt, die bis zum 31.12.2006 erstmals zugelassen wurden. Sie beginnt an dem Tag, an dem nach Feststellung der Zulassungsbehörde die Voraussetzungen hierfür erfüllt waren. Die Steuerbefreiung endet, sobald die Steuerersparnis auf der Grundlage des jeweiligen Steuersatzes nach § 9 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a den Betrag von 330 EUR erreicht. Die Steuerbefreiung wird für jedes Fahrzeug nur einmal gewährt.

(2) Im Falle einer technischen Verbesserung nach Absatz 1 in der Zeit vom 1.1.2006 bis zum 31.3.2007 ist die Steuer für den Halter neu festzusetzen, auf den das Fahrzeug am 1.4.2007 zugelassen ist. Ist das Fahrzeug am 1.4.2007 außer Betrieb gesetzt, erfolgt die Neufestsetzung für den Halter, auf den das Fahrzeug nach dem 1.4.2007 wieder zugelassen wird. Dabei gilt abweichend von Absatz 1 der 1.4.2007 als Beginn der befristeten Steuerbefreiung. Eine Neufestsetzung für frühere Halter unterbleibt; dies gilt auch dann, wenn ein früherer Halter für das Fahrzeug Steuer entrichtet hat.

(3) Soweit die befristete Steuerbefreiung bei einem Halterwechsel noch nicht abgelaufen ist, wird sie vorbehaltlich Absatz 2 dem neuen Halter gewährt.

(4) Die Zeiten der Außerbetriebsetzung eines Fahrzeugs und die Zeiten außerhalb des auf einem Saisonkennzeichen angegebenen Betriebszeitraums haben keine Auswirkungen auf die Steuerbefreiung.

(5) Die Steuerbefreiung gilt nicht für Kennzeichen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1.

3 c

KraftStG § 3 c

Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte Pkw

Inhaltsübersicht	Rz.
1. Allgemeines	1–6c
a) Regelung vom 1.7.1985 bis 31.12.1989	1
b) Steuerliche Förderung ab 1.4.2007	2–6c
2. Begünstigte Kraftfahrzeuge	7–23
a) Fahrzeugart	7–8
b) Nachrüstung	9–11
c) Partikelminderung	12–13
d) Steuerbefreiung	14–17
e) Halterwechsel	18–19
f) Außerbetriebsetzung, saisonale Zulassung	20–22
g) Rote Kennzeichen und Oldtimer-Kennzeichen	23
3. Förderprogramm des Bundes für partikelreduzierte Pkw mit Selbstzündungsmotor	24–29
a) Rechtsgrundlage und Verfahren	24
b) Fahrzeugart, Förderzeitraum, Förderhöhe, Nachrüstung	25–26
c) Abgrenzung zu Steuerbefreiungsvorschriften des KraftStG, Halterwechsel	27–29

Erläuterungen

1. Allgemeines

a) Regelung vom 1.7.1985 bis 31.12.1989

- 1 Die Steuerbefreiung nach § 3 c – alt – für bedingt schadstoffarme Personenkraftwagen war durch Art. 1 Nr. 3 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen zur Förderung des schadstoffarmen Personenkraftwagens vom 22.5.1985 (BGBl I S. 784) mit Wirkung ab 1.7.1985 eingeführt worden. Die Vorschrift des § 3 c – alt – in der bis zum 31.12.1989 geltenden Fassung ist dann durch Art. 1 Nr. 4 des Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Förderung schadstoffarmer Personenkraftwagen vom 22.12.1989 (BGBl I 2436 = BStBl I S. 485) mit Wirkung ab 1.1.1990 aufgehoben worden.

b) Steuerliche Förderung ab 1.4.2007

- 2 Durch Artikel 1 Nr. 2 des Vierten Gesetzes zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 24.3.2007 (BGBl 2007 I S. 356) ist mit Wirkung ab 1.4.2007 § 3 c – neu – als eigene Förderungsregelung für besonders partikelreduzierte Personenkraftwagen mit Selbstzündungsmotor eingeführt worden. Vor dem Hintergrund der besonderen Gefahr, die von Feinstaub ausgeht, da er aufgrund seiner geringen Größe nicht von Nase oder Rachen am Eindringen in die Lungenflügel gehindert werden kann, verfolgt der Gesetzgeber mit dem Vierten Gesetz zur Änderung des

Kraftfahrzeugsteuergesetzes das Ziel, die Emission solcher Stäube im Bereich der mit Selbstzündungsmotor (Diesel-Pkw) betriebenen Pkw – die auch für einen Teil dieser Emissionen verantwortlich sind – zu reduzieren. Die Partikelemission von Diesel-Pkw kann mit der heute verfügbaren Partikelminderungstechnik, hierbei handelt es sich regelmäßig um so genannte Rußpartikelfilter, effektiv und auch effizient gesenkt werden. Dies gilt sowohl für solche Fahrzeuge, die bereits ab Werk oder vor der erstmaligen Zulassung zum Verkehr auf öffentlichen Straßen (vgl. § 3 FZV, Anh. A 1) mit dieser Technik ausgestattet wurden (Neufahrzeuge), als auch für Fahrzeuge, die zunächst ohne diese Technik betrieben worden sind und später entsprechend nachgerüstet wurden (Nachrüstfälle). In den Genuss einer Förderung nach § 3 c können nach dem Willen des Gesetzgebers jedoch nur bestimmte Nachrüstfälle kommen. Einen weiteren Anreiz zum Erwerb eines mit Partikelminderungstechnik ausgerüsteten Pkw oder zur Nachrüstung eines bisher nicht mit einer solchen Technik ausgerüsteten Fahrzeugs stellt die so genannte Malus-Regelung des neuen § 9 a – Zuschlag für Personenkraftwagen mit Selbstzündungsmotor – dar. Diese ebenfalls mit dem Vierten Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (a.a.O.) eingeführte Vorschrift sieht einen zeitlich vom 1.4.2007 bis zum 21.3.2011 befristeten Zuschlag für Pkw mit Selbstzündungsmotor vor. Betroffen sind grundsätzlich solche Pkw, die nicht über eine Technik zur Minderung der Partikelemission verfügen; zu weiteren Einzelheiten siehe Erläuterungen zu § 9 a.

Der politische Wille für eine Förderung der Partikelminderungstechnik bei Pkw 3 hatte bereits im Jahre 2005 bestanden. Die damalige Koalition hatte einem Gesetzentwurf zur kraftfahrzeugsteuerlichen Förderung von Rußpartikelfiltern deutlich angekündigt. Seinerzeit war noch geplant, sowohl Neuwagen, die mit einem entsprechenden Filter ausgerüstet sind bzw. die entsprechenden Grenzwerte erfüllen, als auch die technische Nachrüstung zur Erfüllung der Grenzwerte von Fahrzeugen im Bestand zu fördern. Die Förderung von mit Partikelminderungssystem ausgerüsteten Neuwagen wurde von den gesetzgebenden Körperschaften im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens und wohl im Hinblick auf das zwischenzeitlich nahezu flächendeckende Angebot von mit Rußpartikelfiltern ausgerüsteten Diesel-Pkw nicht weiter verfolgt. Bereits im Antrag des Landes Rheinland-Pfalz für ein Gesetz zur steuerlichen Förderung von partikelarmen Personenkraftwagen vom 10.5.2005 (BR-Drs. 346/05) war nur noch eine Förderung von Nachrüstfällen vorgesehen, während für Neufahrzeuge bei Einhaltung der entsprechenden Grenzwerte lediglich eine Beibehaltung des Steuersatzes vorgesehen wurde. Auch im Gesetzentwurf der Bundesregierung (= BR-Drs. 872/06 v. 30.11.2006) ist in der Formulierung zu § 3 c nur eine Förderung der **Nachrüstung** von Bestandsfahrzeugen vorgesehen. Eine Förderung neu zugelassener, ab Werk mit einer solchen technischen Einrichtung ausgestatteter Pkw ist ebenso wie die Nachrüstung neu zugelassener Pkw nicht vorgesehen. Diese Entwicklung ist offenkundig vor dem Hintergrund zu sehen, dass drohende Verkehrsbeschränkungen bereits seit 2005 zu einer steigenden Nachfrage nach den angebotenen Neufahrzeugen mit Partikelminderungssystemen, insbesondere Rußpartikelfiltern geführt haben.

- 4 Zu berücksichtigen ist hierbei auch der Zusammenhang zur Verordnung zum Erlass und zur Änderung von Vorschriften über die Kennzeichnung emissionsarmer Kraftfahrzeuge vom 10.10.2006 (BGBl I S. 2218). Diese im allgemeinen Sprachgebrauch als „Feinstaubverordnung“ bezeichnete Vorschrift ist am 1.3.2007 in Kraft getreten und hat ebenfalls eine Reduzierung der Feinstaubemissionen zum Ziel. Bei dieser Verordnung steht in erster Linie eine Reduzierung der Feinstaubemission in den Ballungsräumen im Vordergrund. Mit der Feinstaubverordnung ist unter anderem die Einordnung von Fahrzeugen (Pkw und Lkw) in 4 Schadstoffgruppen und die Ausnahmen, sowie die Zuteilung der entsprechenden Plaketten und die Einführung von Verkehrsverbotszonen, geregelt worden. Diese Verkehrsverbotszonen werden im allgemeinen Sprachgebrauch auch „Umweltzonen“ oder treffender als „Fahrverbotszonen“ bezeichnet. Insbesondere die Bezeichnung „Fahrverbotszonen“ macht deutlich, dass der Druck auf die Fahrzeughalter, nicht mit Partikelminderungstechnik ausgerüstete Pkw nachzurüsten, und der Druck auf die Hersteller entsprechend ausgerüstete Neufahrzeuge anzubieten, nicht ausschließlich durch die Änderungen des Kraftfahrzeugsteuergesetzes aufgebaut worden ist.
- 5 Als Ergebnis sind technische Lösungen zum Erreichen des empfohlenen Partikelgrenzwertes verfügbar und werden zunehmend von den in- und ausländischen Automobilherstellern eingesetzt. Um diese Entwicklung noch zu verstärken, hat sich der Gesetzgeber entschlossen, auf eine Förderung für Neufahrzeuge zu verzichten. Bei dem „Vergünstigungsteil“ des Vierten Gesetzes zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes hat der Gesetzgeber – entgegen der oft verkürzten Darstellung in den verschiedenen Medien – deutlich gemacht, dass nicht die Förderung *einer* bestimmten Technik im Vordergrund steht, sondern ein technischer Anreiz für Fahrzeuge, die einen möglichst geringen Partikelaustritt aufweisen, geschaffen werden sollte. Im Ergebnis dürften m.E. diese Werte für die überwiegende Mehrheit der Diesel-Pkw nur durch die Nachrüstung des Fahrzeugs mit einem **Rußpartikelfilter (= Dieselpartikelfilter)** möglich sein.
- 6 Die Europäische Kommission hatte bereits im Januar 2005 einen Partikelgrenzwert von 0,005 g/km für die künftige Euro-5-Abgasnorm (Euro 5) vorgeschlagen und den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt, **finanzielle Anreize** für besonders partikelreduzierte Personenkraftwagen auf dieser Grundlage einzuführen. Der deutsche Gesetzgeber hat mit dem vorliegenden Vierten Gesetz zur Änderung des KraftStG (a.a.O.) von dieser Möglichkeit, einer Förderung auf nationaler Ebene einzuführen, Gebrauch gemacht. Diese Verfahrensweise entspricht der Vorgehensweise im Rahmen der Einführung der Schadstoffnorm Euro 4, wo durch die Einführung einer befristeten Steuerbefreiung für besonders schadstoffreduzierte Pkw nach § 3b auch im Vorgriff auf die europäische Regelung bereits zum 1.1.1997 (siehe Ausführungen zu § 3b) ins KraftStG eine zeitlich befristete Förderung mit Förderhöchstbetrag aufgenommen worden war.

Mit Art. 11 Nr. 1 des Jahressteuergesetzes 2008 – JStG 2008 vom 28.12.2007 (BGBl 2007 S. 3150) ist § 3c an die Dreißigste VO zur Änderung der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung StVZO vom 24.5.2007 (BGBl I S. 893) angepasst worden. Diese Änderungsverordnung regelt die verkehrsrechtlichen Anforderungen für die Partikelminderungsstufen PM 01 und PM 0 sowie die Partikelminderungsklassen PMK 01 und PMK 0 bis PMK 4, die Voraussetzung der Steuerbefreiung nach § 3c KraftStG sind. Die Vorschrift des § 3c Abs. 1 Nr. 1 ist um die Begünstigung auf Fahrzeuge, die die Partikelminderungsklassen PM 01 und PM 0 erfüllen, erweitert worden. Die Vorschrift des § 3c Abs. 1 Nr. 2, die in der bisherigen Fassung als „Vorratsnorm“ gedacht war, beinhaltet nunmehr die Begünstigungsnorm für Fahrzeuge, die in eine Partikelminderungsklasse (PMK) eingestuft sind. Die in der Anlage XIV zu § 48 StVZO ausgewiesenen PMK kommen für Fahrzeuge in Betracht, die nach Verkehrsrecht keine Pkw sind. Die in Anlage XXVI zu § 47 Abs. 3 StVZO ausgewiesenen PM dienen zur Einstufung von Pkw und Wohnmobilen, während die in Anlage XIV zu § 48 Abs. 1 StVZO ausgewiesenen PMK für andere Fahrzeuge i. S. d. Verkehrsrechts zur Anwendung kommen. Da nach § 2 Abs. 2a auch verkehrsrechtlich als Lkw oder andere Fahrzeuge eingestufte Fahrzeuge **kraftfahrzeugsteuerrechtlich zu den Pkw** zählen können, bedarf es der PMK, um für diese Fahrzeuge eine evtl. Steuerbefreiung nach § 3c gewähren zu können, vgl. auch Rz. 7.

6a

Mit Artikel 2 Nr. 3 a und b des Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ vom 21.12.2008 (BGBl I 2008, 2896) wurde § 3 c Abs. 2 sprachlich an die Fahrzeugzulassungsverordnung – FZV – vom 25.4.2006 (BGBl I 2006, 988) angepasst und Abs. 4 neu gefasst. In § 3 c Abs. 2 S. 2 KraftSt ist das Wort „stillgelegt“ durch die Worte „außer Betrieb gesetzt“ ersetzt worden. Der Begriff der Außerbetriebsetzung nach § 14 Abs. 1 FZV war mit Inkrafttreten der FZV vom 25.4.2006 (BGBl I 2006 S. 988) am 1.3.2007 an die Stelle der (vorübergehenden) Stilllegung gem. § 27 StVZO getreten. In der Neufassung des § 3c Abs. 4 hat der Gesetzgeber aus den gleichen Gründen auch die Formulierung „Außerbetriebsetzung“ an die Stelle der „vorübergehenden Stilllegung“ gesetzt. Durch die Neuformulierung des zweiten Halbsatzes im § 3c Abs. 4 wurde darüber hinaus sprachlich deutlicher dargestellt, dass die Zeiten der Außerbetriebsetzung und die Ruhezeiträume in Fällen saisonaler Zulassung die Dauer einer Steuerbefreiung nach § 3c nicht verlängern. Diese Formulierung dient in erster Linie der Klarstellung und entspricht auch der vorherigen Verwaltungspraxis.

6b

Mit Artikel 2 Nr. 4 des Gesetzes zur Neuregelung der Kraftfahrzeugsteuer vom 29.5.2009 (BGBl I S. 1170) hat der Gesetzgeber auch die Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte Pkw an die nunmehr am Kohlendioxidausstoß orientierte Kraftfahrzeugsteuer angepasst. Die geänderte Zitierung im § 3c Abs. 1 S. 4 stellt klar, dass ab 1.7.2009 für die Berechnung zur Ermittlung der Dauer der Steuerbefreiung die neuen, am Kohlendioxidausstoß orientierten Steuersätze des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b zugrunde zu legen sind. Diese Änderung tritt parallel

6c

3 c

KraftStG § 3 c

Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte Pkw

zu den, für ab dem 1.7.2009 erstmals zugelassenen Pkw verbindlichen, Tarifen der kohlendioxidorientierten Kraftfahrzeugsteuer (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) in Kraft.

2. Begünstigte Kraftfahrzeuge

a) Fahrzeugart

- 7 Nach § 3 c ist das Halten von besonders partikelreduzierten Personenkraftwagen mit Selbstzündungsmotor befristet von der Steuer befreit, wenn das Fahrzeug in der Zeit vom 1.1.2006 bis zum 31.12.2009 nachträglich technisch so verbessert wird, dass es einer der unter § 3 c Abs. 1 Satz 1 Nrn 1 oder 2 aufgeführten Partikelminderungsstufen (PM) oder Partikelminderungsklassen (PMK) entspricht.

Die Vergünstigung kommt nur für besonders partikelreduzierte **Personenkraftwagen** in Betracht. Hierbei richtet sich die Definition des Begriffs Pkw nach der mit dem Dritten Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 21.12.2006 (BGBl 2006 I S. 3344) ergänzten Begriffsbestimmung in § 2 Abs. 2 a und 2 b. Mit dem neuen Absatz 2 a hatte der Gesetzgeber die in § 2 Abs. 2 normierte Generalklausel zur Geltung der verkehrsrechtlichen Begriffsbestimmungen im Bezug auf den Begriff des Pkw ergänzt, vgl. Rz. 7 aff. zu § 2. Durch diese Erweiterung des Pkw-Begriffs für Zwecke des Kraftfahrzeugsteuerrechts schließt die Förderung auch solche **nachgerüsteten Fahrzeuge** ein, die – abweichend von den verkehrsrechtlichen Bestimmungen – (nur) kraftfahrzeugsteuerrechtlich als Personenkraftwagen gelten. In Betracht kommen z.B. nach Hubraum besteuerte Geländewagen der Klasse N₁ und Sport Utility Vehicles (§ 2 Abs. 2 a S. 1 Nr. 1), auch Mehrzweckfahrzeuge (§ 2 Abs. 2 a S. 1 Nr. 2) oder Büro- und Konferenzmobile (§ 2 Abs. 2 a S. 1 Nr. 3).

- 8 Für alle Kraftfahrzeuge, die nicht zur Fahrzeugart Pkw gehören, also insbesondere Wohnmobile, die nach § 2 Abs. 2 b eine eigene Fahrzeugart bilden, oder „andere Fahrzeuge“, die nach den Tarifen des § 9 Abs. 1 Nrn 3 und 4 besteuert werden, kommt eine Förderung nicht in Betracht. Von der Förderung ebenfalls ausgeschlossen sind Krafträder, wobei der Anteil solcher die durch Selbstzündungsmotor angetrieben werden eher überschaubar ist.

b) Nachrüstung

- 9 Eine Vergünstigung nach § 3 c in Form der dort normierten Steuerbefreiung wird nur für solche Pkw gewährt, die **bis zum 31.12.2006 erstmals zugelassen** worden waren. Der Begriff der „erstmaligen Zulassung“ im Kraftfahrzeugsteuerrecht ist ein Begriff des Verkehrsrechts; seine Auslegung richtet sich gem. § 2 Abs. 1 nach den verkehrsrechtlichen Vorschriften. Das Datum der Erstzulassung eines Fahrzeugs beschreibt den Tag, an dem das Fahrzeug erstmals allgemein und sach-

lich unbeschränkt zum öffentlichen Verkehr im Inland oder im Ausland mit der dafür erforderlichen Zulassung zugelassen oder in Betrieb genommen worden ist; zum Begriff der erstmaligen Zulassung vgl. auch BFH vom 23.5.2006 BStBl 2006 II S. 607.

Das verkehrsrechtliche Zulassungsverfahren ist seit dem 1.3.2007 in § 6 Fahrzeug-Zulassungsverordnung (FZV, Antrag auf Zulassung) geregelt, vgl. Anh. A 1 FZV. Gefördert werden damit Halter von **im Bestand** befindlichen Diesel-Pkw, die ihr Fahrzeug technisch nachrüsten lassen. Eine darüber hinaus gehende Förderung von Nachrüstungen neuer, d. h. nach dem 31.12.2006 erstmals zugelassener Fahrzeuge kommt **nicht** in Betracht.

Die Steuervergünstigung kommt nach § 3 c Abs. 1 Satz 2 nur für solche bis zum 31.12.2006 **erstmalig zugelassene Pkw** in Betracht, die in der Zeit vom 1.1.2006 bis zum 31.12.2009 nachträglich mit Partikelminderungstechnik ausgerüstet worden sind. Nachgerüstet heißt hier, dass der Pkw nach der erstmaligen Zulassung mit der Technik ausgerüstet worden sein muss. Diese eindeutige gesetzliche Formulierung lässt auch keinen Raum für eine Begünstigung solcher Pkw, die ab Werk – also vor der erstmaligen Zulassung – bereits mit einer solchen Technik ausgerüstet waren. Gleiches gilt m.E. auch für Fälle, in denen ein Pkw ohne Partikelminderungstechnik produziert worden ist, aber – z.B. vom Fahrzeughändler oder einer Werkstatt – vor der erstmaligen Zulassung mit Partikelminderungstechnik ausgerüstet worden ist. Der im § 3 c verwendete Begriff „nachträglich“ bezieht sich auf einen Zeitpunkt nach der erstmaligen Zulassung und nicht nach der Produktion. Auch die Hinzuziehung der Gesetzesmaterialien bestätigt diese Auslegung als den Willen des Gesetzgebers. Im besonderen Teil der Gesetzesbegründung macht der Bundestag deutlich, dass es dem Gesetzgeber um finanzielle Anreize für möglichst viele **im Verkehr befindliche Fahrzeuge** geht; vgl. BT-DS 16/4010 vom 9.1.2007 (II. Besonderer Teil, zu Nummer 2, zu Absatz 1, 2. Absatz). Demnach scheidet eine Förderung für ab Werk mit Partikelminderungstechnik ausgerüsteter Pkw ebenso wie für **vor** Erstzulassung mit Partikelminderungstechnik „nach“-gerüsteter Pkw aus.

Zur Begriffsbestimmung der „**nachträglichen** technischen Verbesserung“ hat sich zwischenzeitlich eine einheitliche finanzgerichtliche Rechtsprechung entwickelt. Mit der Frage einer Kraftfahrzeugsteuerbefreiung eines vor erstmaliger Zulassung zum Verkehr auf öffentlichen Straßen (§ 3 FZV, vgl. Anh. A 1) mit einem Rußpartikelminderungssystem ausgerüsteten Fahrzeug hat sich das FG Sachsen-Anhalt im Urteil v. 27.2.2008 – 2 K 1527/07 – StEd 2008 S. 267 auseinandergesetzt. Das Gericht ist hierbei auch unter Einbeziehung der Gesetzesmaterialien, vgl. BT-DS 16/4010 vom 9.1.2007 (II. Besonderer Teil, zu Nummer 2, zu Absatz 1, 2. Absatz), zu dem Ergebnis gekommen, dass das Halten eines Pkw mit Dieselmotor auch dann **nicht** nach § 3 c in Höhe von bis zu 330 EUR von der Steuer befreit ist, wenn der werkseitig ohne Rußpartikelfilter ausgelieferte Wagen **vor seiner erstmaligen Zulassung mit dieser Technik ausgerüstet** worden ist.

Wegen der Bedeutung der Rechtsfrage hatte das FG Sachsen Anhalt die Revision zugelassen. Mit seinem Urteil v. 13.8.2008 – II R 17/08 (BStBl II 2009 S. 675) hat der BFH die Revision als unbegründet zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO). In seiner Entscheidung macht der BFH weiter deutlich, dass der Einbau eines Rußpartikelfilters **vor der erstmaligen Zulassung** eines PKW mit Dieselmotor zum Verkehr **keine nachträgliche** technische Verbesserung darstellt und deswegen kraftfahrzeugsteuerrechtlich nicht begünstigt ist. Der BFH bestätigt, dass eine im Sinne des KraftStG nachträgliche technische Verbesserung sich sinnvollerweise nur auf einen Zeitpunkt beziehen kann, der für die Kraftfahrzeugsteuer derart von rechtlicher Bedeutung ist, dass sich eine Veränderung des Fahrzeugs im Anschluss an diesen Zeitpunkt, also **im Nachhinein**, auf die Kraftfahrzeugsteuer auswirkt. Ist Steuergegenstand – wie im Streitfall – das Halten eines inländischen Fahrzeugs zum Verkehr auf öffentlichen Straßen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und beginnt die Steuerpflicht mit der erstmaligen Zulassung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 1, kann eine technische Verbesserung somit nur ab diesem Zeitpunkt im kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Sinne nachträglich sein.

Diese Darstellung entspricht auch dem verkehrsrechtlichen Sprachgebrauch. Danach handelt es sich bei der nachträglichen technischen Verbesserung eines Fahrzeugs um eine Nachrüstung. Eine solche setzt voraus, dass das Fahrzeug schon erstmals zum Verkehr zugelassen ist; vgl. hierzu „Nachrüstfall“ Tz. 1.1, Tz. 6.2.3 der Anlage XXVI zu § 47 Abs. 3a der StVZO BGBl I 2006 S. 288. Hiervon zu unterscheiden sind Fahrzeuge, die bereits **ab dem Tage**, an dem sie erstmals für den Verkehr zugelassen werden, als besonders partikelreduziert gelten. Hierbei bestätigt der BFH die Auffassung, dass es darauf, ob sie ab Werk partikelreduziert sind oder erst vor der erstmaligen Zulassung mit der erforderlichen Technik ausgestattet wurden, **nicht** ankommt und verweist auf die Abgrenzung zu den Fahrzeugen, die **ab Werk** oder **vor der erstmaligen Zulassung** entsprechend ausgerüstet worden sind, vgl. „Neufahrzeuge“ Rz. 2.

Gleichzeitig macht der BFH deutlich, dass die Förderung von Neufahrzeugen mit Selbstzündungsmotor, die vor ihrer Erstzulassung mit moderner Partikeltechnik ausgerüstet wurden, auch nicht auf eine analoge Anwendung von § 3c Abs. 1 gestützt werden kann. Voraussetzung für eine solche Analogie ist eine planwidrige Lücke in der Norm. Eine solche Lücke liegt regelmäßig nur vor, wenn eine Regelung gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig ist und wenn ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (vgl. BFH v. 26.6.2002 – IV R 39/01 – BFHE S. 199, 374 und BStBl II 2002, 697). Daran fehlt es im Falle des § 3c Abs. 1, weil die Beschränkung der Förderung auf Fahrzeuge, die bereits im Verkehr befindlich sind, dem gesetzgeberischen Plan entspricht, nicht ergänzungsbedürftig ist und auch nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz (vgl. Rz. 10a) verstößt. Zur Entwicklung des politischen Willens im Gesetzgebungsverfahren vgl. Rz. 3.

Das FG Schleswig-Holstein kommt mit seinem Urteil vom 29.5.2008 – 3 K 27/08 – zu dem gleichen Ergebnis. Der Senat macht zwar deutlich, dass die Formulierung des § 3c KraftStG alleine einen Auslegungsspielraum für den Begriff der „Nachrüstung“ und damit der Nachträglichkeit lässt und stellt daher auch auf die entsprechenden Gesetzesmaterialien (s.o.) ab. Hierbei folgt der Senat jedoch nicht der Auslegung des Verkehrsbegriffs des Klägers als „Handelsverkehr“ sondern stellt auf die durch Rechtsprechung und Literatur gestützte Auffassung ab, dass hier „im *Straßenverkehr*“ gemeint ist. Das Gericht folgt damit im Ergebnis dem Gedanken, dass es keinen Unterschied machen kann, ob ein Pkw bereits ab Fabrik mit Partikelminderungstechnik ausgerüstet wurde oder ob vom Händler, Hersteller oder Importeur diese Technik in ein noch nicht zugelassenes Auto eingebaut worden ist. Dies gilt umso mehr, als dass vielfach Fahrzeuge, insbesondere fernöstlicher Fertigung, nur ohne solche Anlagen ihr Heimatland verlassen und bei Auslieferung für den deutschen Markt erst in den großen Autohäfen umgebaut werden. Entsprechend hat das FG Schleswig-Holstein auch in seinen Urteilen v. 10.1.2007 – 3 K 100/07 – EFG 2008 S. 725 und v. 6.2.2008 – 3 K 167/07 – EFG 2008 S. 726 entschieden. Hierbei ist zu dem Urteil v. 6.2.2008 beim BFH ein Revisionsverfahren anhängig (II R 15/08). Wegen der Bedeutung der Rechtsfrage hatte das FG Schleswig-Holstein die Revision zugelassen. Mit seinem Urteil vom 13.8.2008 – II R 15/08 (BFH/NV 2009, S. 218) hat der BFH die Revision als unbegründet zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO). Der BFH schließt sich hierbei der Auffassung des FG Schleswig-Holstein und der Argumentation in Rz. 9 und 10 an. In seinen weiteren Ausführungen greift der BFH die Gründe aus der Entscheidung II R 17/08 (BStBl II 2009 S. 675) auf, siehe diese Rz. weiter oben.

Mit seinen Entscheidungen vom 13.8.2008 – II R 17/08 (BStBl II 2009 S. 675) und II R 15/08 (BFH/NV 2009 S. 218) hat der BFH deutlich gemacht, dass weder die Förderung von Personenkraftwagen mit Selbstzündungsmotor an sich, noch die Beschränkung der Förderung innerhalb dieser Gruppe auf solche Fahrzeuge, die bereits im Verkehr befindlich sind, gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstößt. **10 a**

Bereits im Gesetzgebungsverfahren wurden die Gründe für eine Unterscheidung zwischen **Nachrüstfällen** und **vor der erstmaliger Zulassung** zum Verkehr auf öffentlichen Straßen mit einem Partikelminderungssystem ausgerüsteten Diesel Personenkraftwagen intensiv erörtert und die gefundene Lösung einer ausschließlichen Förderung der Nachrüstung nachvollziehbar begründet, vgl. Ausführung in Rz. 3.

Der Gesetzgeber hat die Notwendigkeit einer Minderung des Schadstoffausstoßes sowie die Vermeidung von Mitnahmeeffekten im Ergebnis zur (nachvollziehbaren) Grundlage seiner Entscheidung gemacht.

3c

KraftStG § 3c

Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte Pkw

- 11 Wie die Technik auszusehen hat, mit der ein Fahrzeug nachgerüstet wird oder welche technischen Änderungen an dem Fahrzeug vorzunehmen sind, lässt § 3c offen. Der Gesetzgeber spricht hier ganz allgemein von technischer Verbesserung („technisch so verbessert“). Wie diese Verbesserung erreicht wird, spielt also nach dem Gesetzeswortlaut keine Rolle. Diese ganz bewusste Entscheidung gegen eine bestimmte Technik lässt der Autoindustrie und auch den einschlägigen Betrieben, die markenübergreifend in der Forschung und Entwicklung von Partikelminderungstechnik tätig sind, Raum verschiedene Möglichkeiten zur Erreichung der geforderten Partikelminderung zu untersuchen. Nach dem aktuellen Stand der Technik kommen aber in erster Linie so genannte **Partikelfilter (Rußpartikelfilter)** als entsprechende Partikelminderungstechnik in Betracht.

c) Partikelminderung

- 12 Die nachträgliche technische Verbesserung i. S. d. § 3c Abs. 1 muss in jedem Falle gewährleisten, dass ein so nachgerüstetes Fahrzeug die Voraussetzungen der Partikelminderungsstufen PM 01 oder PM 0 bis PM 4 nach § 47 Abs. 3a StVZO (siehe Anh. A 1, StVZO i. d. seit 1.3.2007 gültigen Fassung) erfüllt. Nach dieser Vorschrift gelten Diesel-Pkw als besonders partikelreduziert, wenn sie den Anforderungen einer der in Anlage XXVI Nr. 2 zu § 47 StVZO festgelegten Minderungsstufen entsprechen. Bei den Stufen PM 01 und PM 0 bis PM 4 handelt es sich um Stufen, die durch **technische Nachrüstung** mit einem Partikelminderungssystem erreicht wurden (Nachrüstungsstand). Folgende Anforderung müssen zur Erreichung der einzelnen „PM“ erfüllt werden:

PM 01: Kraftfahrzeuge, die die im Anhang zur Vorschrift des § 47 Abs. 1 StVZO aufgeführten Bestimmungen m, n oder o erfüllen, nicht bereits die Grenzwerte für die Gruppe I der Tabelle im Abschnitt 5.3.1.4 des Anhangs I einhalten und mit einem nach Nummer 6.2.3 genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,170 g/km nicht überschritten wird.

PM 0: Kraftfahrzeuge, die

- a) den Anforderungen des § 47 Abs. 3 Nr. 3 oder 4 entsprechen oder
- b) bei mehr als sechs Sitzplätzen einschließlich des Fahrersitzes oder bei einer zulässigen Gesamtmasse von mehr als 2500 kg den Anforderungen des § 47 Abs. 3 Nr. 6 oder 7 StVZO entsprechen und dabei nur die Grenzwerte für die Gruppe II oder III der Tabelle im Abschnitt 5.3.1.4 des Anhangs I eingehalten werden

und mit einem nach Nummer 6.2.3 der Anl. XXVI zu § 47 Abs. 3a StVZO genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,100 g/km nicht überschritten wird.

PM 1: Kraftfahrzeuge, die den Anforderungen des § 47 Abs. 3 Nr. 3, 4, 5, 6 oder 7 StVZO entsprechen, in den Fahrzeugpapieren nicht bereits als schadstoffarm D3 oder D4 beschrieben sind oder bei einer zulässigen Gesamtmasse von mehr als 2 500 kg den Anforderungen des § 47 Abs. 3 Nr. 8, 9, 10, 11, 12 oder 13 StVZO entsprechen und dabei nur die Grenzwerte nach Zeile A für die Gruppen II oder III der Tabelle im Abschnitt 5.3.1.4 des Anhangs I einhalten und mit einem nach Nummer 6.2.3 genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,050 g/km nicht überschritten wird.

PM 2: Kraftfahrzeuge, die den Anforderungen des § 47 Abs. 3 Nr. 5 StVZO oder einer der danach folgenden Nummern entsprechen, in den Fahrzeugpapieren nicht bereits als schadstoffarm D4, Euro 3 und D4 oder Euro 4 beschrieben sind oder bei einer zulässigen Gesamtmasse von mehr als 2 500 kg den Anforderungen nach § 47 Abs. 3 Nr. 8 StVZO oder einer der danach folgenden Nummern entsprechen und dabei nur die Grenzwerte nach Zeile B für die Gruppe II oder III der Tabelle im Abschnitt 5.3.1.4 des Anhangs I eingehalten werden und mit einem nach Nummer 6.2.3 genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,025 g/km nicht überschritten wird.

PM 3: Kraftfahrzeuge, die den Anforderungen des § 47 Abs. 3 Nr. 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 oder 13 StVZO entsprechen und mit einem nach Nummer 6.2.3 genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,0125 g/km nicht überschritten wird.

PM 4: Kraftfahrzeuge, die den Anforderungen des § 47 Abs. 3 Nr. 8, 9, 10, 11, 12 oder 13 StVZO entsprechen und mit einem nach Nummer 6.2.3 genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,005 g/km nicht überschritten wird.

Über die bereits in der StVZO zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Vierten 13
Gesetzes zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (a.a.O.) am 1.4.2007
normierten Partikelminderungsstufen PM 1 bis PM 4 wird die Steuerbefreiung
nach § 3 c Abs. 1 Nr. 2 auch dann gewährt, wenn der Diesel-Pkw den Partikel-
minderungsstufen PM 01, PM 0 vgl. Rz. 12 oder den Partikelminderungsklassen
PMK 01, PMK 0 bis PMK 4 entspricht. Diese Partikelminderungsstufen bzw.
Partikelminderungsklassen waren mit der **Dreißigsten Verordnung zur Änderung
der Straßenverkehrs-Zulassungs-Ordnung vom 24.5.2007** (BGBl 2007 I S. 893 v.
31.5.2007) am 1.6.2007 in Kraft getreten. § 3 c Abs. 1 Nr. 2 hatte damit erst seit
diesem Zeitpunkt seine volle Auswirkung entfaltet. Gleichwohl wird die För-
derung auch für diese Fahrzeuge in vollem Umfang wirksam. Die Partikelmin-
derungsklassen PMK 01 und PMK 0 bis PMK 4 sind in Nr. 3 der Anlage XIV zu
§ 48 StVZO ausgewiesen. Folgende Anforderungen müssen zur Erreichung der

einzelnen „PMK“ erfüllt werden:

PMK 01: Kraftfahrzeuge, die zur Schadstoffklasse S 1 Nr. 2, 3 oder 4 gehören, nicht bereits die Grenzwerte für die Gruppe I der Tabelle im Abschnitt 5.3.1.4 des Anhangs I der dort genannten Richtlinie einhalten und mit einem im Sinne der Nummer 6.2 der Anlage XXVI genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,170 g/km nicht überschritten wird.

PMK 0: Kraftfahrzeuge, die zur

1. Schadstoffklasse S 1 Nr. 1 gehören und mit einem nach Nummer 8 der Anlage XXVII genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,150 g/kWh bei der ESC-Prüfung nach Nummer 1.3.1 Anhang III der Richtlinie 2005/55/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 28. September 2005 (ABl. EU Nr. L 275 S. 1) in der Fassung der Richtlinie 2005/78/EG der Kommission vom 14. November 2005 (ABl. EU Nr. L 313 S. 1) nicht überschritten wird oder

2. Schadstoffklasse S 1 Nr. 2, 3, 4, 5 oder 6 gehören und mit einem im Sinne von Nummer 6.2 der Anlage XXVI genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,100 g/km nicht überschritten wird oder

3. Schadstoffklasse S 1 Nr. 7, 8 oder 9 gehören und mit einem nach Nummer 8 der Anlage XXVII genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,200 g/kWh bei der NRSC-Prüfung nach Nummer 3 Anhang III der Richtlinie 97/68/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 1997 (ABl. EG 1998 Nr. L 59 S. 1) in der Fassung der Richtlinie 2004/26/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. April 2004 (ABl. EU Nr. L 225 S. 3) nicht überschritten wird oder

4. Schadstoffklasse S 2 gehören.

PMK 1: Kraftfahrzeuge, die zur

1. Schadstoffklasse S 1 Nr. 1 oder Schadstoffklasse S 2 Nr. 1 oder 2 gehören und mit einem nach Nummer 8 der Anlage XXVII genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,100 g/kWh bei der ESC-Prüfung nach Nummer 1.3.1 Anhang III der Richtlinie 2005/55/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 28. September 2005 (ABl. EU Nr. L 275 S. 1) in der Fassung der Richtlinie 2005/78/EG der Kommission vom 14. November 2005 (ABl. EU Nr. L 313 S. 1) nicht überschritten wird oder

2. Schadstoffklasse S 1 Nr. 2, 3, 4, 5, 6 oder Schadstoffklasse S 2 Nr. 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10 oder 11 gehören und mit einem im Sinne von Nummer 6.2 der Anlage XXVI

genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,050 g/km nicht überschritten wird oder

3. Schadstoffklasse S 1 Nr. 7, 8, 9 oder Schadstoffklasse S 2 Nr. 8 oder 12 gehören und mit einem nach Nummer 8 der Anlage XXVII genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,100 g/kWh bei der NRSC-Prüfung nach Nummer 3 Anhang–III der Richtlinie 97/68/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 1997 (ABl. EG 1998 Nr. L 59 S. 1) in der Fassung der Richtlinie 2004/26/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. April 2004 (ABl. EU Nr. L 225 S. 3) nicht überschritten wird oder

4. Schadstoffklasse S 3 gehören.

PMK 2: Kraftfahrzeuge, die zur

1. Schadstoffklasse S 1 Nr. 1, Schadstoffklasse S 2 Nr. 1 oder 2 oder Schadstoffklasse S 3 Nr. 9 oder 10 gehören und mit einem nach Nummer 8 der Anlage XXVII genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,020 g/kWh bei der ESC-Prüfung nach Nummer 1.3.1 und 0,030 g/kWh bei der ETC-Prüfung nach Nummer 1.3.3 Anhang III der Richtlinie 2005/55/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 28. September 2005 (ABl. EU Nr. L 275 S. 1) in der Fassung der Richtlinie 2005/78/EG der Kommission vom 14. November 2005 (ABl. EU Nr. L 313 S. 1) nicht überschritten wird oder

2. Schadstoffklasse S 1 Nr. 2, 3, 4, 5, 6, Schadstoffklasse S 2 Nr. 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10 oder 11 oder Schadstoffklasse S 3 Nr. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 oder 8 gehören und mit einem im Sinne von Nummer 6.2 der Anlage XXVI genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,025 g/km nicht überschritten wird oder

3. Schadstoffklasse S 1 Nr. 7, 8, 9 oder Schadstoffklasse S 2 Nr. 8 oder 12 gehören und mit einem nach Nummer 8 der Anlage XXVII genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,025 g/kWh bei der NRTC-Prüfung nach Nummer 4 Anhang–III der Richtlinie 97/68/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 1997 (ABl. EG 1998 Nr. L 59 S. 1) in der Fassung der Richtlinie 2004/26/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 21. April 2004 (ABl. EU Nr. L 225 S. 3) nicht überschritten wird oder

4. Schadstoffklasse S 4 oder S 5 gehören.

PMK 3: Kraftfahrzeuge, die zur

1. Schadstoffklasse S 2 Nr. 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10 oder 11 oder Schadstoffklasse S 3 Nr. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 oder 8 oder Schadstoffklasse S 4 Nr. 1, 2, 3 oder 4 gehören und mit einem im Sinne von Nummer 6.2 der Anlage XXVI genehmigten Partikel-

3c

KraftStG § 3c

Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte Pkw

minderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,0125 g/km nicht überschritten wird oder

2. EEV Klasse 1 gehören.

PMK 4: *Kraftfahrzeuge, die zur Schadstoffklasse S 2 Nr. 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10 oder 11 oder Schadstoffklasse S 3 Nr. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 oder 8 oder Schadstoffklasse S 4 Nr. 1, 2, 3 oder 4 gehören und mit einem im Sinne von Nummer 6 der Anlage XXVI genehmigten Partikelminderungssystem ausgerüstet worden sind, das sicherstellt, dass der Grenzwert für die Partikelmasse von 0,005 g/km nicht überschritten wird.*

d) Steuerbefreiung

- 14 Die zeitliche Dauer der Steuerbefreiung nach § 3c wird durch einen Höchstbetrag begrenzt. Der Gesetzgeber hat bei der Konstruktion der Steuerbefreiung nach § 3c KraftStG den gleichen Begrenzungsmechanismus verwandt, den er schon bei der Vorschrift zur Steuerbefreiung für besonders schadstoffreduzierte Pkw nach § 3b ab 1.7.1997 verwendet hat. Durch diese betragsmäßige Begrenzung auf 330 EUR ist sichergestellt, dass die Besteuerungsgrundlage Hubraum keinen Einfluss auf die Höhe der Befreiung hat. Die Steuerbefreiung nach § 3c ist auf durch Selbstzündungsmotor (Dieselmotor) angetriebene Pkw begrenzt.

Entsprechende Diesel-Pkw sind jeweils bis zu dem Zeitpunkt befristet von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, an dem der Wert dieser Steuerbefreiung den **Betrag von 330-EUR** erreicht hat. Dieser Betrag wird auf Basis des Steuersatzes für das betreffende Fahrzeug nach § 9 ermittelt. Maßgebend ist hierbei der Tarif nach § 9, der zum Zeitpunkt des Beginns der Vergünstigung gültig ist. Entsprechend finden regelmäßig nur die am Hubraum sowie Schadstoff- und Kohlendioxid orientierten Steuersätze nach § 9 Abs. 1 Nr. 2a Anwendung. Eine Anwendung der am Kohlendioxidausstoß orientierten Steuersätze kommt für die Berechnung der Dauer einer Steuerbefreiung nach § 3c Abs. 1 S. 1 **nicht in Betracht**. Die am Kohlendioxidausstoß orientierten Steuersätze des § 9 Abs. Nr. 2 Buchst. b finden grundsätzlich nur für ab dem 1.7.2009 erstmals zum Verkehr auf öffentlichen Straßen zugelassene Autos Anwendung. Die Begünstigung nach § 3c Abs. 1 S. 1 setzt demgegenüber voraus, dass der Personenkraftwagen mit Selbstzündungsmotor **bis zum 31.12.2006** erstmals zum Verkehr auf öffentlichen Straßen zugelassen worden ist.

Dies gilt entsprechend auch für solche Fahrzeuge, die unter die Günstigerprüfung des § 18 Abs. 4a fallen. Diese Regelung betrifft nur solche Personenkraftwagen, für die eine Steuerbefreiung für ein Jahr nach § 10a Abs. 1 in Betracht kommt. Voraussetzung hierfür ist eine erstmalige Zulassung zum Verkehr auf öffentlichen Straßen in der Zeit vom **5.11.2008 bis zum 30.6.2009**; vgl. Rz. 15ff zu

§ 18. Beginn der Befreiung ist der Tag, ab dem das Fahrzeug von der Zulassungsbehörde als besonders partikelreduziert anerkannt worden ist. Spätere Änderungen des Steuersatzes nach § 9 sind entsprechend ohne Einfluss auf die Dauer der Befreiung. Beginn, Dauer und Ende der Steuerbefreiung stehen damit mit dem Datum der Anerkennung einer Partikelminderungsstufe durch die Zulassungsbehörde fest.

Abweichend von dieser Regelung legt § 3c Abs. 2 S. 2 fest, dass im Falle einer technischen Verbesserung im Sinn des Abs. 1 in der Zeit vom 1.1.2006 bis zum 31.3.2007 die Steuerbefreiung stets zum 1.4.2007 beginnt. Anspruch auf die Steuerbefreiung hat in diesen Fällen stets derjenige Fahrzeughalter, auf den der Pkw am 1.4.2007 zugelassen war, vgl. auch Rz. 18. Bei begünstigten Fahrzeugen, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Vierten Gesetzes zur Änderung des KraftStG (a.a.O.) **vorübergehend stillgelegt** (§ 5 Abs. 4) waren, wird die Steuer im Zeitpunkt der Wiederzulassung nach dem 1.4.2007 für den Halter, auf den das Fahrzeug nach dem 1.4.2007 wieder zugelassen wird neu festgesetzt. 15

Die **Zulassungsbehörde** bestätigt die Nachrüstung und die entsprechende Partikelminderungsstufe nach § 3c Abs. 1 Nr. 1 bzw. Partikelminderungsklasse nach § 3c Abs. 1 Nr. 2 KraftStG und weist hierbei das Datum des Beginns – Datum in der Zulassungsbescheinigung Teil I (bis 30.9.2005: Fahrzeugschein) aus. Diese neue Aufgabe der Zulassungsbehörde ist in § 5 Abs. 2 Nr. 3j) und k) KraftStDV normiert. Die Buchstaben j) und k) sind durch Artikel 2 des Vierten Gesetzes zur Änderung des KraftStG (aaO) in die Durchführungsverordnung aufgenommen worden. 16

Die Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte Pkw nach § 3c KraftStG kann für einen Pkw **nur einmal** in Anspruch genommen werden. Diese Begrenzung ist in § 3c Abs. 1 Satz 5 normiert. Mit dieser Einschränkung will der Gesetzgeber vermeiden, dass für ein Fahrzeug, dessen Nachrüstung zur Erreichung z.B. der Partikelminderungsstufe PM 1 bereits nach § 3c Abs. 1 Nr. 1 gefördert wurde, im Falle einer weiteren technischen Verbesserung zur Erreichung einer höheren, d.h. besseren Partikelminderung, z.B. PM 3 oder PM 4, ein erneuter Förderungsanspruch entsteht. Diese **Fahrzeuggebundenheit** der Förderung wird auch nicht durch einen Halterwechsel durchbrochen. Ein Folgehalter eines bereits einmal geförderten Pkw kann durch eine weitere Nachrüstung diese Fahrzeuge keinen weiteren (eigenen) Förderanspruch nach § 3c erwerben. Dem neuen Halter steht allerdings eine eventuelle Restbefreiung zu, wenn das Fahrzeug vor Auslaufen einer Steuerbefreiung nach § 3c auf ihn zugelassen worden ist. 17

e) Halterwechsel

Die Steuerbefreiung nach § 3c steht grundsätzlich demjenigen zu, auf den das Fahrzeug zum Zeitpunkt der Vergünstigung oder im Laufe des Vergünstigungs- 18

3c

KraftStG § 3c

Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte Pkw

zeitraums zugelassen ist, d. h. im Falle eines oder mehrerer Halterwechsel in diesem Zeitraum jeweils dem aktuellen Halter. Im Hinblick auf eine Förderungsmöglichkeit für ab dem 1.1.2006 nachträglich verbesserte Fahrzeuge und einem Inkrafttreten des Vierten Gesetzes zur Änderung des KraftStG zum 1.4.2007 könnte eine Anwendung dieses Grundsatzes zu Schwierigkeiten führen. Dies wäre insbesondere in Fällen, in denen das Fahrzeug nach dem 31.12.2005 und vor dem 1.4.2007 entsprechend nachgerüstet worden ist, dann gegeben, wenn ein nachgerüstetes Fahrzeug vor dem 1.4.2007 veräußert worden wäre oder aus anderem Grund ein Halterwechsel stattgefunden hat. Zur Vermeidung eines so möglicherweise entstehenden Rechercheaufwands oder Aufwands zur Ermittlung von Erben bei einem verstorbenen Fahrzeughalter, kommt in solchen Fällen stets derjenige Halter in den Genuss der Vergünstigung, auf den das Auto am 1.4.2007 zugelassen war. Für einen früheren Halter kommt daher eine Neufestsetzung nicht in Betracht. Hierbei ist auch nicht von Bedeutung, ob ein früherer Halter für das begünstigte Fahrzeug Kraftfahrzeugsteuer entrichtet hat. Diese durchaus nachvollziehbare Rechtsfolge ist im § 3c Abs. 2 S. 2 normiert.

- 19 Wurde ein nach dem 31.12.2005 technisch entsprechend § 3c Abs. 1 verbessertes Fahrzeug außer Betrieb gesetzt und dauert diese Außerbetriebsetzung zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Vierten Gesetzes zur Änderung des KraftStG am 1.4.2007 noch an, so wird die Kraftfahrzeugsteuer für denjenigen Halter neu festgesetzt, auf den der Pkw nach dem 1.4.2007 wieder zugelassen wird. Auch in diesen Fällen kommt nur der dann aktuelle Halter in den Genuss der Steuerbefreiung nach § 3c. Die Steuerbefreiung beginnt jedoch in diesen Fällen nach § 3c Abs. 2 – abweichend von der Grundregel des § 3c Abs. 1 nicht am Tage, an dem die Zulassungsbehörde die Zulassungsbescheinigung Teil I (bis 30.9.2005: Fahrzeugschein) ändert, sondern am 1.4.2007. Da eine Außerbetriebsetzung nach § 14 FZV (bis 28.2.2007 § 23 Abs. 4 StVZO: vorübergehende Stilllegung) die Dauer der Steuerbefreiung nicht verlängert, ist der Teil des Befreiungszeitraum ab 1.4.2007 bis zur Wiederzulassung verloren, vgl. Rz. 20.

f) Außerbetriebsetzung, saisonale Zulassung

- 20 Auch bei der Berücksichtigung einer Außerbetriebsetzung nach § 14 FZV (bis 28.2.2007: vorübergehenden Stilllegung) von nach § 3c begünstigten Kraftfahrzeugen hat der Gesetzgeber wiederum die Verfahrensweise bei Anwendung der Regelungen zur Steuerbefreiung für besonders schadstoffreduzierte Pkw nach § 3b aufgegriffen. Auch in Fällen einer Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte Pkw werden die Zeiten einer Außerbetriebsetzung bei der Berechnung der Dauer der Steuerbefreiung einbezogen, so dass eine Außerbetriebsetzung die Dauer der Steuerbefreiung **nicht** verlängert. Diese in § 3c Abs. 4 normierte Regelung führt dazu, dass Zeiten, in denen ein technisch nachgerüstetes Fahrzeug außer Betrieb gesetzt war, für den Wert der

Steuerbefreiung verloren sind. Im Extremfall kann so die ganze Begünstigung in einem Zeitraum der Außerbetriebsetzung „verloren gehen“. Der Befreiungszeitraum beginnt also regelmäßig mit dem von der Zulassungsbehörde bescheinigten Datum der Nachrüstung einer entsprechenden Partikelminderungsstufe (§ 3 c Abs. 1 Nr. 1) bzw. Partikelminderungsklasse (§ 3 c Abs. 1 Nr. 2) in der Zulassungsbescheinigung Teil I bzw. am 1.4.2007, vgl. Rz. 15. Soweit ein Fahrzeug noch über einen Fahrzeugschein, wie er bis zum 30.9.2005 ausgegeben wurde verfügt, zieht die Zulassungsbehörde diesem ein und stellt (kostenpflichtig) eine neue Zulassungsbescheinigung Teil I aus. Der Begünstigungszeitraum endet stets an dem Tag, an dem der Betrag von 330 EUR auf Grundlage der Steuersätze nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 erreicht worden ist. Das Ende der Befreiung liegt damit regelmäßig mit Beginn der Befreiung fest.

Diese Regelung greift auch, wenn das Fahrzeug bereits zum Zeitpunkt des Beginns der Steuerbefreiung außer Betrieb gesetzt war. Dieser Fall ist denkbar, wenn ein nach dem 31.12.2005 nachgerüsteter Pkw vor dem 1.4.2007 außer Betrieb gesetzt war und zu einem Zeitpunkt nach dem 1.4.2007 wieder zugelassen wird. In diesem Falle beginnt der Befreiungszeitraum am 1.4.2007 und wird auf Grundlage der zu diesem Zeitpunkt geltenden Tarife nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ermittelt. Die Befreiung endet dann, wenn der Betrag von 330 EUR (fiktiv) aufgebraucht wäre. Zur Begünstigung des Halters vgl. Rz. 19. Zur Anwendung der Tarife vgl. Rz. 14. 21

In den Fällen der Zuteilung eines Saisonkennzeichens, d.h. wenn ein Fahrzeug nur für bestimmte Monate eines Jahres zum Verkehr auf öffentlichen Straßen zugelassen ist, hat der Gesetzgeber die Regelungen entsprechend der bereits für die Steuerbefreiung für besonders schadstoffarme Pkw nach § 3 b geltenden Rechtslage übernommen. Bei saisonaler Zulassung nach § 9 Abs. 3 FZV (bis 28.2.2007 § 23 Abs. 1 b StVZO) vgl. Anh. A 1 – tritt **keine Verlängerung** des Befreiungszeitraums um die Zeiträume außerhalb der Saison ein. Die Zeiten außerhalb der Saison, in denen das Fahrzeug nicht zum Verkehr auf öffentlichen Straßen zugelassen ist, gehen damit ebenso wie die Zeiten vorübergehender Stilllegung verloren, so dass sich der effektiv genutzte Betrag der Steuerbefreiung nach § 3 c entsprechend mindert. Mit Art. 11 Nr. 4 des Jahressteuergesetzes 2008 – JStG 2008 – vom 28.12.2007 (BGBl I S. 3150) hat der Gesetzgeber in § 3 c Abs. 4 die bis zum 28.2.2007 gültige Fundstelle zur saisonalen Zulassung – „§ 23 b Abs. 1 Straßen-Verkehrs-Zulassungs-Ordnung“ – gestrichen. Auf die Aufnahme der seit 1.3.2007 gültigen Fundstelle in der Fahrzeug-Zulassungs-Verordnung – § 9 Abs. 3 FZV – hat der Gesetzgeber gleichwohl verzichtet. Durch die sprachliche Neuformulierung des § 3 c Abs. 4 gem. Art. 2 Nr. 3 des Gesetzes zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ vom 21.12.2008 (a.a.O.) hat der Gesetzgeber die dargestellte Verfahrensweise auch im Gesetzeswortlaut noch deutlicher werden lassen. 22

3 c

KraftStG § 3 c

Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte Pkw

g) Rote Kennzeichen und Oldtimer-Kennzeichen

- 23 Nach § 3 c Abs. 5 gilt die Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte Pkw nicht bei Zuteilung von Kennzeichen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1. Wie schon bei der Steuerbefreiung für besonders schadstoffreduzierte Pkw nach § 3b kommt auch eine Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte Pkw bei der Zuteilung von roten Kennzeichen, die von einer Zulassungsbehörde im Inland zur wiederkehrenden Verwendung ausgegeben werden, sowie für die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen nicht in Betracht. Hintergrund dieser Regelung ist die besondere Funktion und Verwendung dieser Kennzeichen. Rote Kennzeichen werden regelmäßig zur wiederkehrenden Verwendung auch für verschiedene Fahrzeuge und ohne vorherige Bezeichnung dieser Fahrzeuge zugeteilt. Dies schließt eine Steuerbefreiung für ein bestimmtes Fahrzeug aus. Die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen unterliegt nach § 9 Abs. 4 Nr. 2 einer pauschalierten Kraftfahrzeugsteuer. Entsprechend werden solche Autos, die verkehrsrechtlich als Oldtimer gelten, von der emissionsbezogenen Kraftfahrzeugsteuer generell ausgenommen.

Dieser Ausschluss der Begünstigung nach § 3 c für Fälle einer Zuteilung von Kennzeichen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 korrespondiert mit dem Ausschluss dieser Fälle von der Malusregelung des § 9 a Abs. 1. Dieser Zuschlags für Pkw mit Dieselmotor nach ist ebenfalls mit dem Vierten Gesetz zur Änderung des KraftSt in das Kraftfahrzeugsteuergesetz aufgenommen worden.

3. Förderprogramm des Bundes für partikelreduzierte Pkw mit Selbstzündungsmotor

a) Rechtsgrundlage und Verfahren

- 24 Nach der Richtlinie des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit und des Bundesministeriums für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung v. 27.7.2009 (Bundesanzeiger Nr. 112 vom 31.7.2009 S. 2636) kann seit dem 1.9.2009 die Förderung der Nachrüstung eines Partikelminderungssystems bei Pkw mit Selbstzündungsmotor (Diesel) beantragt werden. Die Höhe des **Zuschusses beträgt 330 EUR**. Für die Bearbeitung entsprechender Anträge sowie Festsetzung und Auszahlung dieses Zuschusses ist das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle im Geschäftsbereich des Bundesministeriums für Wirtschaft zuständig. Für die formularmäßige Antragstellung stehen auf der Internetseite des Bundesamts für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle entsprechende Vordrucke bereit.

b) Fahrzeugart, Förderzeitraum, Förderhöhe, Nachrüstung

Für diese Förderung kommen solche **Pkw** mit Selbstzündungsmotor in Betracht, **25**
die bis einschließlich 31.12.2006 erstmals zugelassen wurden. Maßgeblich ist
hier der Pkw-Begriff des Kraftfahrzeugsteuergesetzes, es gelten entsprechend die
Ausführungen zu Rz. 7 und 8. Förderfähig ist die Nachrüstung eines Partikel-
minderungssystems in der Zeit vom **1.8.2009 bis einschließlich 31.12.2009**. Der
Nachweis des Einbaus kann bis 15.2.2010 erbracht werden. Die Höhe der För-
derung beträgt 330 EUR (Festbetragszuschuss) und ist Fahrzeugbezogen, sie kann
entsprechend pro Fahrzeug nur einmal in Anspruch genommen werden.

Gefördert wird nur ein **nachträglicher Einbau**, d.h. es werden nur solche Pkw **26**
gefördert, die bis einschließlich 31.12.2006 erstmals zugelassen worden sind und
bei denen der Einbau des Partikelminderungssystems in der Zeit zwischen dem
1.8.2009 bis einschließlich 31.12.2009 vorgenommen worden ist. Ein Einbau vor
der erstmaligen Zulassung erfüllt diese Voraussetzung nicht. Hierbei ist unerheb-
lich, ob der Einbau bereits im Herstellerwerk, durch den Importeur oder einen
Dritten, wie z.B. eine (Vertrags-) Werkstatt vorgenommen worden ist. Die Aus-
führungen zu Rz. 9 ff. gelten entsprechend.

c) Abgrenzung zu Steuerbefreiungsvorschriften des KraftStG, Halterwechsel

Die Inanspruchnahme des Förderprogramms des Bundes für partikelreduzierte **27**
Pkw mit Selbstzündungsmotor **schließt** eine Inanspruchnahme der Steuerbefrei-
ung für besonders partikelreduzierte Pkw nach **§ 3c aus**. In Art. 1 Nr. 4 des
Gesetzes über die Feststellung eines zweiten Nachtrags zum Bundeshaushaltsplan
für das Haushaltsjahr 2009 (Zweites Nachtragshaushaltsgesetz) v. 29.7.2009
(BGBl I 2009 S. 2290) ist dieses Kumulationsverbot normiert. In den automati-
sierten Verfahren zur Festsetzung und Erhebung der Kraftfahrzeugsteuer wird
entsprechend die Steuerbefreiung für partikelreduzierte Pkw nicht (mehr) pro-
grammgesteuert gewährt, sondern vielmehr auf die Förderungsmöglichkeit nach
dem in Rede stehenden Förderprogramm hingewiesen. Im Ergebnis hat der
Fahrzeughalter hier ein Wahlrecht. Sobald die Förderfrist ausgelaufen ist oder
die zur Förderung bereitgestellten Mittel aufgebraucht sind, kommt daher, soweit
die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, eine Steuerbefreiung nach § 3c in
Betracht

Auch in Fällen einer **Wiederzulassung bzw. eines Halterwechsels** geht die Finanz- **28**
verwaltung regelmäßig davon aus, dass für ein entsprechendes Fahrzeug der
Zuschuss nach dem Förderprogramms des Bundes für partikelreduzierte Pkw mit
Selbstzündungsmotor gewährt worden ist. In diesen Fällen wird ebenfalls keine
Steuerbefreiung für partikelreduzierte Pkw nach § 3c gewährt, sondern im

3 c

KraftStG § 3 c

Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte Pkw

Bescheid erläutert, dass diese Steuervergünstigung beantragt werden kann, wenn noch kein Zuschuss nach dem in Rede stehenden Förderprogramm des Bundes in Anspruch genommen worden ist.

- 29 Die Inanspruchnahme des Förderprogramms des Bundes für partikelreduzierte Pkw mit Selbstzündungsmotor **kann neben** einer Inanspruchnahme der Steuerbefreiung oder Steuervergünstigung für schwerbehinderte Personen nach § 3 a Abs. 1 oder 2 gewährt werden. Anders als die Steuerbefreiung für besonders partikelreduzierte Pkw nach § 3 c, die bei Menschen ins Leere läuft, die aus persönlichen Grund ganz oder teilweise von der Zahlung der Kraftfahrzeugsteuer für das mit einem Partikelminderungssystem nachgerüstete Fahrzeug befreit sind, wirkt sich die Förderung nach dem Förderprogramm des Bundes vollumfänglich in Höhe von 330 EUR aus.