



Sachstand

**Befreiung von Fahrzeugen zur Krankenförderung und im
Rettungsdienst von der Kraftfahrzeugsteuer**
Erläuterungen zu § 3 Nr. 5 KraftStG

Befreiung von Fahrzeugen zur Krankenförderung und im Rettungsdienst von der Kraftfahrzeugsteuer

Erläuterungen zu § 3 Nr. 5 KraftStG

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 – 186/18
Abschluss der Arbeit: 14. Dezember 2018
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Voraussetzungen für die Steuerbefreiung	4
2.1.	Fahrzeuge im Rettungsdienst oder zur Krankenbeförderung	4
2.2.	Erkennbarkeit	6
2.3.	Ausschließliche Verwendung	7
3.	Verwaltungsverfahren	8
3.1.	Übergang der Steuerhoheit auf den Bund	8
3.2.	Fortgeltung von Verwaltungsanweisungen bis 30. Juni 2014	9
3.3.	Verwaltungsverfahren seit dem 1. Juli 2014	9

1. Fragestellung

Der Auftraggeber verweist auf die nach dem Kraftfahrzeugsteuergesetz vorgesehene Befreiung von Fahrzeugen, die im Rettungsdienst oder zur Krankenförderung verwendet werden (§ 3 Nr. 5 KraftStG). Er bittet, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung zu erläutern sowie Verwaltungspraxis und -verfahren darzustellen.

2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung

Nach § 3 Nr. 5 KraftStG ist das Halten von Fahrzeugen im Rettungsdienst oder zur Krankenförderung von der Kraftfahrzeugsteuer befreit. Der Befreiungstatbestand ist erfüllt, wenn das Fahrzeug

- im Rettungsdienst oder zur Krankenförderung eingesetzt wird,
- es äußerlich als für diese Zwecke bestimmt erkennbar ist und
- ausschließlich für diese Zwecke Verwendung findet.

Bei Fahrzeugen, die nicht über eine Gebietskörperschaft (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverband oder Zweckverband) zugelassen sind, muss deren Bauart und Einrichtung den bezeichneten Verwendungszwecken angepasst sein. Unter diesen einengenden Voraussetzungen kommen auch private Fahrzeughalter in den Genuss der Steuerbefreiung.

2.1. Fahrzeuge im Rettungsdienst oder zur Krankenförderung

Die Steuerbefreiung für Fahrzeuge, die im Rettungsdienst oder zur Krankenförderung verwendet werden, schließt an den mit den Fahrzeugen vorgesehenen Einsatzmöglichkeiten an.

So wird unter Krankenförderung nach einem finanzgerichtlichen Urteil¹ nur die Beförderung kranker Menschen verstanden und nicht die dem Urteilsfall zugrunde liegende Beförderung kranker Tiere. Ferner wird die Verwendung des Fahrzeugs zu dringenden Soforteinsätzen vorausgesetzt, durch die akute Notstände für Leib und Leben abgewendet werden sollen.² Hierunter fallen insbesondere Notfallrettung und Krankentransporte unter fachgerechter Betreuung nach den auf landesrechtlicher Grundlage geregelten Vorschriften für Notfallrettung, Krankentransport und Rettungsdienst.³

An dieser Rechtsauffassung hat das Finanzgericht Münster in jüngster Zeit Zweifel geäußert. In seinem Urteil vom 25. Januar 2018 kommt das Finanzgericht zu dem Ergebnis, die Befreiung von Fahrzeugen zur Krankenförderung setze nicht voraus, dass das Fahrzeug ausschließlich für

1 Urteil Hessisches Finanzgericht vom 26.10.1971, EFG 1972, 145.

2 BFH-Urteil vom 22.8.1989; VII R 9/87, BStBl II 1989, 636.

3 Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuer, 2010, § 3 RN 48.

dringende Soforteinsätze verwendet wird.⁴ Dies ergebe sich weder aus dem Wortlaut noch aus der Systematik der Vorschrift und finde auch keinen Anhalt in der Gesetzeshistorie.⁵ Vor diesem Hintergrund wird der Ausgang des anhängigen Revisionsverfahrens vor dem Bundesfinanzhof⁶ Klarheit über die Frage bringen, ob die Steuerbefreiung bei Fahrzeugen zur Krankenbeförderung deren ausschließliche Verwendung für dringende Soforteinsätze voraussetzt.

Dagegen gelten - anders als im Rettungsdienst - auch jene Fahrzeuge zur Krankenbeförderung als verwendet, bei denen geistig oder körperlich behinderte Personen (Erwachsene und Kinder) zu Tageseinrichtungen befördert werden. Als steuerunschädlich wird in diesem Zusammenhang angesehen, wenn die Fahrzeuge gelegentlich zur Beförderung des Personals zu Fortbildungszwecken oder zur Beförderung von Arbeitsmaterial oder zu Fahrten zur Beschaffung von Arbeitsaufträgen für die Tageseinrichtung verwendet werden. Dagegen hatte das Finanzgericht Düsseldorf in seinem Urteil vom 11. April 2002 die Beförderung von schwerbehinderten Personen zur krankenfürsorgerischen Zwecken (insbesondere zu Tageseinrichtungen) nicht als begünstigte Krankenbeförderung angesehen, weil es am Merkmal des dringenden Soforteinsatzes zur Behebung eines akuten Notstandes fehle. Die obersten Finanzbehörden der Länder hatten aufgrund dieser finanzgerichtlichen Rechtsprechung jedoch keinen Anlass gesehen, entgegenstehende Verwaltungsanweisungen aufzuheben oder anzupassen. Bis 30. Juni 2014 ist daher in den Finanzverwaltungen der Länder weiterhin nach den seinerzeitigen bundeseinheitlichen Ländererlassen verfahren worden.⁷

Eine Verwendung von Fahrzeugen im Rettungsdienst ist durch die Notwendigkeit eines dringenden Soforteinsatzes, durch den einem akuten Notstand begegnet werden soll, gekennzeichnet.⁸ Es kommen insoweit nur Situationen in Betracht, in denen unmittelbar Gefahr für Leib oder Leben besteht und in denen deshalb Sofortmaßnahmen zur Errettung aus solchen Gefahren geboten erscheinen.⁹ Die Verwendung muss bestimmungsgemäß erfolgen und für die kraftfahrzeugsteuerrechtliche Beurteilung, ob das Fahrzeug im Rettungsdienst verwendet wird, ist die verkehrsrechtliche Auslegung entsprechender Begriffsbestimmungen zu übernehmen.¹⁰

Fahrzeuge des ambulanten kassenärztlichen Not- und Bereitschaftsdienstes, die von kassenärztlichen Vereinigungen zu unterhalten sind und die kassenärztliche Versorgung außerhalb der Sprechzeiten sicherstellen, werden nicht im Rettungsdienst verwendet. Auch gelegentliche Einsätze dieser Fahrzeuge in Einzelfällen, in denen unmittelbare Lebensgefahr oder die Gefahr

4 Welz, Tilo, Alkohol, Tabakerzeugnisse und keine Kraftfahrzeugsteuer, in: Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht (UVR), 2018, S. 254.

5 Welz, a.a.O., S. 254.

6 BFH, anhängiges Revisionsverfahren unter Az. III R 10/18 (Stand 12. Dez. 2018).

7 Strodthoff, a.a.O., § 3 RN 52a; zur Frage der zeitlichen Anwendung der Ländererlasse vgl. Tz. 3.3.

8 Strodthoff, a.a.O., § 3 RN 43.

9 BFH-Urteil vom 22.8.1989 – VII R 9187 – BStBl. II 1989, 937.

10 BFH-Urteil vom 22.8.1989, a.a.O. 936.

schwerer gesundheitlicher Beeinträchtigungen besteht, begründet keine Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer nach § 3 Nr. 5 KraftStG.¹¹

Darüber hinaus ist eine unmittelbare Verwendung im Rettungsdienst begrifflich nicht bei Fahrzeugen gegeben, die für Eileinsätze zum Transport von Blutkonserven, Medikamenten oder menschlichen Organen verwendet werden.¹² Auch die Sonderfahrzeuge des Blutspendedienstes sowie Straßenwachtfahrzeuge der Automobilclubs sind nicht von der Kraftfahrzeugsteuer befreit. Es fehlt insoweit an der ausschließlichen Verwendung im Rettungsdienst.¹³

2.2. Erkennbarkeit

Die von der Steuer zu befreienden Fahrzeuge müssen äußerlich als für den Rettungsdienst oder zur Krankenbeförderung bestimmt erkennbar sein. Es genügt also nicht deren schlichte Verwendung für den begünstigten Zweck.¹⁴ Vielmehr werden äußerlich erkennbare Merkmale vorausgesetzt, die allein für sich die Widmung des Fahrzeugs erkennbar machen.

Die äußerliche Erkennbarkeit wird für die Steuerbefreiung gefordert, um der missbräuchlichen Inanspruchnahme sowie einem unangemessen hohen Aufwand für die Kontrolle der Einhaltung der Befreiungsvoraussetzungen vorzubeugen.¹⁵

Die Art der äußerlichen Merkmale, die das Fahrzeug entsprechend erkennbar machen, ist hingegen nicht im Detail bestimmt. Hierfür reicht es aus, dass an geeigneter Stelle des Fahrzeugs eine allgemein verständliche Beschriftung (z. B. „Städtische Feuerwehr“) oder ein allgemein bekanntes Abzeichen angebracht wird.¹⁶ Eine lediglich magnetische, jederzeit lösbare Verbindung mit dem Fahrzeug ist keine ausreichende Kenntlichmachung.¹⁷

Dagegen ist eine besondere Kenntlichmachung nicht mehr erforderlich, wenn die Zweckbestimmung bereits deutlich genug an der Bauart des Fahrzeugs erkennbar ist, was insbesondere bei Spezialfahrzeugen wie Löschfahrzeugen oder Krankenwagen mit Blaulichtanlage und besonderer Beleuchtungseinrichtung der Fall ist.¹⁸

11 Strodthoff, a.a.O., § 3 RN 44 m.w.N.

12 Strodthoff, a.a.O., § 3 RN 44 a.E.

13 Strodthoff, a.a.O., § 3 RN 45.

14 Strodthoff, a.a.O., § 3 RN 17.

15 Welz, a.a.O., S. 254 mwN; BFH-Urteil vom 11.3.2004, VII R 65/02, BStBl II 2004, 528; Strodthoff, a.a.O., § 3 RN 38.

16 Strodthoff, a.a.O., § 3 RN 17.

17 Urteil Finanzgericht München vom 23.2.1989 – X 316/83 Kraft –, EFG 1988, 481.

18 BFH-Urteil vom 2.8.1988 – VII R 144/85, BStBl. II 1988, 904.

Bei zur Krankenbeförderung verwendeten Fahrzeugen, mit denen geistig oder körperlich behinderte Menschen befördert werden, wird von einer äußeren Erkennbarkeit ausgegangen, wenn sie mit dem Rollstuhlsymbol für schwerbehinderte Menschen mit außergewöhnlicher Gehbehinderung gekennzeichnet sind. Eine zusätzliche Kennzeichnung mit einer besonderen Beschriftung ist nicht zusätzlich erforderlich.¹⁹ Nur im Einzelfall zu beantwortende Fragen werden bei der Nutzung von universal verwendbaren, serienmäßigen Kleinbussen und -transportern aufgeworfen. Insgesamt wird hier das Gesamtbild entscheidend sein, nach dem aus den äußeren Merkmalen für sich allein auf die Widmung des Fahrzeugs geschlossen werden kann.

2.3. Ausschließliche Verwendung

Die Steuerbefreiung gilt, solange die Fahrzeuge ausschließlich für einen der begünstigten Zwecke genutzt werden. Ein Fahrzeug wird nur so lange zweckgerecht verwendet, als es allein dem begünstigten Zweck dient und keine anderweitige „Mit“-benutzung vorliegt.²⁰ Keine ausschließliche Verwendung ist danach schon bei einer einmaligen Benutzung des Fahrzeugs zu einem nicht begünstigten Zweck gegeben.²¹

Die zeitweilige zweckfremde Benutzung lässt die Steuerbefreiung vorübergehend und für den Zeitraum entfallen, bis das Fahrzeug wieder ausschließlich zu den begünstigten Zwecken verwendet wird.²² Dagegen liegt das Merkmal der Ausschließlichkeit überhaupt nicht vor, wenn die steuerschädliche zweckfremde Benutzung nicht nur vorübergehender Art, sondern auf Dauer ausgelegt ist. Die gelegentliche Mitverwendung zu begünstigten Zwecken reicht für die Steuerbefreiung auch zeitanteilig nicht aus.²³ Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann in Fällen einer auf Dauer angelegten Vermengung von steuerbegünstigten und nicht begünstigten Fahrten demgemäß eine anteilmäßige Steuerbefreiung nur für die begünstigten Fahrten nicht gewährt werden.²⁴

Als Rechtsfolge der tatsächlich dem steuerbegünstigten Zweck nicht entsprechenden Verwendung des Fahrzeugs sieht das Gesetz einen Mindestbesteuerungszeitraum von einem Monat vor (§ 5 KraftStG). Treten die Voraussetzungen der Steuerbefreiung wieder ein, wird das Fahrzeug nach der mindestens einmonatigen Steuerpflicht erneut von der Besteuerung befreit.²⁵

19 Strodthoff, a.a.O., § 3 RN 18.

20 BFH-Urteil vom 23.5.1989 – VII R 110/86, BStBl. II 1989, 908 r. Sp.

21 Strodthoff, a.a.O., § 3 RN 24.

22 BFH-Urteil vom 23.5.1989, a.a.O., S. 907.

23 BFH-Urteil vom 22.8.1989 – VII R 9/87, BStBl. II 1989, 937.

24 Strodthoff, a.a.O., § 3 RN 25.

25 Welz, a.a.O., S. 255

3. Verwaltungsverfahren

3.1. Übergang der Steuerhoheit auf den Bund

Die Verwaltungskompetenz und die Ertragshoheit bei der Kraftfahrzeugsteuer sind zum 1. Juli 2009 durch Änderungen des Grundgesetzes von den Ländern auf den Bund übergegangen. Das Kraftfahrzeugsteueraufkommen fließt seither als allgemeine, nicht zweckgebundene Einnahme dem Bundeshaushalt zu. Die Länder erhalten als Ausgleich jährlich einen gesetzlich festgelegten Betrag aus dem Steueraufkommen des Bundes, dessen Höhe sich an dem bisherigen Kraftfahrzeugsteueraufkommen orientiert.²⁶

Die Ausgestaltung der Kraftfahrzeugsteuer als Bundessteuer wurde mit zwei Gesetzesvorhaben auf den Weg gebracht:

- Mit dem „Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Art. 106, 106b, 107, 108 GG)“ vom 19. März 2009 wurde ab dem 1. Juli 2009 die Ertragshoheit und die Verwaltungskompetenz für die Kraftfahrzeugsteuer auf den Bund übertragen. Diese im Rahmen der Föderalismusreform vorgenommene Maßnahme diente der Entflechtung der föderalen Finanzbeziehungen und soll den Bund in die Lage versetzen, die Kraftfahrzeugsteuer künftig in Eigenverantwortung ohne Zustimmung des Bundesrates zu modernisieren und nachhaltig aufkommensstabil zu gestalten. Darüber hinaus sollte eine einfachere Koordination mit anderen Instrumenten des Bundes im Verkehrsbereich wie etwa die Energiesteuer und die Straßenbenutzungsgebühren bewerkstelligt werden.²⁷
- Mit dem „Gesetz zur Neuregelung der Kraftfahrzeugsteuer und Änderung anderer Gesetze“ vom 29. Mai 2009 wurde eine vorrangig CO₂-bezogene Neuregelung des Besteuerungssystems für Pkw umgesetzt und die befristete Sonderregelung zur Wahrnehmung der Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer durch die Länder im Wege der Organleihe normiert.²⁸

Nach Art. 5 des letztgenannten Gesetzes bediente sich das für die Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer zuständige Bundesministerium der Finanzen (BMF) bei der Verwaltung der Steuer im Zeitraum vom 1. Juli 2009 bis zum 30. Juni 2014 der Landesfinanzbehörden (Finanzämter einschließlich der Zulassungsbehörden). Diese galten in dem genannten Zeitraum als Bundesfinanzbehörden soweit sie die Kraftfahrzeugsteuer verwalteten und unterlagen insofern der Fachaufsicht des BMF.

26 Strodthoff, a.a.O., Einführung RN 99; das Aufkommen aus der KraftSt im Jahre 2007 belief sich auf 8,9 Mrd. Euro.

27 Gesetzesentwurf auf BT-Drs. 16/11741.

28 Gesetzesentwurf auf BT-Drs. 16/11742.

3.2. Fortgeltung von Verwaltungsanweisungen bis 30. Juni 2014

Die Verwaltung der Steuer wurde bis 30. Juni 2014 durch die Landesfinanzbehörden im Wege der Organleihe für den Bund ausgeübt. Im ersten Halbjahr 2014 übernahm schrittweise die Bundeszollverwaltung diese Aufgabe.

Die obersten Finanzbehörden der Länder hatten während der Organleihe bis 30. Juni 2014 den Vollzug der Anordnungen des BMF zu gewährleisten. Damit blieb es übergangsweise bei der tatsächlichen Ausübung der Verwaltung durch die Landesfinanzbehörden. Das BMF hat in diesen Zusammenhang die Anordnung getroffen, dass die von den obersten und mittleren Finanzbehörden der Länder bis zum 30. Juni 2009 zur Ausführung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes erlassenen Verwaltungsanweisungen (Erlasse bzw. Verfügungen) auch nach dem Übergang der Verwaltungshoheit auf den Bund bis auf Weiteres anzuwenden waren.²⁹

„Gleiches gilt – entsprechend der Zielsetzung, die diesem BMF-Schreiben zugrunde liegt - sinngemäß auch für Entscheidungen (Beschlüsse) zum Vollzug des Kraftfahrzeugsteuergesetzes, die von den obersten Finanzbehörden der Länder bis zum 30. Juni 2009 einvernehmlich getroffen worden sind und die ihren Niederschlag aufgrund von Besonderheiten (z. B. Einzelfälle mit geringer steuerlicher Auswirkung) allerdings nicht in formellen Verwaltungsanweisungen gefunden haben.“³⁰ Die auf derartigen Entscheidungen beruhende Rechtspraxis war daher zunächst ebenfalls bis auf Weiteres anzuwenden.

3.3. Verwaltungsverfahren seit dem 1. Juli 2014

Die Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer durch die Landesfinanzbehörden im Wege der Organleihe endete zum 30. Juni 2014 (§ 18a Finanzverwaltungsgesetz). Für die Festsetzung, Erhebung und Vollstreckung der Kraftfahrzeugsteuer ist seither der Bund zuständig. Die vormals auf Länderebene erlassenen Verwaltungsanweisungen zur Ausführung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes sind mit Wirkung vom 1. Juli 2014 aufgehoben worden.³¹ Erteilte Kraftfahrzeugsteuerbescheide behielten indes über den 30. Juni 2014 hinaus Gültigkeit. Auch bereits gewährte Vergünstigungen waren nicht neu zu beantragen.

Der Übergang der Verwaltungskompetenz auf die Bundeszollverwaltung wurde schrittweise im ersten Halbjahr 2014 vollzogen. An die Stelle der Finanzbehörden der Länder sind für die Verwaltung der Kraftfahrzeugsteuer die Hauptzollämter als zuständige Bundesfinanzbehörden getreten.³² Vorgesetzte Behörde ist die Generalzolldirektion als Bundesoberbehörde, die die Rechts- und Fachaufsicht über die nachgeordneten örtlichen Behörden (Hauptzollämter) führt. Die Ver-

29 BMF-Schreiben vom 1. Juli 2009, BStBl. II 2009, 851.

30 Strodthoff, a.a.O., Einführung RN 101 a. E.

31 Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 29. April 2014, BStBl. I 2014, 812.

32 Welz, Tilo, Kraftverkehrsteuer und Zoll – Auslaufen der Organleihe, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht (UVR), 2014, S. 181.

waltung der Kraftfahrzeugsteuer durch den Bund bietet den Vorteil, dass die bestehenden Regelungen bundesweit einheitlich angewendet werden.³³ Die einheitliche Rechtsanwendung wird durch Weisungen der Generalzolldirektion an den nachgeordneten Bereich sichergestellt.

* * *

33 Entwurf eines Gesetzes zur Neuorganisation der Zollverwaltung, BT-Drs. 18/5294, S. 17