

# Urteil vom 03. Dezember 2020, IV R 39/19

## Steuerbegünstigte Verwendung eines Kraftomnibusses i.S. des § 3 Nr. 6 KraftStG - Prüfungszeiträume - tatsächliche Nutzung

ECLI:DE:BFH:2020:U.031220.IVR39.19.0

BFH IV. Senat

KraftStG § 3 Nr 6, KraftStG § 12 Abs 2 Nr 2, KraftStG § 11

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 13. Mai 2018, Az: 3 K 1322/16

## Leitsätze

1. Als Zeiträume, für die eine steuerbegünstigte Verwendung eines Kraftomnibusses i.S. des § 3 Nr. 6 KraftStG zu prüfen ist (Prüfungszeiträume), kommen (nur) diejenigen in Betracht, die bei Steuerpflicht als Entrichtungszeiträume nach § 11 KraftStG zulässig wären.
2. Eine steuerbegünstigte Verwendung i.S. des § 3 Nr. 6 Satz 1 KraftStG setzt voraus, dass der Kraftomnibus während des maßgeblichen Prüfungszeitraums tatsächlich im Linienverkehr genutzt wird.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 14.05.2018 - 3 K 1322/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht des Saarlandes zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Es ist streitig, ob ein Kraftomnibus nach § 3 Nr. 6 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) von der Steuer befreit ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt ein Omnibusreiseverkehrsunternehmen und ist seit dem 03.04.2007 Halterin des Kraftomnibusses mit dem amtlichen Kennzeichen ...3 (nachfolgend auch Kraftomnibus ...3). Das Fahrzeug wurde ausschließlich im Linienverkehr eingesetzt. Dementsprechend war das Halten des Fahrzeugs seit dem 03.04.2007 von der Kraftfahrzeugsteuer befreit. Zum 11.05.2016 wurde das Fahrzeug abgemeldet. Im Kraftfahrzeugsteuerbescheid vom 20.05.2016 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) die Steuer für den Zeitraum vom 03.04.2016 bis zum 11.05.2016 zunächst unter Anwendung des § 3 Nr. 6 KraftStG in Höhe von 0 € fest. Das HZA forderte die Klägerin im Juni 2016 auf, einen Nachweis darüber einzureichen, dass die Voraussetzungen des § 3 Nr. 6 KraftStG bis zur Abmeldung des Kraftomnibusses ...3 vorlagen. Die Klägerin teilte dem HZA mit, dass das Fahrzeug im Jahr 2016 nicht bewegt worden sei und sich daher der Kilometerstand nicht verändert habe. Daraufhin erließ das HZA am 26.07.2016 einen nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG geänderten Kraftfahrzeugsteuerbescheid. In diesem Bescheid wurde die Steuer für die Zeit vom 03.04.2016 bis zum 31.12.2015 auf 0 €, für die Zeit vom 01.01.2016 bis zum 11.05.2016 auf 481 € festgesetzt. Den gegen die Steuerfestsetzung in Höhe von 481 € für die Zeit vom 01.01.2016 bis zum 11.05.2016 eingelegten Einspruch wies das HZA als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 21.09.2016).
- 3 Mit der hiergegen erhobenen Klage wandte sich die Klägerin weiterhin gegen die Steuerfestsetzung in Höhe von

481 €. Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied mit Urteil vom 14.05.2018 - 3 K 1322/16, dass das HZA zu Unrecht die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 KraftStG versagt habe. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass ein Kraftomnibus im Linienverkehr auch dann verwendet werde, wenn das Fahrzeug --wie im Streitfall-- als Ersatz für ausfallende Linienfahrzeuge gehalten, jedoch mangels Ausfällen nicht eingesetzt werde. Ob der Kraftomnibus ...3 einsatzfähig gewesen sei, sei für die Anwendung des § 3 Nr. 6 KraftStG unerheblich. Entgegen der Auffassung des HZA komme es für die Frage, ob ein Kraftomnibus zu mehr als 50 % der insgesamt gefahrenen Strecke im Linienverkehr verwendet werde, nicht auf die Fahrleistung in dem nach § 11 KraftStG zu bestimmenden Entrichtungszeitraum an. Es sei vielmehr auf die gesamte Fahrleistung im gesamten Einsatzzeitraum abzustellen.

- 4 Hiergegen richtet sich die Revision des HZA, mit der es eine Verletzung des § 3 Nr. 6 und des § 11 KraftStG sowie des § 7 Abs. 2 der Kraftfahrzeugsteuer-Durchführungsverordnung (KraftStDV) rügt.
- 5 Das HZA beantragt, das Urteil des FG des Saarlandes vom 14.05.2018 - 3 K 1322/16 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin ist im Revisionsverfahren nicht vertreten.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die angefochtene Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung für den Zeitraum vom 01.01.2016 bis zum 11.05.2016 zu Unrecht insgesamt aufgehoben (dazu unter II.1.). Auf Grundlage der getroffenen Feststellungen kann der erkennende Senat nicht abschließend über die Klage entscheiden (dazu unter II.2.).
- 8 1. Nach § 3 Nr. 6 Satz 1 KraftStG ist von der Steuer befreit das Halten von Kraftomnibussen und PKW mit acht oder neun Sitzplätzen einschließlich Führersitz sowie von Kraftfahrzeuganhängern, die hinter diesen Fahrzeugen mitgeführt werden, wenn das Fahrzeug während des Zeitraums, für den die Steuer zu entrichten wäre, zu mehr als 50 % der insgesamt gefahrenen Strecke im Linienverkehr verwendet wird. Die Verwendung des Fahrzeugs ist, ausgenommen bei Oberleitungsomnibussen, buchmäßig nachzuweisen (§ 3 Nr. 6 Satz 2 KraftStG).
- 9 Das FG hat diese Vorschrift in mehrfacher Hinsicht rechtsfehlerhaft angewendet. Es hat seiner Entscheidung einen unzutreffenden Zeitraum für die Prüfung der Frage zugrunde gelegt, ob der Kraftomnibus begünstigt verwendet worden ist (dazu unter II.1.a). Zudem hat es das Merkmal, wonach der Kraftomnibus zu mehr als 50 % der insgesamt gefahrenen Strecke im Linienverkehr verwendet werden muss, inhaltlich unzutreffend ausgelegt (dazu unter II.1.b).
- 10 a) Maßgeblicher Zeitraum für die Prüfung der Frage, ob ein Kraftomnibus begünstigt i.S. des § 3 Nr. 6 Satz 1 KraftStG verwendet wurde, ist der Zeitraum, für den --bei Steuerpflicht dieses Fahrzeugs-- die Steuer nach § 11 KraftStG zu entrichten wäre ("gedachter" Entrichtungszeitraum oder Prüfungszeitraum). Das FG hat insoweit zu Unrecht auf die gesamte Fahrleistung in der Zeit zwischen Anmeldung und Abmeldung des Kraftomnibusses ("Gesamentrichtungszeitraum") abgestellt.
- 11 aa) Der Wortlaut des § 3 Nr. 6 Satz 1 KraftStG knüpft ausdrücklich an die Fahrleistung "während des Zeitraums, für den die Steuer zu entrichten wäre" an. Er lässt keinen Zweifel daran, dass als Prüfungszeiträume ausschließlich die in § 11 KraftStG geregelten Entrichtungszeiträume zugrunde zu legen sind (gleicher Ansicht Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuer, § 3 Rz 65); einen "Gesamentrichtungszeitraum" kennt § 3 Nr. 6 KraftStG nicht. Danach ist der Prüfung in Abhängigkeit von der Höhe der Jahressteuer ein jährlicher, halbjährlicher, vierteljährlicher (vgl. § 11 Abs. 1 und Abs. 2 KraftStG) oder ein nach Tagen berechneter Zeitraum (vgl. § 11 Abs. 4 KraftStG) zugrunde zu legen. Folgerichtig bestimmt der auf den Streitfall (noch) anwendbare § 7 Abs. 2 KraftStDV 2002 (BGBl I 2002, 3856) --inhaltsgleich mit dem ab dem 20.07.2017 geltenden § 7 Abs. 6 KraftStDV 2017 (BGBl I 2017, 2374; vgl. § 17 KraftStDV 2017)--, dass als Zeitraum, für den jeweils eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 6 KraftStG beansprucht werden kann, jeder Zeitraum in Betracht kommt, der im Fall der Steuerpflicht als Entrichtungszeitraum zulässig wäre (vgl. auch Ziff. 7.7.4 Satz 1 der Dienstvorschrift des Bundesministeriums der Finanzen zur Anwendung des Kraftfahrzeugsteuerrechts vom 06.12.2018 - III B 5 - S 6010/16/10002:004 --DV-KraftSt--). Im Übrigen hat das HZA zu Recht darauf hingewiesen, dass mit der in § 3 Nr. 6 Satz 1 KraftStG erfolgten Bezugnahme auf die periodischen

Entrichtungszeiträume in regelmäßigen Zeitabständen Rechtssicherheit über das Eingreifen der Steuerbefreiung eintritt.

- 12** bb) Abweichendes ergibt sich auch nicht aus dem vom FG zitierten rechtskräftigen Urteil des FG München vom 12.01.1978 - IV 66/77 Kraft (Entscheidungen der Finanzgerichte 1978, 405). Nach diesem Urteil war zwar für die Frage, ob ein Kraftomnibus im Linienverkehr verwendet wird, auf die Fahrleistung im gesamten Einsatzzeitraum abzustellen. Dieser Entscheidung lag aber noch das KraftStG vom 01.12.1972 (BGBl I 1972, 2210) zugrunde. Die Befreiungsvorschrift war damals in § 2 Nr. 5a KraftStG 1972 geregelt und hatte folgenden Wortlaut: "Von der Steuer befreit ist das Halten von Kraftomnibussen, die überwiegend im Linienverkehr verwendet werden." Die jetzt in § 3 Nr. 6 Satz 1 KraftStG enthaltene Textpassage, wonach "das Fahrzeug während des Zeitraums, für den die Steuer zu entrichten wäre, ..." entsprechend verwendet werden muss, war noch nicht Gesetz. Es kann daher dahinstehen, ob sich der erkennende Senat unter Geltung des KraftStG 1972 der Auffassung des FG München hätte anschließen können. Jedenfalls steht nunmehr der klare Wortlaut des § 3 Nr. 6 Satz 1 KraftStG der vom FG vertretenen Rechtsauffassung entgegen. Im Übrigen hat der Bundesfinanzhof (BFH) bereits zu § 11 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG 1961 (BGBl I 1961, 2), der noch eine Steuerermäßigung für überwiegend im Linienverkehr verwendete Kraftomnibusse vorsah, entschieden, dass für die Frage, ob eine solche Verwendung gegeben ist, auf die Verhältnisse in dem vom Steuerpflichtigen gewählten Entrichtungszeitraum abzustellen ist (BFH-Urteil vom 19.01.1966 - II 58/63, BFHE 85, 42, BStBl III 1966, 227). Der BFH hat diese Meinung vertreten, obgleich die Frage der anzuwendenden Prüfungszeiträume noch nicht normiert war.
- 13** b) Entgegen der Auffassung des FG setzt die steuerbegünstigte Verwendung i.S. des § 3 Nr. 6 Satz 1 KraftStG voraus, dass der Kraftomnibus während des (gedachten) maßgeblichen Entrichtungszeitraums tatsächlich im Linienverkehr genutzt worden ist; es ist daher nicht ausreichend, wenn ein Kraftomnibus während des gesamten Entrichtungszeitraums nur als Ersatzfahrzeug vorgehalten wird. Wird die Nutzung des Kraftomnibusses während eines Entrichtungszeitraums eingestellt, lässt sich erst mit Ablauf dieses Prüfungszeitraums entscheiden, ob die Steuerbefreiung für den gesamten Entrichtungszeitraum zu gewähren oder zu versagen ist.
- 14** aa) Der Gesetzeswortlaut geht davon aus, dass ein Kraftomnibus nur dann für den steuerbegünstigten Zweck verwendet wird, wenn er tatsächlich im Linienverkehr genutzt, also tatsächlich zu diesem Zweck gefahren wird. Während die Steuerermäßigungsvorschrift des § 11 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG 1961 und die Steuerbefreiungsvorschrift des § 2 Nr. 5a KraftStG 1972 (lediglich) vorausgesetzt haben, dass der Kraftomnibus überwiegend im Linienverkehr verwendet wird, ist seit dem Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 22.12.1978 (BGBl I 1978, 2063) die Gewährung der Steuerbefreiung insbesondere davon abhängig, dass der Kraftomnibus --wie im Gesetz explizit ausgeführt-- zu mehr als 50 % der insgesamt gefahrenen Strecke im Linienverkehr verwendet wird. Ohne tatsächliche Nutzung des Kraftomnibusses ist eine "gefahrte Strecke" nicht vorstellbar, so dass sich bei fehlender Fahrstrecke keine steuerbegünstigte Verwendung des Fahrzeugs feststellen lässt. Eine begünstigte Verwendung i.S. des § 3 Nr. 6 KraftStG setzt daher zwingend die tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs voraus. Dieses Gesetzesverständnis wird auch durch die Regelung in § 3 Nr. 6 Satz 2 KraftStG bestätigt; denn ohne eine tatsächlich gefahrene Strecke ist ein buchmäßiger Nachweis der Verwendung nicht möglich. Eine steuerbegünstigte Verwendung ist daher nicht gegeben, wenn ein Kraftomnibus während des gesamten Entrichtungszeitraums nur als Ersatzfahrzeug vorgehalten wird.
- 15** Dem steht nicht entgegen, dass der Einleitungssatz des § 3 KraftStG von "Halten" spricht. Der Tatbestand des Haltens ist zwar bereits mit der Zulassung des Fahrzeugs zum Verkehr erfüllt, unabhängig davon, ob das Fahrzeug auch tatsächlich im Straßenverkehr genutzt wird (z.B. BFH-Beschluss vom 20.04.2006 - VII B 332/05, BFH/NV 2006, 1519, unter II.2.a; BFH-Urteil vom 18.04.2012 - II R 32/10, BFHE 240, 413, BStBl II 2013, 516, Rz 18). Das Halten begründet zunächst aber nur die Steuerpflicht (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG). Hieraus lässt sich nicht der Rückschluss ziehen, dass auch bereits das Halten dem Grunde nach steuerbegünstigter Fahrzeuge für das Eingreifen eines Befreiungstatbestands ausreichend ist. Vielmehr müssen die in der jeweiligen Befreiungsvorschrift normierten Voraussetzungen gegeben sein. Nach dem hier in Betracht kommenden § 3 Nr. 6 KraftStG reicht das Halten gerade nicht aus, sondern es muss eine "gefahrte Strecke" gegeben sein, die ohne tatsächliche Nutzung des Kraftomnibusses nicht vorliegen kann.
- 16** bb) Wird die Nutzung eines Kraftomnibusses während eines Entrichtungszeitraums eingestellt, lässt sich erst mit dessen Ablauf entscheiden, ob die Voraussetzungen des § 3 Nr. 6 KraftStG während dieses Zeitraums vorgelegen haben. Das Gesetz spricht davon, dass das Fahrzeug "während des Zeitraums, für den die Steuer zu entrichten wäre, ... verwendet wird". Dies bedeutet, dass auch eine geringe tatsächliche Nutzung des Kraftomnibusses während des Entrichtungszeitraums eine steuerbegünstigte Verwendung i.S. des § 3 Nr. 6 KraftStG begründen kann. Liegt eine

steuerbegünstigte Verwendung vor, ist die Steuerbefreiung für den gesamten Entrichtungszeitraum zu gewähren; fehlt es an einer steuerbegünstigten Verwendung, ist die Steuerbefreiung für den gesamten Entrichtungszeitraum zu versagen. Die Gründe, weshalb der Kraftomnibus ggf. nicht während eines gesamten Entrichtungszeitraums eingesetzt wurde, sind unerheblich.

- 17 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Denn das FG hat --von seinem Rechtsstandpunkt aus folgerichtig-- keine Feststellungen zu der entscheidungserheblichen Frage getroffen, welcher (gedachte) Entrichtungszeitraum (Prüfungszeitraum) der Prüfung des § 3 Nr. 6 KraftStG zugrunde zu legen ist.
- 18 Mit Blick auf die Höhe der Jahressteuer kommt ein jährlicher, halbjährlicher oder vierteljährlicher Prüfungszeitraum --beginnend mit dem Tag der Zulassung des Kraftomnibusses am 03.04.2007 (vgl. Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuer, § 3 Rz 65)-- in Betracht (vgl. § 7 Abs. 2 KraftStDV 2002). Nach § 7 Abs. 2 KraftStDV 2002 i.V.m. § 11 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a KraftStG ist es aber auch möglich, für Zwecke der Anwendung des § 3 Nr. 6 KraftStG zum Erreichen von einheitlichen Entrichtungszeiträumen (Prüfungszeiträumen), die sich am Kalenderjahr orientieren, einen einheitlichen Fälligkeitstag (z.B. den 01.01.) für mehrere oder alle Fahrzeuge eines Halters festzulegen (vgl. Ziff. 7.7.4 Satz 5 DV-KraftSt).
- 19 a) Die Klage hätte teilweise Erfolg, wäre der Prüfung des § 3 Nr. 6 KraftStG als Prüfungszeitraum die Zeit vom 03.04.2015 bis zum 02.04.2016 zugrunde zu legen.
- 20 Im Streitfall liegt es nahe, dass die Verhältnisse dieses Zeitraums maßgeblich sind. So wurde in dem Kraftfahrzeugsteuerbescheid vom 20.05.2016 die Steuer für den Zeitraum vom 03.04.2016 bis zum 11.05.2016 unter Anwendung des § 3 Nr. 6 KraftStG auf 0 € festgesetzt. Ebenso ist nicht ersichtlich, dass die Klägerin einen halb- oder vierteljährlichen Entrichtungszeitraum gewählt haben könnte. Im Übrigen geht auch Ziff. 7.7.4 Satz 2 DV-KraftSt davon aus, dass der Nachweis grundsätzlich für ein abgelaufenes Jahr zu führen ist.
- 21 aa) Hiervon ausgehend wäre das HZA nicht befugt gewesen, nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG eine Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum vom 01.01.2016 bis zum 02.04.2016 (neu) festzusetzen; insoweit wäre die Klage erfolgreich.
- 22 Denn der Kraftomnibus ...3 wäre nach den (bisherigen) Feststellungen des FG, wonach dieses Fahrzeug seit seiner Zulassung ausschließlich im Linienverkehr eingesetzt wurde, in dem Prüfungszeitraum vom 03.04.2015 bis zum 02.04.2016 zu mehr als 50 % der insgesamt gefahrenen Strecke im Linienverkehr verwendet worden; hieran könnte die Standzeit vom 01.01.2016 bis zum 02.04.2016 nichts ändern. Es wäre auch unerheblich, aus welchen Gründen der Kraftomnibus während der Standzeit nicht gefahren wurde.
- 23 bb) Hingegen müsste die Klage für den Zeitraum vom 03.04.2016 bis zum 11.05.2016 als unbegründet abgewiesen werden, weil das HZA nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 KraftStG berechtigt gewesen wäre, für diese Zeit die Steuer (neu) festzusetzen.
- 24 Es hätte am 03.04.2016 ein neuer Entrichtungszeitraum begonnen, der am 11.05.2016 geendet hätte (vgl. § 11 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 KraftStG). Während dieses Entrichtungszeitraums wären die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung --auf Grundlage der Feststellungen des FG mangels tatsächlicher Nutzung des Kraftomnibusses-- nicht gegeben (dazu oben II.1.b aa). Auf die weitere Frage, ob ein bloß vorgehaltener, aber tatsächlich nicht gefahrener Kraftomnibus nur bei dessen Einsatzfähigkeit begünstigt ist, käme es nicht mehr an. Danach wäre das Halten des Kraftomnibusses vom 03.04.2016 bis zum 11.05.2016 steuerpflichtig gewesen (vgl. § 5 Abs. 2 Satz 1, Abs. 1 Nr. 1 KraftStG). Der angefochtene Kraftfahrzeugsteuerbescheid wäre entsprechend zu ändern (§ 100 Abs. 2 FGO).
- 25 b) Käme der vom HZA zugrunde gelegte Prüfungszeitraum vom 01.01.2016 bis zum 11.05.2016 zur Anwendung, wäre die Klage insgesamt als unbegründet abzuweisen.
- 26 Die Anwendung dieses Zeitraums würde voraussetzen, dass im Streitfall zu einem früheren Zeitpunkt mit Einwilligung oder auf Antrag der Klägerin ein Rumpffahr gebildet und ein zum 01.01. beginnender Prüfungszeitraum festgelegt worden ist (vgl. Ziff. 7.4.4 Satz 5 DV-KraftSt). Für diesen Fall hätte die Klage keinen Erfolg. Die obigen Darlegungen unter II.2.a bb wären entsprechend anzuwenden.
- 27 3. Dem FG wird im zweiten Rechtsgang Gelegenheit gegeben, die zur Bestimmung des maßgeblichen Prüfungszeitraums erforderlichen Feststellungen zu treffen.

**28** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)