

Urteil vom 12. June 2012, II R 40/11

Steuerbefreiung für Straßenreinigungsfahrzeuge - Anfechtungsklage

BFH II. Senat

KraftStG § 3 Nr 4, KraftStG § 5 Abs 2, FGO § 40 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 01. July 2010, Az: 5 K 2264/07

Leitsätze

1. § 3 Nr. 4 KraftStG begünstigt auch das Halten von Fahrzeugen zum Einsammeln und Abtransport von Abfall, soweit dieser von der Straße aufgenommen wird oder sich in im Straßenbereich aufgestellten Abfallbehältern befindet .
2. Der Fahrzeughalter hat den lückenlosen Nachweis dafür zu erbringen, dass das Fahrzeug tatsächlich in einer den Anforderungen des § 3 Nr. 4 KraftStG entsprechenden Weise ausschließlich zur Straßenreinigung verwendet wird .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt als Entsorgungsfachbetrieb im Auftrag öffentlich-rechtlicher Körperschaften (Bund, Länder, Gemeinden) das Einsammeln und den Abtransport von Abfällen, die sich auf dem Straßenkörper, der Straßenrandbebauung sowie auf Parkplätzen und Rastplätzen ansammeln.
- 2 Die Klägerin beantragte am 22. März 2007 die Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 4 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) für einen auf sie zugelassenen LKW der Marke Daimler-Chrysler mit einem zulässigen Gesamtgewicht von 5 600 kg und einer offenen Ladefläche, deren Seitenteile gegenüber denjenigen üblicher LKW deutlich erhöht sind. An der rechten Fahrzeugseite befindet sich eine Hebevorrichtung zur Aufnahme von Müllcontainern. Das Fahrzeug trägt auf der Fronthaube die Aufschrift "Strassenreinigung". Nach den Angaben der Klägerin wird das Fahrzeug für die Reinigung der Parkplatzflächen im Bereich der Straßenmeistereien des Amtes für Straßen- und Verkehrswesen Frankfurt eingesetzt und dient dem Abtransport des in entsprechend aufgestellten Behältnissen angefallenen sowie des von den Mitarbeitern eingesammelten Mülls.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) versagte die beantragte Steuerbefreiung und setzte mit Bescheid vom 25. Juni 2007 für das Fahrzeug ab dem 22. März 2007 eine Jahressteuer von 347 € fest.
- 4 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem Urteil zur Begründung aus, das Ausschließlichkeitserfordernis des § 3 Nr. 4 KraftStG sei wegen der Verwendung des Fahrzeugs nicht nur zur Straßenreinigung, sondern auch zur Abfallentsorgung in Gestalt des Abtransports von Abfällen von Parkplätzen und Rastanlagen nicht erfüllt. Die Verwendung eines Fahrzeugs für Zwecke der Abfallentsorgung sei aufgrund der Aufhebung des früheren § 3 Nr. 4 KraftStG durch das Haushaltsbegleitgesetz 1989 (HBegleitG 1989) vom 22. Dezember 1978 (BGBl I 1988, 2262) nicht mehr von der Steuer befreit.
- 5 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 3 Nr. 4 KraftStG. Diese Vorschrift setze nicht voraus, dass das Fahrzeug selbst die Straßenreinigung maschinell durchführe. Die mit Hilfe des Fahrzeugs durchgeführte Straßenreinigung umfasse notwendig auch den Abtransport des eingesammelten Abfalls.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung sowie den Bescheid vom 25. Juni 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2007 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung war aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Anwendung des § 3 Nr. 4 KraftStG steht es zwar nicht entgegen, dass ein Fahrzeug nach Bauart und technischer Einrichtung nicht nur für Zwecke der Straßenreinigung geeignet und bestimmt ist. Ferner entfällt die Befreiung nach § 3 Nr. 4 KraftStG auch nicht deshalb, weil ein Straßenreinigungsfahrzeug auch für Zwecke des Transports und der Entsorgung des im Straßenraum anfallenden Abfalls eingesetzt wird. Die vom FG getroffenen Feststellungen ermöglichen jedoch keine abschließende Entscheidung der Frage, ob das Fahrzeug der Klägerin ausschließlich zur Reinigung von Straßen eingesetzt wird.
- 9** 1. Gemäß § 3 Nr. 4 KraftStG ist das Halten von Fahrzeugen von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, solange sie ausschließlich zur Reinigung von Straßen verwendet werden. Voraussetzung ist, dass die Fahrzeuge äußerlich als für diesen Zweck bestimmt erkennbar sind.
- 10** a) Die vom FG offen gelassene Frage, ob das Fahrzeug der Klägerin unter Berücksichtigung seiner tatsächlichen Verwendung zum Aufsammeln und Abtransport des im Straßenraum anfallenden Abfalls die Merkmale eines Fahrzeugs zur Reinigung von Straßen erfüllt, ist zu bejahen.
- 11** aa) Durch § 3 Nr. 4 KraftStG ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Beschluss vom 28. Oktober 1997 VII R 7/97, BFHE 184, 124, BStBl II 1998, 35) das Halten von Fahrzeugen begünstigt, durch die Straßen "in Ordnung gehalten werden". Dabei ist unter Berücksichtigung von Wortlaut, Sinnzusammenhang und Zweck des § 3 Nr. 4 KraftStG keine enge Auslegung dieser Begünstigungsvorschrift geboten (BFH-Entscheidungen vom 12. Mai 1965 II 59/62 U, BFHE 82, 492, BStBl III 1965, 425, und in BFHE 184, 124, BStBl II 1998, 35).
- 12** Eine Änderung des mit § 3 Nr. 4 KraftStG verfolgten Begünstigungszwecks ist nicht dadurch eingetreten, dass der Gesetzgeber den vormaligen, u.a. die Reinigung von Straßen betreffenden Befreiungstatbestand des § 3 Nr. 4 KraftStG 1979 in der bis einschließlich 1990 geltenden Fassung zunächst mit Wirkung ab 1. Januar 1991 (Art. 1 Nr. 1 Buchst. a, Art. 15 Abs. 2 HBegleitG 1989) aufgehoben hatte. Rückwirkend zum 1. Januar 1991 wurde die Steuerbefreiung --beschränkt auf die Verwendung zur Reinigung von Straßen-- wieder eingeführt (Art. 11 des Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetzes vom 25. August 1992, BGBl I 1992, 1548), nachdem festgestellt worden war, dass die Abschaffung dieser Steuerbegünstigung nicht gerechtfertigt war (vgl. BTDrucks 12/2691, 2 f.). Damit ist die Steuerbegünstigung für die Verwendung von Fahrzeugen zur Straßenreinigung in vollem Umfang wieder hergestellt worden (BFH-Beschluss in BFHE 184, 124, BStBl II 1998, 35).
- 13** bb) Der in § 3 Nr. 4 KraftStG geforderte und gesetzlich nicht definierte Verwendungszweck des Fahrzeugs für die "Reinigung von Straßen" ist im verwaltungstechnischen Sinn zu verstehen (BFH-Urteil vom 26. Januar 1966 II 135/63, BFHE 85, 508, BStBl III 1966, 435; vgl. bereits Urteil des Reichsfinanzhofs vom 8. März 1932 II A 569/31, RFHE 30, 191). Davon umfasst ist sowohl die verkehrsmäßige als auch die sog. polizeimäßige Straßenreinigung (BFH-Beschluss in BFHE 184, 124, BStBl II 1998, 35; BFH-Urteil vom 2. August 1972 II R 43/71, BFHE 106, 565, BStBl II 1972, 867).
- 14** Die "Reinigung" der Straße umfasst das Kehren der Straße, das Aufsammeln und Entsorgen von körperlichem Unrat sowie die Beseitigung verkehrsgefährdender, z.B. durch Glassplitter oder auslaufendes Öl hervorgerufene Verunreinigungen der Straße (vgl. näher Bauer in Kodal, Straßenrecht, 7. Aufl., Kap. 43 Rz 1 ff.; Wendrich, Neue Zeitschrift für Verkehrsrecht 1990, 89). Dabei begünstigt § 3 Nr. 4 KraftStG das Reinigen aller Teile, die zur Straße gehören (Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuer, § 3 Rz 36). Für den Begriff der "Straße" kann insoweit auf das einschlägige Straßenrecht des Bundes und der Länder und die dortigen Definitionen des Straßenbegriffs abgestellt werden (BFH-Urteil in BFHE 82, 492, BStBl III 1965, 425; Strodthoff, a.a.O., § 3 Rz 36). Nach dem Straßenrecht der Länder (z.B. Art. 2 des Bayerischen Straßen- und Wegegesetzes) gehören zur Straße neben den Fahrbahnen u.a. die Geh- und Radwege, Gräben und Entwässerungsanlagen. Zu den Bundesfernstraßen gehören u.a. auch die Nebenbetriebe, so z.B. Tankstellen, bedachte Parkplätze, Raststätten (§ 1 Abs. 4 und § 15 Abs. 1 des Bundesfernstraßengesetzes).
- 15** cc) Die von § 3 Nr. 4 KraftStG vorausgesetzte Verwendung des Fahrzeugs zur Straßenreinigung setzt nicht voraus, dass das Fahrzeug durch besondere technische Einrichtungen und/oder eine besondere Bauart nur für diesen Zweck

verwendbar ist (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 82, 492, BStBl III 1965, 425, zu Fahrzeugen zum Wegebau i.S. des § 3 Nr. 3 KraftStG). Dies folgt schon daraus, dass § 3 Nr. 4 KraftStG --im Gegensatz zu den kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Befreiungsregelungen des § 3 Nr. 5 Satz 2 und Nr. 7 Satz 2 KraftStG-- nicht voraussetzt, dass das Fahrzeug nach Bauart und Einrichtung den jeweils bezeichneten Verwendungszwecken angepasst bzw. für die bezeichneten Verwendungszwecke geeignet und bestimmt ist. Zwar enthielt § 2 Nr. 3a KraftStG in der ab 1. Januar 1963 geltenden Fassung des Änderungsgesetzes vom 17. März 1964 (BGBl I 1964, 145) eine entsprechende Einschränkung für Fahrzeuge, die nicht für eine der dort näher bezeichneten Gebietskörperschaften zugelassen waren. Für diese Fahrzeuge setzte die Steuerbefreiung voraus, "dass sie nach ihrer Bauart und ihren besonderen, mit ihnen fest verbundenen Einrichtungen nur für die bezeichneten Verwendungszwecke geeignet und bestimmt sind". Auf diese gesetzliche Einschränkung hat der Gesetzgeber aber in der ab 1. Januar 1991 geltenden Neufassung des § 3 Nr. 4 KraftStG verzichtet.

- 16** Demgemäß ist nicht nur das Halten von Spezialfahrzeugen zur maschinellen Straßenreinigung begünstigt, sondern ebenso das Halten solcher Fahrzeuge, die etwa zum Transport (kleinerer) Kehrmaschinen oder --wie im Streitfall-- auch im Zusammenhang mit einer manuell durchgeführten Straßenreinigung eingesetzt werden.
- 17** dd) Entgegen der Ansicht des FG ist unter Berücksichtigung des mit § 3 Nr. 4 KraftStG verfolgten Begünstigungszwecks auch das Halten solcher Fahrzeuge begünstigt, die dem Abtransport des im Zuge der Straßenreinigung anfallenden Abfalls dienen.
- 18** Die "Reinigung von Straßen" i.S. von § 3 Nr. 4 KraftStG umfasst bei der gebotenen funktionellen Betrachtung nicht nur die Fahrzeugnutzung zur unmittelbaren Aufnahme des Abfalls aus dem Straßenbereich, sondern auch dessen Abtransport mit dem Ziel einer geordneten Entsorgung. Soweit die Straßenbauverwaltung auf den Straßen vorgefundenen Abfall einsammelt, wächst ihr auch die Verantwortlichkeit für dessen geordnete Beseitigung zu (vgl. auch § 5 Abs. 9 des Abfallgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen; Bauer in: Kodal, a.a.O., Kap. 43 Rz 24.4 f.). Der Abtransport des anfallenden Abfalls ist demgemäß kraftfahrzeugsteuerrechtlich noch als "vervollständigender Beförderungsvorgang" der Straßenreinigung i.S. des § 3 Nr. 4 KraftStG zuzurechnen (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 85, 508, BStBl III 1966, 435, zu § 2 Nr. 3 KraftStG a.F.). Dies muss ebenso dann gelten, wenn Halter des hierfür verwendeten Fahrzeugs ein von der Straßenbauverwaltung mit der Straßenreinigung beauftragter privater Dritter ist.
- 19** b) Ausgehend vom Begünstigungszweck des § 3 Nr. 4 KraftStG umfasst die Reinigung der Straßen schließlich nicht nur den Abtransport des von der Straße aufgenommenen, sondern auch das Einsammeln sowie den Transport desjenigen Abfalls, der sich in den im Straßenbereich aufgestellten Abfallbehältern befindet. Es besteht keine sachliche Veranlassung, die "Reinigung" der Straße auf solche Stoffe zu beschränken, die sich als "wilder Müll" im Straßenbereich befinden. Vielmehr erleichtern im Straßenbereich aufgestellte Abfallbehälter die Aufgabe der Straßenreinigung, so dass die Aufnahme und der Abtransport des dort vorgefundenen Abfalls ebenfalls durch § 3 Nr. 4 KraftStG begünstigt ist.
- 20** Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 21** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat zwar festgestellt, dass das Fahrzeug der Klägerin aufgrund seiner Beschriftung --den Anforderungen des § 3 Nr. 4 Satz 2 KraftStG genügend-- als für den Zweck der Straßenreinigung bestimmt erkennbar ist. Jedoch hat das FG keine Feststellungen dazu getroffen, ob das Fahrzeug der Klägerin die Voraussetzungen einer "ausschließlichen" Verwendung "zur" Reinigung der Straßen erfüllt.
- 22** a) Die Klägerin hat ihr Klagebegehren zutreffend als Anfechtungsklage dahin formuliert, dass sie im Rahmen der gegen den Kraftfahrzeugsteuerbescheid gerichteten Anfechtungsklage die Befreiung nach § 3 Nr. 4 KraftStG begehrt. Die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer ist nicht einem selbständig neben die Kraftfahrzeugsteuererhebung tretenden Steuerbefreiungsverfahren vorbehalten, sondern eine rechtlich unselbständige Vorentscheidung im Rahmen der --hier angefochtenen-- Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung (BFH-Urteile vom 11. März 2004 VII R 65/02, BFHE 204, 493, BStBl II 2004, 528; vom 8. Februar 2001 VII R 59/99, BFHE 194, 466, BStBl II 2001, 506). Der Kraftfahrzeugsteuerbescheid ist deshalb aufzuheben, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 4 KraftStG erfüllt sind.
- 23** b) Das in § 3 Nr. 4 KraftStG aufgestellte Erfordernis einer "ausschließlichen" Verwendung des Fahrzeugs zur Reinigung von Straßen verlangt, dass das Fahrzeug tatsächlich nur zu dem begünstigten Zweck verwendet wird (BFH-Urteile in BFHE 106, 565, BStBl II 1972, 867, und in BFHE 82, 492, BStBl III 1965, 425) und auch keine

anderweitige "Mitbenutzung" vorliegt (BFH-Urteil vom 23. Mai 1989 VII R 110/86, BFHE 157, 451, BStBl II 1989, 907).

- 24** Ferner ist nach § 3 Nr. 4 KraftStG nur das Halten eines Fahrzeugs befreit, das "zur" Reinigung von Straßen verwendet wird. Diese selbständig neben dem Ausschließlichkeitserfordernis stehende Voraussetzung ist nur erfüllt, wenn zwischen der Verwendung des Fahrzeugs und der Art des begünstigten Zwecks ein unmittelbarer sachbezogener Zusammenhang besteht, d.h. der begünstigte Zweck seiner Art nach durch die Verwendung eines bestimmten Fahrzeugs unmittelbar wahrgenommen und erfüllt wird (BFH-Urteil in BFHE 106, 565, BStBl II 1972, 867).
- 25** c) Für den Streitfall hat das FG die insoweit erforderlichen Feststellungen nachzuholen. Dazu weist der Senat auf Folgendes hin:
- 26** aa) Dem Halter obliegt der Nachweis, dass das von ihm gehaltene Fahrzeug entsprechend den Anforderungen des § 3 Nr. 4 KraftStG verwendet wird. Wird ein Antrag auf Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 4 KraftStG im Zusammenhang mit einer künftig beabsichtigten Fahrzeugverwendung für Straßenreinigungszwecke gestellt, hat der Fahrzeughalter durch entsprechende Auftragsunterlagen sowie Einsatzpläne den Nachweis zu führen, dass die künftige Verwendung des Fahrzeugs den Anforderungen des § 3 Nr. 4 KraftStG genügt.
- 27** bb) Bei der gerichtlichen Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Kraftfahrzeugsteuerbescheids im Rahmen einer gegen diesen gerichteten Anfechtungsklage hat das FG zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 3 Nr. 4 KraftStG im Zeitpunkt seiner Entscheidung vorliegen bzw. für welchen zurückliegenden Zeitraum die Befreiungsvoraussetzungen vorgelegen haben. Für die Dauer der Steuerpflicht bei einer (ggf. zeitweisen) zweckfremden Benutzung des Fahrzeugs wird auf § 5 Abs. 2 KraftStG verwiesen.
- 28** Im Hinblick darauf ist der Fahrzeughalter verpflichtet, den lückenlosen Nachweis dafür zu erbringen, dass das Fahrzeug tatsächlich in einer den Anforderungen des § 3 Nr. 4 KraftStG entsprechenden Weise ausschließlich zur Straßenreinigung verwendet wurde. Dazu werden dem Fahrzeughalter durch das KraftStG zwar keine bestimmten Förmlichkeiten --z.B. die Führung eines Fahrtenbuches-- auferlegt. Die vorzulegenden Unterlagen müssen jedoch hinreichend geeignet sein, dem FG nach den gesamten Umständen die Überzeugung zu vermitteln, dass keine zweckfremde Fahrzeugnutzung erfolgt war (vgl. auch BFH-Urteil vom 1. März 2001 VII R 79/99, BFHE 194, 473, BStBl II 2001, 424).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de