

FG Baden-Württemberg Urteil vom 15.11.2019, 13 K 2373/17

Der Eiltransport von im Notfall benötigten Blutkonserven stellt (anders als der "Regeltransport" zur Versorgung mit einem Grundvorrat) einen Einsatz im Rettungsdienst i.S.d. § 3 Nr. 5 KraftStG dar

Tenor

1. Die Kraftfahrzeugsteuerbescheide des Beklagten vom 12. Dezember 2016 in Form der Einspruchsentscheidung vom 4. August 2017 für die Kraftfahrzeuge mit den amtlichen Kennzeichen xx-xx x, xx-xx yy und xx-yy yy werden dahingehend geändert, dass die Fahrzeuge von der Kraftfahrzeugsteuer befreit werden und die Kraftfahrzeugsteuer jeweils auf 0 EUR festgesetzt wird.
2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.
3. Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Ermöglicht der Kostenfestsetzungsbeschluss eine Vollstreckung im Wert von mehr als 1.500 EUR, haben die Kläger in Höhe des vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruches Sicherheit zu leisten. Bei einem vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruch bis zur Höhe von 1.500 EUR kann der Beklagte der vorläufigen Vollstreckung widersprechen, wenn die Kläger nicht zuvor in Höhe des vollstreckbaren Kostenanspruchs Sicherheit geleistet haben.
4. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1 Streitig ist, ob Fahrzeuge, die die Klägerin ausschließlich zur Durchführung eiliger Bluttransporte benutzt, gemäß § 3 Nr. 5 Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG) von der Steuer befreit sind.
- 2 In X befindet sich eine Blutzentrale. In dieser Blutzentrale werden große Mengen an Blut vorrätig gehalten, insbesondere auch seltene Blutgruppen, die regelmäßig anderen Orts nicht vorrätig gehalten werden. Die Klägerin, die Rettungsdienst GmbH, führt für diese Blutzentrale den Transport der Blutkonserven durch. Für den Transport von eilig benötigten Blutkonserven (zum Beispiel bei Unfällen und ähnlichen Akutsituationen) hielt die Klägerin im Streitzeitraum drei Kraftfahrzeuge vor, die unstrittig ausschließlich zum Transport von Blutkonserven bei akuten Notfällen genutzt wurden. Die Eiltransporte erfolgten bundesweit sowie nach Österreich und in die Schweiz. Im Einzelnen handelte es sich hierbei um Fahrzeuge des Typs VW Passat Variant mit den amtlichen Kennzeichen xx-xx x, xx-xx yy und xx-yy yy.
- 3 Die Fahrzeuge waren jeweils rot/weiß lackiert mit reflektierenden Streifen an der Seite und auf allen Seiten mit dem Rot-Kreuz-Symbol und der Aufschrift „Deutsches Rotes Kreuz“ versehen. An der Seite befand sich zudem der Schriftzug „Rettungsdienst“. Zusätzlich waren die Fahrzeuge mit einer Blaulichtanlage und Martinshorn versehen, welche auf der Dachreling der Fahrzeuge angebracht und über eine Verkabelung in den hierfür angebohrten B-Säulen der Fahrzeuge mit Strom versorgt und angesteuert werden konnten. Ferner verfügten die Fahrzeuge über ein analoges Funkgerät, das in der Reserveradmulde im Kofferraum verbaut und über eine Verkabelung mit dem Fahrerraum verbunden war.
- 4 Mit Schreiben vom 11. Oktober 2016 beantragte die Klägerin für die streitgegenständlichen Fahrzeuge eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 5 KraftStG. Bei den Fahrzeugen handle es sich um Fahrzeuge, die ausschließlich im Rettungsdienst zum Transport dringend benötigter Blutkonserven benötigt würden. Der Transport solcher Blutkonserven sei in § 7 Abs. 2 Rettungsdienstgesetz Baden-Württemberg (RDG, gemeint war wohl § 8 Abs. 3 RDG) i.V.m. III Nr. 1 Rettungsdienstplan Baden-Württemberg geregelt.
- 5 Dem folgte der Beklagte nicht und setzte mit Bescheiden vom 12. Dezember 2016 für die streitgegenständlichen Fahrzeuge jährliche Kraftfahrzeugsteuer wie folgt fest:

6	Fahrzeug	Steuer	Zeitraum ab
	xx-xx x	10,00 EUR	05.01.2016

xx-xx yy 210,00 EUR 25.07.2016

xx-yy yy 210,00 EUR 25.03.2015

- 7 Hiergegen erhob die Klägerin mit Schreiben vom 4. Januar 2017 unter Wiederholung ihrer Rechtsauffassung Einspruch.
- 8 Mit Einspruchsentscheidung vom 4. August 2017, aufgegeben zur Post am 8. August 2017, wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Fahrzeuge des Rettungsdienstes seien nur solche, die, wenn höchste Eile geboten ist, verkehrsrechtliche Sonderrechte nach § 35 Abs. 5a StVO genießen, um Menschenleben zu retten oder schwere gesundheitliche Schäden abzuwenden. Die Verwendung im Rettungsdienst sei gekennzeichnet durch die Notwendigkeit eines dringenden Soforteinsatzes, durch den einem akuten Notstand begegnet werden soll. Im Betracht kämen nur Fälle, in denen unmittelbare Gefahr für Leib oder Leben besteht und in denen deshalb Sofortmaßnahmen zur Rettung aus solchen Gefahren geboten erscheinen. Dies sei begrifflich nicht gegeben bei Fahrzeugen, die für Eileinsätze zum Transport von Blutkonserven verwendet werden. Der Beklagte verwies insoweit auf Strodthoff, § 3 KraftStG Rz. 43ff.
- 9 Mit ihrer hiergegen am 11. September 2017 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Interesse weiter. Sie beantragt unter Wiederholung ihrer Rechtsauffassung,
- die Kraftfahrzeugsteuerbescheide des Beklagten vom 12. Dezember 2016 in Form der Einspruchsentscheidung vom 4. August 2017 für die Kraftfahrzeuge mit den amtlichen Kennzeichen xx-xx x, xx-xx yy und xx-yy yy dahin zu ändern, dass die Kraftfahrzeuge von der Kraftfahrzeugsteuer befreit werden und die Kraftfahrzeugsteuer jeweils auf 0 EUR festgesetzt wird.
- 10 Der Beklagte beantragt unter Wiederholung seiner Rechtsauffassung,
- die Klage abzuweisen.
- 11 Die streitgegenständlichen Fahrzeuge sind zwischenzeitlich von der Klägerin veräußert und abgemeldet worden. Der Beklagte hat daher – teils vor und teils nach Klageerhebung – gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 3 KraftStG wie folgt geänderte Steuerbescheide erlassen, mit der er die Beendigung der von ihm angenommenen Steuerpflicht umsetzte:
- 12
- | Fahrzeug | Abmeldung/Ende der Steuerpflicht | Datum des Bescheids |
|----------|----------------------------------|---------------------|
| xx-xx x | 07.09.2017 | 18.09.2017 |
| xx-xx yy | 22.03.2017 | 31.03.2017 |
| xx-yy yy | 07.09.2017 | 18.09.2017 |
- 13 In der mündlichen Verhandlung führte der Beklagte aus, dass nach seiner Auffassung der Transport von Blutkonserven grundsätzlich keine Verwendung im Rettungsdienst i.S.d. § 3 Nr. 5 KraftStG darstellen könne. Sollte dies bejaht werden können, so lägen nach seiner Auffassung die übrigen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 5 KraftStG, insbesondere die äußerliche Erkennbarkeit sowie die Anpassung für den bezeichneten Verwendungszweck nach Bauart und Einrichtung, vor.
- 14 Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die gewechselten Schriftsätze sowie den Inhalt der beigezogenen Akte des Beklagten (ein Band „Klageakte“) verwiesen.

Entscheidungsgründe

- 15 Die zulässige Klage ist begründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten.
- 16 Gemäß § 3 Nr. 5 KraftStG ist das Halten von Fahrzeugen von der Kraftfahrzeugsteuer befreit, solange diese ausschließlich im Feuerwehrdienst, im Katastrophenschutz, für Zwecke des zivilen Luftschutzes, bei Unglücksfällen, im Rettungsdienst oder zur Krankenbeförderung verwendet werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die Fahrzeuge äußerlich als für diese Zwecke bestimmt erkennbar sind. Bei Fahrzeugen, die nicht für den Bund, ein Land, eine Gemeinde, einen Gemeindeverband oder einen Zweckverband zugelassen sind, ist außerdem Voraussetzung, dass sie nach ihrer Bauart und Einrichtung den bezeichneten Verwendungszwecken angepasst sind.
- 17 Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt.
- 18 1. Unter Rettungsdienst im Sinn des § 3 Nr. 5 KraftStG fallen solche Einsätze, durch die akuten Notständen begegnet werden soll. Hierunter fallen Situationen, in denen unmittelbar Gefahr für Leib oder Leben besteht, also Fälle, in denen Sofortmaßnahmen zur Errettung aus solchen Gefahren geboten erscheinen. Insoweit ist grundsätzlich für die Auslegung des Begriffs „Rettungsdienst“ gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 1 KraftStG auch auf das Verkehrsrecht abzustellen (BFH, Urteil vom 22. August 1989 VII R 9/87, BFHE 158, 132, BStBl II 1989, 936, Rn. 6).
- 19 Gemessen an diesen Grundsätzen stellt der Transport eiliger Blutkonserven (anders als der „Regeltransport“ zur Versorgung mit einem Grundvorrat) einen Einsatz im Rettungsdienst dar.
- 20 Nach dem Verkehrsrecht sind gemäß § 35 Abs. 5a StVO Fahrzeuge des Rettungsdienstes von den Vorschriften dieser Verordnung befreit, wenn höchste Eile geboten ist, um Menschenleben zu retten oder schwere gesundheitliche Schäden abzuwenden. Hinsichtlich dieser Vorschrift ist in der Rechtsprechung geklärt, dass die Inanspruchnahme von Sonderrechten nach § 35 Abs. 5 StVO nicht nur in Fällen in Betracht kommt, in denen der Transport in Lebensgefahr schwebender Menschen selbst gilt, sondern auch dann erlaubt ist, wenn hierzu Blutkonserven transportiert werden sollen (OVG Lüneburg, Beschluss vom 13. Januar 1997 12 M 6603/96, Rn. 11, juris). Insoweit führte das OLG Düsseldorf ergänzend aus, dass Fahrzeugen, die zum Blut- oder Organtransport verwendet werden, zwar die Eigenschaft eines Krankenkraftwagens fehle, es jedoch nicht ernsthaft zweifelhaft erscheine, dass auch diese Fahrzeuge zum Rettungsdienst gehörten (OLG Düsseldorf, Beschluss vom 6. Januar 2010 IV-3 RBs 95/09, Rn. 13, juris). Diese Wertungen des Straßenverkehrsrechts sind in gleicher Weise für das Kraftfahrzeugsteuerrecht maßgebend. Hinsichtlich der Frage, ob ein Einsatz im Rettungsdienst vorliegt, kann es keinen Unterschied machen, ob ein dringend hierauf angewiesener Patient zu einer Einrichtung gebracht wird, die über das erforderliche Blut verfügt, oder ob das Blut zum Patienten gebracht wird (so im Ergebnis wohl auch BFH, Urteil vom 2. August 1988 VII R 144/85, BFHE 154, 418, BStBl II 1988, 904). Dies gilt umso mehr als der Transport eiliger Blutkonserven in Baden-Württemberg auch ausdrücklich gesetzlich als Bestandteil des Rettungsdienstes in § 8 Abs. 3 RDG i.V.m. III Nr. 1 Rettungsdienstplan aufgenommen wurde und entsprechende Transporte somit ausdrücklich zur Inanspruchnahme von Sonderrechten nach § 35 Abs. 5a StVO berechtigt sind (vgl. auch Rogler in: Freymann/Wellner, jurisPK-Straßenverkehrsrecht, 1. Aufl. 2016, § 35 StVO, Rn. 96).
- 21 2. Die Fahrzeuge waren äußerlich als zum Rettungsdienst bestimmt erkennbar.
- 22 Die äußerliche Erkennbarkeit setzt entsprechende äußere Merkmale voraus, die allein für sich die Widmung des Fahrzeugs deutlich werden lassen. Beschaffenheitsmerkmale anderer Art (z.B. eine für den Verwendungszweck bestimmte Polsterung) genügen nicht, auch wenn sie von außen wahrnehmbar sind. Nicht bestimmt ist die Art der äußeren Merkmale, die das Fahrzeug entsprechend erkennbar machen. Sie können sich aus der besonderen Bauart des Fahrzeugs – z.B. herkömmliche Krankenkraftwagen – oder etwa einer geeigneten Beschriftung, Beschilderung oder ähnlichen Kenntlichmachung ergeben. Eine geeignete Kenntlichmachung kann insbesondere auch durch das Rotkreuz-Zeichen erfolgen (BFH, Urteil vom 02. August 1988 VII R 144/85, BFHE 154, 418, BStBl II 1988, 904, Rn. 7).
- 23 Gemessen an diesen Grundsätzen erfüllten die streitgegenständlichen Fahrzeuge alle Anforderungen an eine hinreichende Kenntlichmachung. Die Fahrzeuge waren sowohl mit dem Rotkreuz-Zeichen als auch mit einem

Schriftzug „Rettungsdienst“ versehen. Zudem wies die farbliche Gestaltung – insbesondere im Zusammenspiel mit der Signalanlage – auf eine entsprechende Widmung hin.

- 24 3. Die Fahrzeuge waren nach ihrer Bauart und Einrichtung dem bezeichneten Verwendungszweck angepasst.
- 25 Die Fahrzeuge verfügten über eine für Bluttransporte ausreichende Ladekapazität, waren bauartbedingt für zügige Transportfahrten ausgelegt und verfügten über eine Signalanlage mit Martinshorn, ein Funkgerät sowie eine auffällige Signallackierung. Es ist nicht ersichtlich, welche weiteren Anpassungsmaßnahmen hinsichtlich Bauart und Einrichtung für den entsprechenden Verwendungszweck erforderlich gewesen sein sollten.
- 26 Der Senat teilt insoweit nicht die Auffassung des Finanzgerichts Neustadt (FG Neustadt, Urteil vom 24. April 2009 4 K 2597/08, EFG 2009, 1338), wonach der Intention der Vorschrift, Missbrauch und Kontrollaufwand zu vermeiden, nur dadurch Rechnung getragen werden könne, dass die Umbau- und Anpassungsmaßnahmen eine erhebliche Änderung der Konzeption des Fahrzeugs bewirken, eine sinnvolle Nutzung des Fahrzeugs für andere als steuerbegünstigte Zwecke ausschließen somit dauerhaft sind und nicht mit geringem Aufwand wieder rückgängig gemacht werden können. Aus dem Wortlaut der Vorschrift lässt sich eine solche, einschränkende Auslegung nicht herleiten. Vielmehr sprechen sowohl die Entstehungsgeschichte als auch die Gesetzesbegründung gegen eine solche Auslegung.
- 27 Das KraftStG in der Fassung vom 2. Januar 1961 (BGBl. I 1961, 1) bestimmte in der insoweit damals einschlägigen Norm des § 2 Nr. 4 KraftStG ausdrücklich, dass die Fahrzeuge über „besondere, mit ihnen fest verbunden Einrichtungen“ verfügen mussten und die Fahrzeuge „nur für die bezeichneten Verwendungszwecke geeignet und bestimmt“ sein durften. Diese Norm wurde mit Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1963 dahingehend geändert, dass Fahrzeuge nur noch nach ihrer Bauart und Einrichtung den bezeichneten Verwendungszwecken angepasst sein müssen. Dieser Wortlaut besteht insoweit bis heute fort. Da der Gesetzgeber die Tatbestandsmerkmale der festen Verbindung mit dem Fahrzeug, der besonderen Einrichtungen und der ausschließlichen Eignung für den Verwendungszweck, die die vom FG Neustadt vorgenommene einschränkende Auslegung rechtfertigen würde, ausdrücklich aufgehoben hat und durch die weitaus offenere Formulierung „den bezeichneten Verwendungszwecken angepasst“ ersetzt hat, besteht für eine derart einschränkende Auslegung nach Auffassung des Senats kein Raum mehr. § 3 Nr. 5 S. 3 KraftStG ist vielmehr dahingehend auszulegen, dass hierdurch eine willkürliche Zuordnung von gewöhnlichen Kraftwagen zum Rettungsdienst ausgeschlossen werden soll. So wäre im vorliegenden Fall beispielsweise ein Sportcabriolet wohl nach seiner Bauart dem bezeichneten Verwendungszweck nicht mehr angepasst.
- 28 Diese Auslegung entspricht auch der Gesetzesbegründung (Bundestagsdrucksache IV/1281). Durch die Änderung der Befreiungsnorm sollte nach dem Willen des Gesetzgebers erreicht werden, dass auch privaten Fahrzeughaltern die Steuerbefreiung zugutekommen soll, wenn diese „nicht nur ausgesprochene Spezialfahrzeuge, sondern auch vielseitig verwendbare Fahrzeuge einzusetzen, die den begünstigten Zwecken angepasst sind“.
- 29 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit der Kostenentscheidung folgt aus § 151 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 11, 709, 711 Zivilprozessordnung (ZPO).
- 30 5. Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO zuzulassen. Die Frage, ob der Transport eiliger Blutkonserven – ebenso wie andere dringende Eiltransporte wie etwa Organe – unter den Begriff des Rettungsdienstes fällt, hat grundsätzliche Bedeutung. Das Urteil weicht ab von der Rechtsprechung des FG Neustadt (FG Neustadt, Urteil vom 24. April 2009 4 K 2597/08, EFG 2009, 1338).