Urteil vom 17. Dezember 2020, IV R 37/19

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 17.12.2020 IV R 41/19 - Steuerbefreite Krankenbeförderung bei ärztlicher Verordnung

ECLI:DE:BFH:2020:U.071220.IVR37.19.0

BFH IV. Senat

KraftStG § 1 Abs 1 Nr 1, KraftStG § 3 Nr 5, FGO § 96 Abs 1 S 1, SGB 5 § 92 Abs 1 S 2 Nr 12, KrTRL § 3, KrTRL § 4, KrTRL § 6, KrTRL § 7, KrTRL § 8

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 25. September 2019, Az: 8 K 8023/18

Leitsätze

1. NV: Eine Krankheit i.S. des § 3 Nr. 5 KraftStG ist bei einem anomalen körperlichen, geistigen oder seelischen Zustand anzunehmen, der nach herrschender Auffassung einer medizinischen Behandlung bedarf. Die Behandlungsbedürftigkeit schließt eine gewisse Dringlichkeit der Beförderung ein; das Vorliegen eines dringenden Soforteinsatzes ist jedoch nicht erforderlich (Anschluss an BFH-Urteile vom 13.09.2018 - III R 10/18, BFHE 262, 532, Rz 12, und vom 10.06.2019 - III R 47/18, BFHE 265, 466, Rz 14 f.).

2. NV: Eine nach § 3 Nr. 5 KraftStG steuerbefreite Krankenbeförderung setzt keine fachgerechte Betreuung während der Fahrt voraus.

3. NV: Liegt der Beförderung einer Person eine ärztliche Verordnung zugrunde, so ist der Nachweis erbracht, dass die Beförderung eines Erkrankten im Zusammenhang mit einer medizinischen Behandlung erfolgt.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 26.09.2019 - 8 K 8023/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist seit dem 31.08.2017 Halterin eines Kfz des Typs Opel Vivaro (das Fahrzeug), das unter dem Kennzeichen ... zugelassen ist. Laut Zulassungsbescheinigung ist das Fahrzeug als Sonderfahrzeug für Behinderte mit Rollstuhl-Hebevorrichtung zugelassen. Das Fahrzeug ist mit einer Sonderausstattung, bestehend aus einem Aluminiumsystemboden, speziellen Einzelsitzen und Platz für wahlweise einen Rollstuhl oder zwei Tragestühle ausgestattet. An der Hecktür des Fahrzeugs befindet sich ein Aufkleber mit der Beschriftung "Krankenfahrten". Weiterhin sind mehrere Aufkleber mit dem Symbol eines Rollstuhlfahrers angebracht. Die Klägerin nahm mit dem Fahrzeug Transporte von Menschen in zwei Kliniken, zwei Dialysezentren und in ein Tagesbeschäftigungszentrum vor. Es lagen ärztliche Verordnungen für Krankenbeförderungen vor.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) setzte die Kraftfahrzeugsteuer für die Klägerin betreffend das Fahrzeug auf jährlich 185 € fest. Die Klägerin wandte sich hiergegen und berief sich auf eine Steuerbefreiung des Fahrzeugs, da sie schwerbehinderte und erkrankte Personen befördere. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Das HZA wies den Einspruch als unbegründet zurück. Es bedürfe für die beantragte Steuerbefreiung einer fachgerechten medizinischen Betreuung der beförderten Person während der Fahrt. Weiterhin setze die Befreiung nach § 3 Nr. 5 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes (KraftStG) die ausschließliche Verwendung des Fahrzeugs für dringende Soforteinsätze voraus. Das Fahrzeug verfüge jedoch über keine

medizinische Ausrüstung; es fahre auch kein geschultes Personal mit. Das angerufene Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 26.09.2019 - 8 K 8023/18 statt.

3 Mit seiner Revision rügt das HZA die Verletzung des § 3 Nr. 5 KraftStG. Zwar handele es sich bei den Hinfahrten zu den Dialysebehandlungen um Krankenbeförderungen. Dies sei jedoch bei den Rückfahrten von der Dialyse nach Hause nicht mehr anzunehmen. Denn zu diesem Zeitpunkt sei das Blut des Fahrgastes gereinigt und der Eintritt einer Vergiftung verhindert. Grundlage der Rückbeförderungen sei deshalb eine vorhandene Behinderung, nicht die Erkrankung des Betroffenen. Ebenso wenig könne eine Befreiung für nach einem Krankenhausaufenthalt Genesene erfolgen, wenn diese zurück nach Hause befördert würden. Denn auch in diesem Fall würden Gesunde mit dem Fahrzeug befördert. Auch die Beförderung von Menschen mit einer Beschädigung des Gehirns zu einem Tagesbeschäftigungszentrum stelle keine Krankenbeförderung dar. Das FG bestimme den Begriff der medizinischen Behandlung zu Unrecht sozialversicherungsrechtlich anstatt medizinisch-naturwissenschaftlich.

4 Das HZA beantragt,
das Urteil des FG vom 26.09.2019 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

5 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

6 Die Klägerin und das HZA haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision des HZA war als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis zutreffend hat das FG angenommen, dass das Halten des Fahrzeugs der Klägerin nach § 3 Nr. 5 KraftStG steuerbefreit ist.

8 1. Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KraftStG das Halten inländischer Fahrzeuge zum Verkehr auf öffentlichen Straßen. Befreit von der Kraftfahrzeugsteuer ist nach § 3 Nr. 5 KraftStG das Halten von Fahrzeugen, solange sie ausschließlich im Feuerwehrdienst, im Katastrophenschutz, für Zwecke des zivilen Luftschutzes, bei Unglücksfällen, im Rettungsdienst oder zur Krankenbeförderung verwendet werden. Voraussetzung ist weiterhin, 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.

9 2. Das vorliegend --alleine-- streitige Tatbestandsmerkmal der ausschließlichen Verwendung des Fahrzeugs zur Krankenbeförderung setzt voraus, dass kranke Menschen befördert werden.

10 Eine Krankheit i.S. des § 3 Nr. 5 KraftStG ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bei einem anomalen körperlichen, geistigen oder seelischen Zustand anzunehmen, der nach herrschender Auffassung einer medizinischen Behandlung bedarf. Die Behandlungsbedürftigkeit schließt eine gewisse Dringlichkeit der Beförderung ein; das Vorliegen eines dringenden Soforteinsatzes ist jedoch nicht erforderlich. Krankenbeförderung i.S. des § 3 Nr. 5 KraftStG setzt danach voraus, dass die beförderte Person behandlungsbedürftig ist und die Beförderung mit der Behandlung im Zusammenhang steht (BFH-Urteile vom 13.09.2018 - III R 10/18, BFHE 262, 532, Rz 12, und vom 10.06.2019 - III R 47/18, BFHE 265, 466, Rz 14 f.).

11 3. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 5 KraftStG stellt Anforderungen an die zu befördernde Person (dazu unter a), an das Fahrzeug (dazu unter b) und an den Zweck der Beförderung. Eine fachgerechte Betreuung bereits während der Fahrt ist jedoch nicht erforderlich (dazu unter c). Eine ungerechtfertigte Bevorzugung gegenüber dem allgemeinen Taxigewerbe liegt darin nicht (dazu unter d).

12 a) Bei der beförderten Person muss es sich um einen kranken Menschen handeln. Diese Person muss nach der oben unter II.2. ausgeführten Definition nicht nur einen anomalen körperlichen, geistigen oder seelischen Gesundheitszustand aufweisen, sondern auch behandlungsbedürftig sein.

13 b) Das für den Krankentransport eingesetzte Fahrzeug selbst muss äußerlich erkennbar für diesen Zweck bestimmt sein. Wenn Halter des Fahrzeugs weder eine der im Gesetz genannten Gebietskörperschaften noch ein

Zweckverband ist, muss das Fahrzeug zudem nach Bauart und Einrichtung dem Verwendungszweck der Krankenbeförderung angepasst sein.

14 c) Die Beförderung muss schließlich mit der medizinischen Behandlung des beförderten Kranken in einem Zusammenhang stehen. Eine fachgerechte Betreuung schon während der Fahrt (so gefordert von der Dienstvorschrift des Bundesministeriums der Finanzen zur Anwendung des Kraftfahrzeugsteuerrechts vom 06.12.2018 - III B 5 – S 6010/16/10002:004 --DV-KraftSt--, Tz 7.5.5, unter 1.; Halaczinsky in Juris Lexikon Steuerrecht, Kraftfahrzeugsteuer – Steuerbefreiungen Rz 18 [Stand: 29.12.2020], und Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuer, § 3 Rz 48) ist dem Wortlaut des § 3 Nr. 5 KraftStG nicht als Voraussetzung zu entnehmen. Die Krankenbehandlung muss nicht bereits während der Beförderung stattfinden. Es genügt, wenn diese am Ziel der Beförderung erfolgt.

15 Es gibt keinen Grund, eine fachgerechte Betreuung schon während der Beförderungsfahrt als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der Steuerbefreiung zu verlangen und damit den Anwendungsbereich der Befreiungsvorschrift zu verengen. Dass eine solche fachgerechte Betreuung bei einer Fahrt des Rettungsdienstes --einem anderen Befreiungstatbestand des § 3 Nr. 5 KraftStG-- gegeben ist, begründet keine entsprechende Übertragung dieses Tatbestandsmerkmals auf den --eigenständigen-- Befreiungstatbestand der Krankenbeförderung. Denn der Gesetzgeber hat den Rettungsdienst durch das Gesetz zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes vom 17.03.1964 (BGBl I 1964, 145) in die Steuerbefreiungsnorm als eigenständiges, weiteres Tatbestandsmerkmal eingefügt, ohne an der Befreiung für die Krankenbeförderung etwas zu ändern (wie hier im Ergebnis BFH-Urteile in BFHE 262, 532, Rz 12, und in BFHE 265, 466, Rz 14 f. – kein dringender Soforteinsatz erforderlich; anderer Ansicht noch BFH-Urteil vom 22.08.1989 - VII R 9/87, BFHE 158, 132, BStBl II 1989, 936, unter II. [Rz 6] - für Fahrzeuge des kassenärztlichen Not- und Bereitschaftsdienstes als Rettungsdienst).

16 d) Eine Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer für Krankenbeförderung ohne fachgerechte Betreuung während der Fahrt bewirkt keine ungerechtfertigte Benachteiligung des Taxigewerbes.

17 Insbesondere stellt die steuerbefreite Krankenbeförderung keinen Betrieb eines "funktionalen Taxi" dar, der gegenüber dem üblichen Taxibetrieb ungerechtfertigt bevorzugt würde (so aber wohl Tz 7.5.5 DV-KraftSt, unter 6.; dem folgend Strodthoff, a.a.O., § 3 Rz 48). An einer ungerechtfertigten Bevorzugung eines Krankenbeförderers fehlt es schon deshalb, weil die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 5 KraftStG voraussetzt, dass ausschließlich Fahrten zu den dort genannten Zwecken und Bedingungen durchgeführt werden. Zusätzliche Fahrten, wie etwa gewöhnliche Taxifahrten, würden zum Wegfall der Steuerbefreiung führen. Weiterhin bedarf das betreffende Fahrzeug für die Erlangung der Steuerbefreiung entsprechender baulicher Besonderheiten und der äußerlichen Erkennbarkeit dieses eingeschränkten Verwendungszwecks. All diesen Einschränkungen unterliegt das Taxigewerbe nicht, sodass hinreichend sachliche Gründe für eine abweichende, geringere steuerliche Belastung der ausschließlich für die Krankenbeförderung verwendeten Fahrzeuge vorhanden sind.

18 4. Das FG hat in freier Beweiswürdigung festzustellen, ob die Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorliegen (dazu unter a). Liegt jedoch eine ärztliche Verordnung für den Transport vor, so ist der Nachweis einer Krankenbeförderung geführt (dazu unter b).

19 a) Für die Entscheidung, ob die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung im Einzelfall vorliegen, hat das FG die erforderlichen Tatsachen festzustellen. Diese Feststellungen hat das FG nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO auf Grundlage freier Beweiswürdigung zu treffen. Der BFH als Revisionsgericht ist nach Maßgabe des § 118 Abs. 2 FGO an die Feststellung von Tatsachen durch das FG gebunden und nimmt auch keine abweichende Anwendung zutreffend ausgelegter Rechtssätze auf den Einzelfall vor, wenn die Tatsachenwürdigung durch das FG nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt.

20 b) Ist das Vorliegen einer ärztlichen Verordnung für eine Beförderung festgestellt, so ist damit grundsätzlich zugleich die Verwendung des Fahrzeugs zu einer Krankenbeförderung nachgewiesen.

21 aa) Zwar ist die ausschließliche Verwendung eines Fahrzeugs zur Krankenbeförderung i.S. von § 3 Nr. 5 KraftStG schon mangels Rechtsgrundlage nicht durch einen formalisierten Nachweis, etwa in Form ärztlicher Verordnungen für alle Fahrten, nachzuweisen bzw. zu beweisen (vgl. zum Nachweis von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen vor Einführung der Regelung in § 64 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011, BGBl I 2011, 2131: BFH-Urteil vom 11.11.2010 - VI R 17/09, BFHE 232, 40, BStBl II 2011, 969, Rz 18 ff.). Das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerbefreiung kann deshalb im Rahmen freier Beweiswürdigung festgestellt werden.

22 bb) Der Nachweis der Verwendung des Fahrzeugs zur Krankenbeförderung gilt aber jedenfalls dann für eine konkrete Fahrt bereits als erbracht, wenn für sie eine ärztliche Verordnung vorliegt und das HZA nicht seinerseits nachweist, dass diese Verordnung missbräuchlich erteilt wurde.

23 Für die Verordnung von Krankenfahrten existiert eine auf Grundlage von § 92 Abs. 1 Satz 2 Nr. 12 des die gesetzliche Krankenversicherung betreffenden Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) durch den Bundesausschuss der Ärzte (Zahnärzte) und Krankenkassen (Gemeinsamer Bundesausschuss) beschlossene Richtlinie über die Verordnung von Krankenfahrten, Krankentransportleistungen und Rettungsfahrten (Richtlinie vom 22.01.2004, für den Streitzeitraum i.d.F. vom 21.09.2017, Bundesanzeiger vom 22.12.2017 --KrTRL--; zur Verbindlichkeit solcher Richtlinien vgl. Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 20.03.1996 - 6 RKa 62/94, BSGE 78, 70 [Rz 20 ff.]; BSG-Beschluss vom 18.11.2009 - B 1 KR 74/08 B, SozR 4-1500 § 10 Nr. 3 [Rz 7], sowie Filges in jurisPK-SGB V, 4. Aufl., § 92 Rz 46, m.w.N.). Die dort an die Verordnung einer Beförderung gestellten Voraussetzungen erfüllen die Anforderungen an eine Krankenbeförderung i.S. von § 3 Nr. 5 KraftStG.

24 Grundlegende Voraussetzung der Verordnung einer Beförderungsleistung ist nach § 3 Abs. 1 Satz 1 KrTRL, dass die Fahrt im Zusammenhang mit einer Leistung der Krankenkasse zwingend medizinisch notwendig ist. Die Notwendigkeit der Beförderung ist für den Hin- und Rückweg gesondert zu prüfen (§ 3 Abs. 2 Satz 2 KrTRL). Die Auswahl des Beförderungsmittels (Rettungsfahrt, Krankentransport oder Krankenfahrt) ist nach § 4 Satz 1 KrTRL ausschließlich nach der medizinischen Notwendigkeit im Einzelfall unter Beachtung des Wirtschaftlichkeitsgebots zu treffen.

25 Eine Krankenfahrt ist danach eine Fahrt, die mit öffentlichen Verkehrsmitteln, privaten Kfz, Mietwagen oder Taxen durchgeführt wird. Zu den Mietwagen zählen z.B. auch Wagen mit behindertengerechter Einrichtung zur Beförderung von Rollstuhlfahrern. Eine medizinisch-fachliche Betreuung findet dort nicht statt (§ 7 Abs. 1 KrTRL). Eine Krankenfahrt mit einem Mietwagen oder einem Taxi ist nur dann zu verordnen, wenn der Patient aus zwingenden medizinischen Gründen öffentliche Verkehrsmittel oder ein privates Kfz nicht benutzen kann (§ 7 Abs. 3 KrTRL). Eine Verordnung zu einer Krankenfahrt mit einem Taxi oder Mietwagen ist zulässig bei einer Fahrt zu stationär erbrachten Leistungen, zu einer vor- oder nachstationären Behandlung oder zu einer ambulanten Operation (§ 7 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a bis c KrTRL). Ausnahmsweise können hier bei zwingender medizinischer Notwendigkeit auch Fahrten zur ambulanten Behandlung verordnet werden, wenn Patienten mit einem durch eine Grunderkrankung vorgegebenen Therapieschema behandelt werden, das eine hohe Behandlungsfrequenz über einen längeren Zeitraum aufweist, und der Krankheitsverlauf den Patienten so beeinträchtigt, dass eine Beförderung zur Vermeidung von Schaden an Leib und Leben unerlässlich ist. In einer --ausdrücklich-- als nicht abschließend bezeichneten Anlage zur KrTRL werden hierfür die Dialysebehandlung, onkologische Strahlentherapie und die parenterale antineoplastische Arzneimitteltherapie sowie die parenterale onkologische Chemotherapie aufgelistet (vgl. § 8 KrTRL i.V.m. Anlage 2 zur KrTRL).

26 5. Auf Grundlage seiner Feststellungen hat das FG im Ergebnis zutreffend erkannt, dass die Klägerin das Fahrzeug ausschließlich zur Krankenbeförderung verwendet hat.

27 Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG wurde das Fahrzeug der Klägerin für verschiedene Krankenfahrten genutzt. In jedem Fall lag den Beförderungen eine ärztliche Verordnung zugrunde. Damit ist die Würdigung des FG, dass eine ausschließliche Verwendung des Fahrzeugs zur Krankenbeförderung i.S. von § 3 Nr. 5 KraftStG erfolgt sei, jedenfalls möglich. Denn die ärztlichen Verordnungen durften nach dem oben unter II.4.b bb Ausgeführten nur bei Vorliegen einer zwingenden medizinischen Notwendigkeit ausgestellt werden. Dies genügt für die Annahme einer Verwendung zur Krankenbeförderung i.S. von § 3 Nr. 5 KraftStG.

28 Soweit das HZA die Notwendigkeit für die Krankenbeförderung bestreitet, so etwa für die Rückbeförderung von der Dialyse nach Hause, da der Betroffene nach der erfolgten Blutreinigung nicht mehr erkrankt sei, kann dies im vorliegenden Revisionsverfahren nicht zum Erfolg führen. Abgesehen davon, dass neues tatsächliches Vorbringen vor dem Revisionsgericht nicht verwertet werden darf (§ 118 Abs. 2 FGO), hat das HZA das Vorliegen ärztlicher Verordnungen nicht bestritten. Mithin sind die Tatsachen unstreitig, die den Nachweis der Steuerbefreiung bewirken. Von den spezifischen Einschränkungen neuen tatsächlichen Vorbringens im Revisionsverfahren abgesehen ist aber auch nicht erkennbar, dass das Vorbringen des HZA geeignet sein könnte, den durch die Klägerin geführten Nachweis durch einen Beweis des Gegenteils widerlegen zu können.

29 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

30 7. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de