



---

**Ausarbeitung**

---

**Überblick über die Besteuerung von Grundstücken und Verkehrsmitteln in Deutschland**



## Überblick über die Besteuerung von Grundstücken und Verkehrsmitteln in Deutschland

Verfasser/in: [REDACTED]  
Aktenzeichen: WD 4 – 3000 – 205/10  
Abschluss der Arbeit: 24.08.2010  
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen  
Telefon: [REDACTED]

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Steuern auf Grundstücke</b>	<b>4</b>
1.1.	Grundsteuer	4
1.1.1.	Grundlagen	4
1.1.2.	Bemessungsgrundlage	4
1.1.3.	Steuerbefreiungen	5
1.1.4.	Billigkeitsmaßnahmen	5
1.2.	Grunderwerbsteuer	5
1.2.1.	Grundlagen	5
1.2.2.	Eigentumswechsel an inländischen Grundstücken	6
1.2.3.	Übergang der Verwertungsbefugnis	7
1.2.4.	Steuerbefreiungen	7
1.2.5.	Bemessungsgrundlage	8
1.2.6.	Steuersatz	8
<b>2.</b>	<b>Steuern auf Verkehrsmittel</b>	<b>8</b>
2.1.	Kraftfahrzeugsteuer	9
2.1.1.	Grundlagen	9
2.1.2.	Bemessungsgrundlage	9
2.1.3.	Steuersätze	9
2.1.4.	Steuerbefreiungen	10
2.2.	Energiesteuer	10
2.2.1.	Grundlagen	10
2.2.2.	Steuersätze	11
2.2.3.	Steuerbegünstigungen	11
2.3.	Tonnagesteuer	11
2.4.	Weitere Steuerarten	12

---

## 1. Steuern auf Grundstücke

Eigentümer von Grundstücken sind in Deutschland verpflichtet, jährlich Grundsteuer und einmalig – bei Erwerb des Grundstücks – Grunderwerbsteuer zu entrichten.

### 1.1. Grundsteuer

#### 1.1.1. Grundlagen

Die Grundsteuer ist eine Objektsteuer<sup>1</sup>. Besteuert wird der aus dem realen, lokal verorteten Vermögensgegenstand „Grundbesitz“ fließende Ertrag – ohne Beachtung der Lebensverhältnisse des Eigentümers<sup>2</sup>. Weder existieren persönliche Freibeträge, noch werden Familienverhältnisse oder die mit dem Grundbesitz zusammenhängenden Schulden berücksichtigt. Steuerobjekt, d.h. Steuergegenstand, ist der im Gemeindegebiet belegene Grundbesitz<sup>3</sup>. Dazu zählen Grundstücke des Grundvermögens<sup>4</sup>, land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Betriebsgrundstücke, § 2 Grundsteuergesetz (GrStG)<sup>5</sup>. Steuerschuldner ist diejenige Person, der das Steuerobjekt bei der Feststellung der Steuerbemessungsgrundlagen (dazu sogleich) zugerechnet wird (vgl. § 10 Abs. 1 GrStG). Die Zurechnung erfolgt nach den Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums<sup>6</sup>.

Die Grundsteuer wird nach den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahres durch die Gemeinde festgesetzt und entsteht bereits mit Beginn des Kalenderjahres, für das sie festzusetzen ist (§ 9 GrStG). Sie wird grundsätzlich jährlich erhoben (§ 27 Abs. 1 GrStG) und in vierteljährlichen Raten fällig<sup>7</sup>.

Das grundsteuerliche Besteuerungsverfahren folgt insgesamt einem dreistufigen Aufbau: Mit dem Einheitswertbescheid (1.) erfolgt die Feststellung des Einheitswertes für den Grundbesitz als Bemessungsgrundlage der Grundsteuer, mit dem Grundsteuermessbescheid (2.) die Festsetzung des sog. Steuermessbetrags (dazu sogleich). Beide Bescheide ergehen durch das Lagefinanzamt. Mit dem Grundsteuerbescheid (3.) setzt die Gemeinde jährlich die Grundsteuer fest.

#### 1.1.2. Bemessungsgrundlage

Bei der Grundsteuer ist ebenso wie bei der Gewerbesteuer zwischen dem sog. Messbetragsverfahren und dem gemeindlichen Heranziehungsverfahren zu unterscheiden. Bemessungsgrundlage der Grundsteuer ist der von dem Lagefinanzamt gesondert festgestellte Einheitswert des Grundbesitzes (vgl. § 13 Abs. 1 Satz 2 GrStG). Dieser wird zunächst mit der Steuermesszahl multipli-

---

1 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 13 Rn. 201.

2 Es wird jedoch nicht an den tatsächlich erwirtschafteten Ertrag, sondern an den typisiert über den sog. Einheitswert (§ 2 Grundsteuergesetz (GrStG) i.V.m. §§ 33, 68, 70 Bewertungsgesetz (BewG)) ermittelten Soll-Ertrag angeknüpft, Birk, Steuerrecht, 12. Aufl., Heidelberg 2009, Rn. 80.

3 Nach Art. 106 Abs. 6 Grundgesetz (GG) steht die Grundsteuer den Gemeinden zu.

4 Grundvermögen ist der Grundbesitz, der nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen oder zum Betriebsvermögen gehört.

5 Abrufbar unter [http://bundesrecht.juris.de/grstg\\_1973/index.html](http://bundesrecht.juris.de/grstg_1973/index.html).

6 Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 13 Rn. 207.

7 Steht der Grundsteuerbescheid für das laufende Kalenderjahr noch aus, hat der Steuerschuldner auf der Grundlage der zuletzt festgesetzten Jahressteuer Vorauszahlungen zu leisten (§ 29 GrStG).

---

ziert, bevor der Hebesatz der Gemeinde angewendet wird. Der durch die Lagefinanzämter festzusetzende Grundsteuermessbetrag wird mithin durch Anwendung eines Tausendsatzes (zwischen 2,6 v.T. und 6,0 v.T.) – der Steuermesszahl (§§ 14, 15 GrStG) – auf den Einheitswert ermittelt, der nach dem Bewertungsgesetz (BewG) im Veranlagungszeitpunkt für das Steuerobjekt maßgebend ist. Die Gemeinden sind berechtigt, die sodann anzuwendenden Hebesätze der Grundsteuer (z.B. 440%) im Rahmen der Gesetze festzusetzen (§ 25 GrStG; Art. 106 Abs. 6 Satz 2 Grundgesetz (GG))<sup>8</sup>. Die Hebesätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind meist geringer als die für andere Grundstücke<sup>9</sup>. Die Gemeinde setzt die Grundsteuer durch Anwendung des Hebesatzes auf den von dem Lagefinanzamt festgesetzten Grundsteuermessbetrag fest.

### 1.1.3. Steuerbefreiungen

Von der Grundsteuer ist Grundbesitz der öffentlichen Hand sowie Grundbesitz, der unmittelbar für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke genutzt wird, ebenso befreit wie Grundbesitz von Kirchen, Religionsgemeinschaften<sup>10</sup> und Grundbesitz, der den Zwecken der Wissenschaft, der Erziehung, des Unterrichts oder dem Zweck eines Krankenhauses dient (§§ 3, 4 GrStG)<sup>11</sup>. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass der Grundbesitz auch tatsächlich für den steuerbegünstigten Zweck unmittelbar benutzt wird (§ 7 Satz 1 GrStG)<sup>12</sup>.

### 1.1.4. Billigkeitsmaßnahmen

Übersteigen die jährlichen Kosten den Rohertrag des Grundstücks, besteht bei bestimmten Kulturgütern sowie öffentlichen Grünanlagen, Spiel- und Sportplätzen ein Rechtsanspruch auf den Erlass der Grundsteuer (§ 32 GrStG)<sup>13</sup>. Darüber hinaus ist ein teilweiser Erlass der Grundsteuer vorgesehen, wenn bei bebauten Grundstücken und Betrieben der Land- und Forstwirtschaft der normale Rohertrag gemindert ist, ohne dass der Steuerschuldner dies zu vertreten hat (§ 33 GrStG)<sup>14</sup>. Der Erlass wird nur auf Antrag gewährt, der bis zum 31. März des auf den Erlasszeitraum folgenden Jahres zu stellen ist (§ 34 Abs. 2 GrStG).

## 1.2. Grunderwerbsteuer

### 1.2.1. Grundlagen

Die Grunderwerbsteuer stellt eine „Sonderumsatzsteuer“<sup>15</sup> dar. Sie erfasst jeden inländischen Grundstücksumsatz – d.h. bebaute und unbebaute Grundstücke –, sei es durch Unternehmer oder

---

8 Die Gemeinden bestimmen die Hebesätze durch Satzung.

9 *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 13 Rn. 216.

10 Voraussetzung ist hier, dass es sich um Körperschaften des öffentlichen Rechts handelt.

11 Durch § 4 GrStG werden die Befreiungstatbestände teilweise auf andere Grundstückseigentümer erweitert.

12 Dient lediglich ein räumlich abgegrenzter Teil des Grundbesitzes steuerbegünstigten Zwecken, beschränkt sich die Steuerbefreiung lediglich auf diesen Teil (§ 8 Abs. 1 GrStG). Lässt sich eine gemischte Nutzung nicht räumlich voneinander abgrenzen, kommt die Steuerbefreiung nur zum Tragen, wenn die steuerbegünstigten Zwecke überwiegen (§ 8 Abs. 2 GrStG).

13 Die Anwendung der allgemeinen Billigkeitsregeln (§§ 163, 227 Abgabenordnung (AO)) wird durch die Spezialvorschriften nicht ausgeschlossen, *Seer*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 13 Rn. 224.

14 Ist der normale Rohertrag um mehr als 50% gemindert, ist die Grundsteuer um 25% zu erlassen. Entspricht die Minderung vollständig dem normalen Rohertrag, beläuft sich der Erlass auf 50%.

15 *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 15 Rn. 2.

Nichtunternehmer. Bei jedem Grundstücksumsatz fällt erneut Grunderwerbsteuer an. Der Grunderwerbsteuer unterliegen Rechtsvorgänge, die es einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Besteuert werden soll der Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über Grundstücke<sup>16</sup>. Erfasst werden daher sowohl Fälle, die auf einen zivilrechtlichen Eigentumsübergang abzielen, § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG)<sup>17</sup>, als auch solche, bei denen die wirtschaftliche Verwertungsbefugnis – ohne Eigentumsübertragung – übergeht (§ 1 Abs. 2 GrEStG). Daneben werden Vorgänge erfasst, die nicht unmittelbar auf einen Übergang des Eigentums oder der wirtschaftlichen Verwertungsbefugnis an einem Grundstück gerichtet sind, sondern auf die Übertragung von Anteilen oder die Veränderung im Gesellschafterbestand von grundstücksbesitzenden Gesellschaften (§ 1 Abs. 2a, 3 GrEStG)<sup>18</sup>. § 1 Abs. 2a GrEStG behandelt bereits den bloßen Wechsel im Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft mit inländischem Grundbesitz als grunderwerbsteuerbaren Vorgang, wenn (1.) ein Übergang der Anteile am Gesellschaftsvermögen zu mindestens 95% (2.) auf neue Gesellschafter (3.) innerhalb von fünf Jahren erfolgt. Nach § 1 Abs. 3 GrEStG wird die Vereinigung von mindestens 95% der Anteile einer Gesellschaft in einer Hand oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen als Grundstückserwerb behandelt, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein Grundstück gehört<sup>19</sup>.

Steuersubjekte sind Erwerber und Veräußerer als die am Erwerbsvorgang beteiligten Vertragsparteien. Auf ihre Rechtsform kommt es nicht an<sup>20</sup>. Sie sind gesamtschuldnerische Steuerschuldner.<sup>21</sup>

### 1.2.2. Eigentumswechsel an inländischen Grundstücken

Die erfassten Erwerbsvorgänge müssen sich auf ein inländisches Grundstück beziehen. Dafür ist der Grundstücksbegriff des bürgerlichen Rechts maßgebend (§ 2 Abs. 1 GrEStG). Grundstücke sind demnach der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile, d.h. insbesondere der Gebäude<sup>22</sup>. Unerheblich ist, ob es sich um unbebauten Grund und Boden oder um bebaute Grundstücke handelt.

---

16 *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 15 Rn. 5.

17 Abrufbar unter [http://bundesrecht.juris.de/grestg\\_1983/index.html](http://bundesrecht.juris.de/grestg_1983/index.html).

18 Im Ergebnis handelt es sich um Fälle typisierten Missbrauchs, zu deren Erfassung durch die Gesellschaften hindurchgegriffen wird.

19 Die Vorschrift erfasst sowohl die Anteile von Kapitalgesellschaften als auch von Personengesellschaften, *Fischer*, in: Boruttau, GrEStG, 16. Aufl., München 2007, § 1 Rn. 866.

20 Es kann sich daher um natürliche Personen, juristische Personen inländischen und ausländischen Rechts oder um Personengesellschaften und Gesamthandsgemeinschaften handeln, *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 15 Rn. 32; *Birk*, Steuerrecht, 12. Aufl., Heidelberg 2009, Rn. 1802.

21 In der Praxis wird in den Kaufverträgen jedoch häufig vereinbart, dass der Käufer die Grunderwerbsteuer zu tragen hat, *Birk*, Steuerrecht, 12. Aufl., Heidelberg 2009, Rn. 1802.

22 Erbbaurechte und Gebäude auf fremdem Grund und Boden stehen den Grundstücken gleich (§ 2 Abs. 2 GrEStG).

Um sicherzustellen, dass die Steuer möglichst frühzeitig erhoben werden kann, unterliegt der Grunderwerbsteuer nicht erst der Eigentumsübergang, sondern bereits der Abschluss des schuldrechtlichen Vertrags, der den Anspruch auf den Eigentumserwerb begründet<sup>23</sup>. Steuerbare Erwerbsvorgänge sind mithin (1.) Kaufverträge und andere schuldrechtliche Verträge<sup>24</sup>, (2.) die Auflassung<sup>25</sup>, (3.) der Eigentumserwerb<sup>26</sup>, (4.) das Meistgebot<sup>27</sup> und (5.) die Abtretung von Übereignungsansprüchen und Rechten aus Kaufangeboten<sup>28</sup>.

### 1.2.3. Übergang der Verwertungsbefugnis

§ 1 Abs. 2 GrEStG soll Umgehungsmöglichkeiten verschließen. Erfasst werden alle vertraglichen Vereinbarungen und ihre Durchführungen, die einem Nichteigentümer Besitz, Nutzungen und den Zugriff auf die Substanz durch Veräußerung und Zueignung des Erlöses ermöglichen. Die Vorschrift ist somit immer dann anwendbar, wenn ein Grundstück einem zivilrechtlichen Nichteigentümer zu wirtschaftlichem Eigentum (§ 39 Abs. 2 Abgabenordnung (AO)) überlassen wird<sup>29</sup>.

### 1.2.4. Steuerbefreiungen

Das GrEStG kennt verschiedene Befreiungstatbestände, insbesondere (1.) Grundstückserwerbe bis zu 2.500 € (§ 3 Nr. 1 GrEStG), (2.) Grundstückserwerbe durch Erbfolge oder Schenkung (§ 3 Nr. 2 GrEStG)<sup>30</sup>, (3.) Grundstückserwerbe durch Ehegatten und in gerader Linie Verwandte (§ 3 Nr. 4 bis 6 GrEStG) und (4.) Grundstücksrückerwerbe durch Treugeber (§ 3 Nr. 8 GrEStG). Darüber hinaus werden Erwerbsvorgänge durch juristische Personen des öffentlichen Rechts und ausländische Staaten befreit, soweit der Erwerb aus bestimmten Gründen erfolgt (§ 4 Nr. 1 bis 3 GrEStG) sowie in bestimmten Fällen Erwerb und Rückerwerb im Zusammenhang mit einer Öffentlich Privaten Partnerschaft (§ 4 Nr. 9 GrEStG). Zuletzt sprechen §§ 5 und 6 GrEStG eine partielle Steuerbefreiung im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen auf eine Gesamthand oder von einer Gesamthand aus. Bei der Übertragung vom Gesellschafter auf die Gesamthand und umgekehrt

---

23 Geht dem Eigentumserwerb weder ein schuldrechtlicher Vertrag noch eine dingliche Auflassung voraus, wird jedoch unmittelbar der Eigentumserwerb besteuert (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG).

24 Andere schuldrechtliche Rechtsgeschäfte sind etwa Gesellschaftsverträge, wenn die Gesellschafter als Beitrag Grundstücke an die Gesellschaft zu übereignen haben, *Fischer*, in: Boruttau, GrEStG, 16. Aufl., München 2007, § 1 Rn. 377. Bei einem Tauschvertrag über Grundstücke liegen zwei Grunderwerbsteuerbare Vorgänge vor (§ 1 Abs. 5 GrEStG).

25 Der rechtsgeschäftliche Erwerb von Eigentum an Grundstücken wird durch Einigung (Auflassung) und Eintragung vollzogen (§§ 873, 925 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)). Daher wird bereits die Auflassung als steuerbarer Tatbestand behandelt, falls dieser kein schuldrechtlicher Vertrag vorangegangen ist. Letzteres ist jedoch regelmäßig der Fall, so dass diesem Tatbestand keine große praktische Relevanz zukommt.

26 Davon werden grundsätzlich auch Unternehmensumstrukturierungen durch Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz durch Verschmelzung, Spaltung oder Vermögensübertragungen von grundstücksbesitzenden Rechtsträgern erfasst, *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 15 Rn. 15. Erforderlich ist aber auch hier jeweils der (zivilrechtliche) Eigentumsübergang von Grundstücken auf einen anderen Rechtsträger.

27 Dem Übergang des Eigentums im Zwangsversteigerungsverfahren geht immer ein Meistgebot voraus (§ 81 Zwangsversteigerungsgesetz (ZVG)).

28 Der Tatbestand soll die zweimalige Erfassung mit Grunderwerbsteuer sicherstellen, da wirtschaftlich eine zweimalige Verwertung des Grundstücks stattfindet, *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 15 Rn. 18.

29 *Reiß*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., Köln 2010, § 15 Rn. 19.

30 Auf diese Weise wird eine Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Erbschaftsteuer vermieden.

sowie von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand tritt insoweit eine Befreiung ein (d.h. wird die Steuer nicht erhoben), als der Gesellschafter an der Gesamthand beteiligt ist.

#### 1.2.5. Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist der Wert der Gegenleistung (§§ 8 Abs. 1, 9 GrEStG)<sup>31</sup>. Zur Gegenleistung zählt jede Leistung, die der Erwerber wegen des Erwerbs des Grundstückes dem Veräußerer oder einem von diesem benannten Dritten erbringt. Entscheidend ist, was vertraglich zum Gegenstand des Erwerbsvorganges gemacht wurde (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 GrEStG)<sup>32</sup>. Ein Tauschgegenstand ist mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Ist keine Gegenleistung vorhanden, wird die Steuer nach den Grundbesitzwerten nach § 138 Abs. 2, 3 BewG bemessen (§ 8 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG).

#### 1.2.6. Steuersatz

Der Steuersatz beträgt 3,5% (§ 11 Abs. 1 GrEStG). Nach Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG haben die Länder die Möglichkeit, einen abweichenden Steuersatz festzulegen. Von dieser Befugnis haben bislang Hamburg und Berlin mit einem abweichenden Steuersatz von 4,5% Gebrauch gemacht. Die Steuerschuld ergibt sich durch Anwendung des Steuersatzes auf die Bemessungsgrundlage<sup>33</sup>.

## 2. Steuern auf Verkehrsmittel

Steuern auf die verschiedenen Verkehrsmittel werden zum Teil einmalig erhoben – etwa in Verbindung mit dem Kauf und der Zulassung von Fahrzeugen (Umsatzsteuer) – periodisch auf den Besitz oder das Halten – Kraftfahrzeugsteuer – oder in Abhängigkeit von der Nutzung (Energiesteuer, Umsatzsteuer, Stromsteuer)<sup>34</sup>. Im Folgenden werden die Regelungen erläutert, die für die Besteuerung von Verkehrsmitteln von Bedeutung sind.

- 
- 31 Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs, von Umwandlungen, Erwerben auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, Anteilsvereinigungen nach § 1 Abs. 3 GrEStG und Änderungen im Gesellschafterbestand nach § 1 Abs. 2a GrEStG sieht § 8 Abs. 2 GrEStG den Ansatz der Grundbesitzwerte nach § 138 Abs. 2 bis 4 BewG vor.
- 32 *Birk*, Steuerrecht, 12. Aufl., Heidelberg 2009, Rn. 1814. Dazu zählen ebenfalls Zusatzleistungen an den Veräußerer neben der vereinbarten Gegenleistung, der Übergang von auf dem Grundstück ruhenden Belastungen kraft Gesetzes ohne dauernde Lasten, Leistungen des Erwerbers an Dritte für einen Erwerbsverzicht und Leistungen Dritter an den Veräußerer, die kausal wegen des Erwerbsvorganges erbracht werden (§ 9 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 GrEStG).
- 33 Die Grunderwerbsteuer entsteht regelmäßig mit Abschluss des Kaufvertrags, s.o. Der zügigen Verwirklichung des Steueranspruchs dient § 22 GrEStG. Die Eintragung des Erwerbers in das Grundbuch darf danach erst erfolgen, wenn das Finanzamt bescheinigt, dass der Eintragung keine steuerlichen Bedenken entgegenstehen. Dies ist der Fall, wenn die Steuer entrichtet, sichergestellt oder gestundet wurde bzw. keine sachliche Steuerpflicht besteht.
- 34 Darüber hinaus bestehen im Bundesfinanzministerium Pläne für eine sog. Luftverkehrssteuer. Die Steuer soll für alle Fluggäste gelten, die von einem inländischen Flughafen abfliegen. Inländische Hin- und Rückflüge würden daher je Strecke besteuert; vgl. dazu den Referentenentwurf für ein Luftverkehrssteuergesetz, abrufbar unter [http://www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_82/DE/BMF\\_Startseite/Aktuelles/Aktuelle\\_Gesetze/Referentenentwurf/20100716-Gesetz-Luftverkehrsabgabe\\_\\_anl,templateId=raw,property=publicationFile.pdf](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_82/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/Aktuelle_Gesetze/Referentenentwurf/20100716-Gesetz-Luftverkehrsabgabe__anl,templateId=raw,property=publicationFile.pdf).

---

## 2.1. Kraftfahrzeugsteuer

### 2.1.1. Grundlagen

Der Kraftfahrzeugsteuer unterliegt das Halten von Fahrzeugen zum Verkehr auf öffentlichen Straßen. Steuerschuldner ist der Fahrzeughalter<sup>35</sup>, Steuerobjekt das Halten von in- und ausländischen Kraftfahrzeugen oder eines Kraftfahrzeuganhängers zum Verkehr auf öffentlichen Straßen<sup>36</sup>. Das Halten eines ausländischen Fahrzeugs ist jedoch nur steuerpflichtig, solange sich dieses im Inland befindet. Irrelevant ist, ob das gehaltene Kraftfahrzeug benutzt wird, § 1 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 Kraftfahrzeugsteuergesetz (KraftStG)<sup>37</sup>. Steuerobjekt ist auch die widerrechtliche Benutzung eines Kraftfahrzeugs oder Kraftfahrzeuganhängers auf öffentlichen Straßen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 KraftStG) und die Zuteilung von Oldtimer-Kennzeichen sowie von roten Kennzeichen zur wiederkehrenden Verwendung mit Ausnahme für Prüfungsfahrten (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KraftStG). Das Halten des Kraftfahrzeuges knüpft an das verkehrsrechtliche Recht auf Benutzung öffentlicher Straßen, bei zulassungspflichtigen Fahrzeugen an die Zulassung, an.

### 2.1.2. Bemessungsgrundlage

Für die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage ist zu differenzieren:

- Für ab dem 01. Juli 2009 zugelassene Personenkraftwagen (Pkw) – sog. Neufahrzeuge – bemisst sich die Steuer nach den Kohlendioxidemissionen und dem Hubraum (§ 8 Nr. 1 Buchst. b KraftStG).
- Für Pkw mit Erstzulassung vor dem 01. Juli 2009 – sog. Bestandsfahrzeuge – bemisst sich die Steuer nach dem Hubraum sowie nach den Schadstoff- und Kohlendioxidemissionen (§ 8 Nr. 1 Buchst. a KraftStG).
- Für Wohnmobile ergibt sich die Steuerbemessungsgrundlage aus dem verkehrsrechtlich zulässigen Gesamtgewicht und aus den Schadstoffemissionen (§ 8 Nr. 1a KraftStG).
- Für alle anderen Fahrzeuge – insbesondere Lastkraftwagen – ergibt sich die Steuerbemessungsgrundlage aus dem verkehrsrechtlich zulässigen Gesamtgewicht des Fahrzeugs, bei Kraftfahrzeugen mit einem zulässigen Gesamtgewicht über 3.500 kg zusätzlich aus der Schadstoff- und Geräuschemission (§ 8 Nr. 2 KraftStG).

### 2.1.3. Steuersätze

Auch hinsichtlich der Steuersätze ist zu differenzieren. Die verschiedenen Steuersätze ergeben sich aus den Tabellen in § 9 KraftStG. Die Unterscheidung erfolgt nach Krafträdern, Pkw<sup>38</sup>,

---

35 Halter eines Fahrzeugs ist derjenige, der es für eigene Rechnung in Gebrauch hat, d.h. die Kosten bestreitet und es benutzt, und die für einen solchen Gebrauch erforderliche Verfügungsmacht besitzt, also bestimmen kann, wann, wo, durch welchen Führer und zu welchem Zweck das Fahrzeug in Betrieb gesetzt werden soll, BFH 14.11.1973, II R 98/72, BStBl. II 1974, 325.

36 Unter den Fahrzeug-Begriff des KraftStG fallen Kraftfahrzeuge und Kraftfahrzeug-Anhänger. Was darunter jeweils zu verstehen ist, richtet sich nach den jeweils geltenden verkehrsrechtlichen Vorschriften. Die Art des Fahrzeugs ergibt sich aus dem Fahrzeugbrief.

37 KraftStG abrufbar unter <http://bundesrecht.juris.de/kraftstg/index.html>. Bei ausländischen Fahrzeugen besteht die Steuerbarkeit nur, solange sich die Fahrzeuge im Inland befinden. Die Frage, ob es sich um ein inländisches oder ein ausländisches Fahrzeug handelt, beantwortet sich allein nach dem Zulassungsverfahren.

38 Zusätzlich wird bei Pkw nach dem Datum der Erstzulassung differenziert.

---

Wohnmobilen, anderen Fahrzeugen mit einem zulässigen Gesamtgewicht bis 3.500 kg und solchen von mehr als 3.500 kg<sup>39</sup>. Darüber hinaus wird nach Elektrofahrzeugen, ausländischen Fahrzeugen, Fahrzeugen mit Oldtimer-Kennzeichen und mit roten Kennzeichen unterschieden (§ 9 Abs. 2 bis 4 KraftStG).

#### 2.1.4. Steuerbefreiungen

Nach § 3 KraftStG sind bestimmte Kraftfahrzeuggruppen von der Kraftfahrzeugsteuer befreit. Dazu gehören insbesondere zulassungsfreie Fahrzeuge, Kraftfahrzeuge der öffentlichen Hand im Dienst der Bundeswehr, der Polizei, des Zollgrenzdienstes, für den Einsatz nur im Wegebau, in der Straßenreinigung, im Feuerwehrdienst, zur Krankenbeförderung, zur Durchführung humanitärer Hilfstransporte durch gemeinnützige Personen, Kraftomnibusse im Linienverkehr, Zugmaschinen für die Land- und Forstwirtschaft. Darüber hinaus ist das Halten eines Fahrzeugs für hilflose, blinde oder außergewöhnlich gehbehinderte Schwerbeschädigte befreit (§ 3a Abs. 1 KraftStG). Für andere Schwerbeschädigte kommt eine Steuerermäßigung von 50% in Betracht.

Das Halten umweltfreundlicher Personenkraftwagen wird durch Steuerbefreiungen bzw. Ermäßigungen gefördert (§§ 3b bis 3d KraftStG)<sup>40</sup>. Für ausländische Fahrzeuge enthält § 3 Nr. 13 bis 16 KraftStG Befreiungen, die durch das Genfer Abkommen<sup>41</sup> und durch Doppelbesteuerungsabkommen ergänzt werden<sup>42</sup>. So sind etwa ausländische Pkw und ihre Anhänger, die zum vorübergehenden Aufenthalt in das Inland gelangen, für eine Dauer von bis zu einem Jahr von der Steuer befreit (§ 3 Nr. 13 KraftStG).

### 2.2. Energiesteuer

#### 2.2.1. Grundlagen

Mit dem am 01. August 2006 in Kraft getretenen Energiesteuergesetz (EnergieStG)<sup>43</sup> ist das Energiesteuerrecht grundlegend neu gestaltet worden<sup>44</sup>. Die Energiesteuer als bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuer besteuert die Verwendung bestimmter Stoffe als Kraft- oder Heizstoff innerhalb des deutschen Steuergebiets. Steuergegenstand sind Energieerzeugnisse<sup>45</sup> im Sinne des Energiesteuergesetzes (§ 1 Abs. 2 und 3 EnergieStG), u.a. Benzin und Dieselkraftstoff<sup>46</sup>. Obwohl

---

39 Bei Nutzfahrzeugen über 3.500 kg Gesamtgewicht wird weiterhin nach Schadstoffklassen und Geräuschklassen differenziert, für Wohnmobile nach Schadstoffklassen und Gesamtgewicht.

40 Erfasst werden bestimmte in jüngerer Vergangenheit zugelassene oder besonders partikelreduzierte Diesel-Pkw sowie Elektrofahrzeuge.

41 Abkommen vom 18.05.1956 über die Besteuerung von Straßenfahrzeugen zum privaten Gebrauch im internationalen Verkehr, BGBl. II 1960, 2397.

42 Die rein innerstaatlichen Einsätze von Nutzfahrzeugen aus anderen Ländern der EU werden in § 1 Nr. 2 Satz 2 KraftStG als nicht steuerbar behandelt. Andererseits unterliegt das Halten inländischer Kraftfahrzeuge auch bei Einsatz im Ausland der deutschen Steuer.

43 Abrufbar unter <http://bundesrecht.juris.de/energiestg/index.html>.

44 Erforderlich wurde die Neuerung aufgrund der europäischen Energiesteuerrichtlinie RL 2003/96/EG des Rates v. 27.10.2003, ABl. EG Nr. L 283 S. 51.

45 Nicht als Energieerzeugnis erfasst ist Strom. Dieser unterliegt der Stromsteuer.

46 Das EnergieStG verweist auf die Codenummern der Kombinierten Nomenklatur. Dabei handelt es sich um die Warennomenklatur nach Artikel 1 der Verordnung EWG Nr. 2658/87 des Rates vom 23.07.1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (Abl. EG Nr. L 256 S. 1).

---

die Energiesteuer als Verbrauchsteuer darauf angelegt ist, dass sie wirtschaftlich vom Verbraucher getragen wird, wird sie im Regelfall bei dem Hersteller oder bei einem Weiterverkäufer erhoben<sup>47</sup>.

### 2.2.2. Steuersätze

§ 2 EnergieStG bestimmt feste Steuersätze für die jeweiligen Energieerzeugnisse. Die Steuersätze werden u.a. bei Benzin und Dieselkraftstoff in Euro/1.000 Liter angegeben<sup>48</sup>.

### 2.2.3. Steuerbegünstigungen

Das EnergieStG kennt verschiedene Arten der steuerlichen Begünstigung. Steuerliche Begünstigungen bestehen etwa für reine Biokraftstoffe (§ 50 EnergieStG). Darüber hinaus besteht die Möglichkeit einer Steuerentlastung für Kraftstoffe, die in Kraftfahrzeugen und Schienenbahnen des öffentlichen Personennahverkehrs eingesetzt werden (§ 56 EnergieStG)<sup>49</sup>. Bei der Besteuerung von Verkehrsmitteln sind insbesondere die beiden folgenden Ausnahmen hervorzuheben:

Energieerzeugnisse dürfen steuerfrei in Schiffen der gewerblichen<sup>50</sup> Schifffahrt eingesetzt werden. Von der Befreiung erfasst werden die gewerbsmäßige Beförderung von Personen oder Sachen, gewerbsmäßige Dienstleistungen, Werkverkehre und Forschungsarbeiten sowie die mit diesen Tätigkeiten verbundenen Hilfstätigkeiten (§ 27 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG). Des Weiteren ist die Verwendung von Energieerzeugnissen durch Seenotrettungsdienste, Behörden und in der Haupterwerbsfischerei von der Steuer befreit. Darüber hinaus ist in Luftfahrzeugen, die der gewerblichen Luftfahrt, d.h. der gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen durch Luftfahrtunternehmen, der gewerbsmäßigen Dienstleistung und Forschungsarbeiten sowie den mit diesen Tätigkeiten verbundenen Hilfstätigkeiten dienen, die Verwendung von Energieerzeugnissen von der Steuer befreit (§ 27 Abs. 1 Nr. 2 EnergieStG)<sup>51</sup>.

## 2.3. Tonnagesteuer

Die Tonnagesteuer (§ 5a Einkommensteuergesetz (EStG)) ist keine eigene Steuer, sondern eine besondere Methode der Gewinnermittlung für Handelsschiffe im internationalen Verkehr<sup>52</sup>. Seeschiffahrtsgesellschaften haben danach die Möglichkeit, die Ermittlung ihrer Einkünfte – d.h. die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage – nach einem pauschalieren Verfahren durchzuführen

---

47 Die Energiesteuer wird dann anschließend über den Warenpreis auf den Verbraucher abgewälzt.

48 Dabei wird etwa zwischen verbleitem und unverbleitem Benzin unterschieden. Verbleiteter Kraftstoff unterliegt aus ökologischen Gründen einem höheren Steuersatz als unverbleiteter Kraftstoff.

49 Bei der Steuerentlastung wird eine bereits entstandene Steuer erlassen, erstattet oder vergütet, § 45 EnergieStG.

50 Gewerbsmäßigkeit liegt vor, wenn die mit Luft- oder Wasserfahrzeugen gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird und der Unternehmer auf eigenes Risiko und eigene Verantwortung handelt (§ 60 Abs. 5 Energiesteuer-Durchführungsverordnung).

51 Für Energieerzeugnisse, die zur Instandhaltung von Luftfahrzeugen, bei der Entwicklung und Herstellung von Luftfahrzeugen und für Luftfahrzeuge bestimmten Triebwerken und Motoren verwendet werden, ist eine Steuerbefreiung möglich, wenn der Betrieb, der diese Energieerzeugnisse steuerfrei verwenden möchte, vom Luftfahrtbundesamt, von der zuständigen Europäischen Agentur für Flugsicherheit oder vom Bundesamt für Wehrtechnik und Beschaffung genehmigt worden ist.

52 Vgl. Hofmeister, in: Blümich, EStG, Stand: März 2010 (105. EL), § 5a Rn. 1.

ren, dessen Grundlage die Tonnage eines Schiffes ist. In der Regel bewirkt die Vorschrift eine effektive Steuerentlastung, so dass sie Subventionscharakter besitzt<sup>53</sup>. Die pauschale Gewinnermittlung richtet sich nach der Größe eines Schiffes, d.h. nach seinen Nettotonnen (§ 5a Abs. 1 Satz 2 EStG). Diese werden mit einem Staffeltarif belegt, der mit den Betriebstagen eines Schiffes multipliziert wird. Die pauschale Gewinnermittlung ersetzt dann die allgemeine Ermittlung durch den Betriebsvermögensvergleich<sup>54</sup>. Das Wahlrecht für die Tonnagesteuer ist im Jahr der Übernahme des Schiffes auszuüben. Der Antrag gilt unwiderruflich für mindestens zehn Jahre.

Mit der pauschalen Gewinnermittlung sind nicht nur die laufenden Gewinne eines Schiffsbetriebes, sondern ist auch ein etwaiger Veräußerungsgewinn eines Schiffes mit abgegolten<sup>55</sup>. Voraussetzung für die pauschale Gewinnermittlung ist neben einer Geschäftsführung und der Bereederung des Schiffes im Inland, dass das Seeschiff im internationalen Verkehr betrieben wird. Das Schiff muss in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sein.

#### 2.4. Weitere Steuerarten

Im Übrigen folgt die Besteuerung von Verkehrsmitteln den allgemeinen Regeln. Es bestehen jedoch Sondervorschriften in verschiedenen Einzelsteuergesetzen. So sind unter weiteren Voraussetzungen von der Umsatzsteuer bestimmte Umsätze für die Seeschifffahrt und die Luftfahrt wie etwa Instandsetzungen, Wartungen und Vermietungen von Fahrzeugen, befreit, §§ 4 Nr. 2, 8 Umsatzsteuergesetz (UStG)<sup>56</sup>. Das Bundesministerium der Finanzen ist zudem ermächtigt, die Umsatzsteuer für Beförderungen im grenzüberschreitenden Flugverkehr niedriger festzusetzen oder ganz oder zum Teil zu erlassen (§ 26 Abs. 3 UStG).

Der öffentliche Personennahverkehr kann darüber hinaus einen ermäßigten Umsatzsteuersatz in Anspruch nehmen<sup>57</sup>. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG ist der ermäßigte Steuersatz insbesondere für die Beförderung von Personen mit Schiffen und die Beförderung von Personen im Schienenbahnverkehr, im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen und für die Beförderung im Fährverkehr innerhalb einer Gemeinde – oder wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als fünfzig Kilometer beträgt – anzuwenden.

Bei der Stromsteuer gilt, dass Strom für den Fahrbetrieb im Schienenbahnverkehr und im Verkehr mit Oberleitungsbussen nur mit 11,42 € je Megawattstunde – etwa 50% des Regelsteuersatzes – besteuert wird (§ 9 Abs. 2 Nr. 2 Stromsteuergesetz<sup>58</sup>).

---

53 Vgl. *Hofmeister*, in: Blümich, EStG, Stand: März 2010 (105. EL), § 5a Rn. 3.

54 In die Gewinnermittlung nach der Tonnage sind alle im Wirtschaftsjahr von dem betreffenden Gewerbebetrieb im internationalen Verkehr betriebenen Handels- und die ihnen gleichgestellten anderen Seeschiffe einzubeziehen.

55 *Kranz*, Die Gewinnermittlung nach § 5a EStG (Tonnagesteuer) – Überlegungen zum sachlichen Umfang des pauschal ermittelten Gewinns, DStR 2000, 1215; *Hofmeister*, in: Blümich, EStG, Stand: März 2010 (105. EL), § 5a Rn. 98.

56 Abrufbar unter [http://bundesrecht.juris.de/ustg\\_1980/index.html](http://bundesrecht.juris.de/ustg_1980/index.html).

57 Der ermäßigte Steuersatz beträgt 7%, der reguläre Steuersatz 19%.

58 Abrufbar unter <http://bundesrecht.juris.de/stromstg/index.html>.

