

Urteil vom 09. June 2022, VI R 26/20

Ein Taxi ist kein "öffentliches Verkehrsmittel" i.S. des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG

[ECLI:DE:BFH:2022:U.090622.VIR26.20.0](#)

BFH VI. Senat

EStG § 3 Nr 15, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4 S 2, EStG § 9 Abs 2 S 2, EStG § 9 Abs 2 S 3, EStG § 9 Abs 2 S 4, SGB 9 § 229 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 3 Abs 3 S 2, EStG VZ 2016 , EStG VZ 2017

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 22. October 2019, Az: 3 K 490/19

Leitsätze

1. Ein im Gelegenheitsverkehr genutztes Taxi zählt nicht zu den "öffentlichen Verkehrsmitteln" i.S. des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG.
2. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem Taxi können daher lediglich in Höhe der Entfernungspauschale gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG als Werbungskosten in Ansatz gebracht werden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 22.10.2019 - 3 K 490/19 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für die Streitjahre (2016 und 2017) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Seit dem Jahr 2007 ist der Kläger krankheitsbedingt nicht mehr in der Lage, selbst ein Kfz sicher zu führen. Sein Grad der Behinderung (GdB) betrug in den Streitjahren 60 ohne besondere Merkzeichen. Er legte daher in den Streitjahren die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte in der Regel mit einem Taxi zurück. Für die Taxifahrten entstanden dem Kläger Kosten in Höhe von 6.402 € (2016) bzw. 2.670 € (2017), die er als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machte.
- 2 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erkannte hingegen lediglich Aufwendungen in Höhe der Entfernungspauschale als Werbungskosten an.
- 3 Der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 348 veröffentlichten Gründen statt.
- 4 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 5 Es beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorinstanz hat die Aufwendungen des Klägers für seine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu Unrecht in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten berücksichtigt.
- 8** 1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind Werbungskosten auch die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 € anzusetzen, höchstens jedoch 4.500 € im Kalenderjahr, soweit der Arbeitnehmer nicht einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen nutzt. Nach § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG können Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel auch angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen. Der Ansatz von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, die den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen, ist zudem möglich, wenn der Steuerpflichtige einen GdB von mindestens 70 nachweist oder einen GdB von mindestens 50 und seine Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt ist (§ 9 Abs. 2 Satz 3 und Satz 4 EStG).
- 9** a) Der Begriff des "öffentlichen Verkehrsmittels" ist im Einkommensteuergesetz gesetzlich nicht definiert. Der Wortlaut des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG lässt sich sowohl dahingehend verstehen, dass es sich um ein Verkehrsmittel handelt, das --wie u.a. ein Taxi-- allgemein der Öffentlichkeit zur Verfügung steht, als auch so auslegen, dass lediglich regelmäßig verkehrende öffentliche Verkehrsmittel (im Linienverkehr) erfasst sind (vgl. Senatsbeschluss vom 15.11.2016 - VI R 4/15, BFHE 256, 86, BStBl II 2017, 228, Rz 22). Insbesondere zwingt der Umstand, dass die Beförderung von Personen mit Kfz im Gelegenheitsverkehr etwa mit einem Taxi nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 47 des Personenbeförderungsgesetzes i.d.F. vom 08.08.1990 (PBefG) i.V.m. § 46 Abs. 2 Nr. 1 PBefG genehmigungspflichtig ist, nicht dazu, das Taxi auch als öffentliches Verkehrsmittel i.S. des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG anzusehen (Senatsbeschluss in BFHE 256, 86, BStBl II 2017, 228, Rz 22). Aus der Entstehungsgeschichte des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 Satz 2 EStG sowie dem Sinn und Zweck der Vorschriften ergibt sich vielmehr, dass unter die Bezeichnung im Rahmen des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG lediglich öffentliche Verkehrsmittel im Linienverkehr fallen (ebenso Niedersächsisches FG, Urteil vom 05.12.2018 - 3 K 15/18, EFG 2019, 344; Schmidt/Krüger, EStG, 41. Aufl., § 9 Rz 293; BeckOK EStG/Straßburger, 13. Ed., EStG § 9 Rz 392; Brandis/Heuermann/Thürmer, § 9 EStG Rz 521; a.A. FG Düsseldorf, Urteil vom 08.04.2014 - 13 K 339/12 E; Thüringer FG, Urteil vom 25.09.2018 - 3 K 233/18, EFG 2018, 1944; Kreft/Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 9 EStG Rz 540; Oertel in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 9 Rz 74; Fuhrmann in Korn, § 9 EStG Rz 222; Stahlschmidt, Finanz-Rundschau 2005, 1183, 1186).
- 10** b) Mit dem Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale (BGBl I 2000, 1918) hat der Gesetzgeber mit Wirkung ab dem 01.01.2001 aus umwelt- und verkehrspolitischen Gründen erstmals die verkehrsmittelunabhängige pauschale steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (seit dem Veranlagungszeitraum 2014 erste Tätigkeitsstätte) angeordnet. Die Umwandlung der bis dahin geltenden verkehrsmittelabhängigen Kilometer-Pauschbeträge in eine verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale sah der Gesetzgeber aus umwelt- und verkehrspolitischen Gründen als geboten an, um "das Verkehrsmittel Kraftfahrzeug" nicht zu bevorzugen, wenn die Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel niedriger sind (BTDrucks 14/4435, S. 7). Die Umstellung auf die verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale sollte hinsichtlich der steuerlichen Entlastungswirkung Wettbewerbsgleichheit zwischen den Verkehrsträgern schaffen und die Ausgangslage für den öffentlichen Personennahverkehr verbessern. Letzteres zeigt sich insbesondere in der Abzugsmöglichkeit der die Entfernungspauschale gegebenenfalls übersteigenden tatsächlichen Kosten im Falle der Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels nach § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG.
- 11** Soweit der Gesetzgeber von der Anwendung des verkehrsmittelunabhängigen Pauschsatzes je Entfernungskilometer bei der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel in § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG eine Ausnahme normiert hat, hatte er folglich insbesondere den öffentlichen Personennahverkehr --und damit eine Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr-- vor Augen, bei welchem typischerweise eine Vielzahl von Fahrgästen gleichzeitig und ohne

Gestaltungsmöglichkeit des Fahrtablaufs fahrplanmäßig befördert wird. Den Abzug von Aufwendungen, die durch die Nutzung des eigenen PKW entstehen, hat er demgegenüber aus verkehrs- und umweltpolitischen Erwägungen u.a. deshalb beschränkt, weil er bei der Nutzung eines PKW Anreize zur Bildung von Fahrgemeinschaften setzen wollte (vgl. BTDrucks 14/4435, S. 9). Dieser Lenkungszweck spricht für eine Beschränkung des Abzugs der Fahrtkosten auf die Entfernungspauschale auch bei Nutzung eines Taxis. Denn hier wird --wie bei der Nutzung eines eigenen PKW-- der Fahrtablauf individuell gestaltet, d.h. Fahrtzeit und -ziel sind frei bestimmbar und häufig wird --wie auch im Streitfall-- lediglich ein Einzelfahrgast befördert. Zudem steht auch im Fall der Bildung von Fahrgemeinschaften unter Benutzung eines Taxis jedem Fahrgast für seine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte die Entfernungspauschale zu. Die Fahrtkosten bei der Nutzung eines Taxis werden damit ebenso behandelt wie Fahrtkosten für die Nutzung eines sonstigen (privaten) PKW. Der vom Gesetzgeber verfolgte Lenkungszweck gebietet es daher nicht, Aufwendungen für die mit einem Taxi zurückgelegten Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte wie bei der Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr in voller Höhe ohne Begrenzung auf die Entfernungspauschale zum Werbungskostenabzug zuzulassen.

- 12** Dass der Gesetzgeber eine Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr im Auge hatte, wird schließlich auch durch die Begründung für den lediglich einmaligen Ansatz der Entfernungspauschale je Arbeitstag verdeutlicht. Dies sieht der Gesetzgeber neben der Vereinfachung auch deshalb als gerechtfertigt an, weil zusätzliche Kosten nicht zwangsläufig anfallen, so z.B. bei Zeitkarten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel (vgl. BTDrucks 14/4435, S. 9). Zeitkarten werden aber typischerweise nur für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr erworben.
- 13** c) Gegen eine solche Auslegung von § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG spricht nicht der Umstand, dass der Gesetzgeber bei der Schaffung des § 3 Nr. 15 EStG durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl I 2018, 2338) in dieser Vorschrift den Begriff des öffentlichen Verkehrsmittels mit dem Zusatz "im Linienverkehr" verwendet, § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG jedoch nicht um einen entsprechenden Zusatz ergänzt hat. Denn der Gesetzgeber hat diesen Zusatz in § 3 Nr. 15 EStG nach Auffassung des erkennenden Senats lediglich zur Klarstellung des von ihm ohnehin sowohl in § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG als auch in § 3 Nr. 15 EStG zu Grunde gelegten Verständnisses des Begriffs "öffentliche Verkehrsmittel" als solche des Linienverkehrs eingefügt.
- 14** d) Auch die von den Klägern und Teilen der Literatur vorgebrachten Erwägungen, nach denen die Nutzung eines Taxis zur Förderung von umwelt- und verkehrspolitischen Zielen im gleichen Maße geeignet sei wie die Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr --z.B. durch Entlastung des ruhenden Verkehrs (vgl. Oertel in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 9 Rz 74; FG Thüringen, Urteil vom 25.09.2018 - 3 K 233/18, EFG 2018, 1944, Rz 18) oder als Ergänzung im Anschluss an eine Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr--, stehen einer solchen Auslegung nicht entgegen. Denn bei diesen umwelt- und verkehrspolitischen Erwägungen handelt es sich um Gesichtspunkte, die sich mit den gesetzgeberischen Erwägungen --insbesondere mit der Entscheidung des Gesetzgebers, Anreize zur Bildung von Fahrgemeinschaften bei der Nutzung eines PKW zu setzen (s. II.1.b)-- nicht decken.
- 15** e) Die Senatsentscheidung vom 20.05.1980 - VI R 241/77 (BFHE 130, 457, BStBl II 1980, 582), nach der Taxikosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in vollem Umfang abziehbar waren, soweit der Abzug nicht ausnahmsweise wegen Unangemessenheit zu versagen war, beruht auf einer anderen Rechtsgrundlage, die seit der Einführung der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale überholt ist.
- 16** 2. Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Aufwendungen des Klägers für seine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG durch den Ansatz der Entfernungspauschale abgegolten sind.
- 17** a) Nach den vorstehenden Ausführungen handelt es sich bei dem vom Kläger als Transportmittel für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gewählten Taxi nicht um ein öffentliches Verkehrsmittel i.S. des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG.
- 18** b) Auch die Ausnahmevorschrift des § 9 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 EStG war in den Streitjahren nicht erfüllt.
- 19** Der Kläger hatte nach den bindenden Feststellungen des FG in den Streitjahren (lediglich) einen GdB von 60 ohne besondere Merkzeichen. Eine erhebliche Beeinträchtigung in der Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr, die nach § 9 Abs. 2 Satz 4 EStG durch amtliche Unterlagen nachzuweisen ist, lag beim Kläger nicht allein deshalb vor, weil er nach den Feststellungen der Vorinstanz in den Streitjahren nicht in der Lage war, selbst ein Kfz sicher zu führen.

Die Vorschrift des § 9 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 EStG orientiert sich an § 229 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IX) --früher § 145 Abs. 1 und § 146 Abs. 1 SGB IX--, wonach derjenige in seiner Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt ist, der infolge einer Einschränkung des Gehvermögens (auch durch innere Leiden oder infolge von Anfällen oder von Störungen der Orientierungsfähigkeit) nicht ohne erhebliche Schwierigkeiten oder nicht ohne Gefahren für sich oder andere Wegstrecken im Ortsverkehr zurückzulegen vermag, die üblicherweise noch zu Fuß zurückgelegt werden (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.04.2005 - 2 K 2028/03, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2005, 929, Rz 25; Fuhrmann in Korn, § 9 EStG Rz 241; HHR/Kreft/Bergkemper, § 9 EStG Rz 541; von Bornhaupt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz F97; s.a. Vogl in Schlegel/Voelzke, juris PraxisKommentar SGB IX, 3. Aufl., § 229 SGB IX [Stand: 15.01.2018] Rz 15 ff.). Bei Sehbehinderungen --wie nach den Ausführungen des FA beim Kläger der Fall-- liegt eine Störung der Orientierungsfähigkeit, die zu einer erheblichen Beeinträchtigung der Bewegungsfähigkeit führt, erst bei einem GdB von mindestens 70 vor; bei Sehbehinderungen, die einen GdB von 50 oder 60 bedingen, muss eine erhebliche Störung der Ausgleichsfunktionen vorliegen (Vogl in Schlegel/Voelzke, a.a.O., § 229 SGB IX [Stand: 15.01.2018] Rz 22). Dass Letzteres vorliegend der Fall gewesen wäre, hat das FG nicht festgestellt. Solches haben die Beteiligten auch weder vorgetragen noch ist hierfür aus den Akten etwas ersichtlich. Den nach § 9 Abs. 2 Satz 4 EStG erforderlichen Nachweis haben die Kläger nicht erbracht.

- 20** 3. Dieses Ergebnis führt auch nicht zu einer behinderungsbedingten Benachteiligung des Klägers nach Art. 3 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 2 des Grundgesetzes --GG-- (ebenso im Ergebnis: FG Rheinland-Pfalz, Urteil in DStRE 2005, 929).
- 21** a) Das Benachteiligungsverbot des Art. 3 Abs. 3 Satz 2 GG erschöpft sich allerdings nicht in der Anordnung, Behinderte und Nichtbehinderte rechtlich gleich zu behandeln. Vielmehr kann eine Benachteiligung auch bei einem Ausschluss von Entfaltung- und Betätigungsmöglichkeiten durch die öffentliche Gewalt gegeben sein, wenn diese nicht durch eine auf die Behinderung bezogene Fördermaßnahme kompensiert wird (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 11.01.2011 - 1 BvR 3588/08, 1 BvR 555/09, BVerfGE 128, 138, Rz 54). Allerdings folgt aus einer grundrechtlichen Schutzpflicht in der Regel keine bestimmte Handlungsvorgabe (BVerfG-Urteil vom 01.12.2009 - 1 BvR 2857/07, BVerfGE 125, 39, Rz 135). Die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers kann sich nur unter besonderen Umständen so verengen, dass allein durch eine bestimmte Maßnahme dem Schutzgebot Genüge getan werden kann (vgl. BVerfG-Urteil vom 28.05.1993 - 2 BvF 2/90, BVerfGE 88, 203, Rz 166 f.).
- 22** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat der Gesetzgeber dem Schutzgebot von Menschen mit Behinderung durch die Regelungen in § 9 Abs. 2 Satz 3 und Satz 4 EStG in ausreichendem Maße Genüge getan. Denn er hat mit diesen Vorschriften eine Ausnahmeregelung für Menschen mit Behinderung geschaffen, die durch die beschränkte Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte typischerweise in einem höheren Maße betroffen sind. Es liegt im gesetzgeberischen Regelungsermessen, in Anlehnung an die sozialrechtlichen Vorschriften nur bei Personen, die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind, die tatsächlichen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zum Abzug zuzulassen. Denn diese Aufwendungen übersteigen bei dieser Personengruppe typischerweise in einem besonders hohen Maße einen Ansatz nach der Entfernungspauschale. Die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale kann bei diesen daher eine besondere, über die normale mit einer Typisierung verbundene Härte hinausgehende behinderungsbedingte Benachteiligung bewirken.
- 23** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de