

Beschluss vom 11. March 2014, VI B 95/13

Fortgeltung des Schwerbehindertenausweises - Neufeststellungsverfahren - Nachwirkungszeitraum - besondere Regelungen für behinderte Menschen

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 2 S 3 Nr 1, SGB 9 § 116 Abs 1, SchwbG § 38 Abs 1, EStG § 9 Abs 2 S 3 Nr 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , FGO § 115 Abs 2 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 20. March 2013, Az: 4 K 1032/10

Leitsätze

1. Wird bei einem schwerbehinderten Menschen der Grad der Behinderung von 80 oder mehr auf weniger als 50 herabgesetzt, ist dies einkommensteuerrechtlich ab dem im Bescheid genannten Zeitpunkt zu berücksichtigen. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung können daher nicht mehr nach § 9 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 EStG bemessen werden. Es bedarf keiner grundsätzlichen Klärung, dass § 116 Abs. 1 SGB IX oder § 38 Abs. 1 SchwbG im Steuerrecht nicht anzuwenden ist .
2. § 9 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 EStG ist keine Schutzvorschrift für Schwerbehinderte i.S. des § 38 Abs. 1 SchwbG bzw. besondere Regelung für schwerbehinderte Menschen i.S. des § 116 Abs. 1 SGB IX .
3. Die Verfassungsbeschwerde wurde gemäß §§ 93a, 93b BVerfGG nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG-Beschluss vom 13.07.2016 Az. 2 BvR 1108/14).

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nach der Herabsetzung des Grades der Behinderung weiterhin gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) die tatsächlichen Aufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht werden können.
- 2 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger), der während der Streitjahre (2000 bis 2007) nichtselbständig beschäftigt war, wurde durch Bescheid des Versorgungsamts X vom ... Mai 1994 als Schwerbehinderter mit einem Grad der Behinderung von 80 anerkannt. Mit Bescheid des Amtes für soziale Angelegenheiten X vom ... Dezember 1999 wurde der Grad der Behinderung des Klägers unter Aufhebung des Bescheids vom ... Mai 1994 auf 20 herabgesetzt. Gegen diesen Bescheid hat der Kläger erfolglos Widerspruch und Anfechtungsklage erhoben und auch den weiteren sozialgerichtlichen Rechtsweg ohne Erfolg ausgeschöpft. Die Beschwerde wurde durch Beschluss des Bundessozialgerichts (BSG) vom ... November 2006 --zugestellt im Januar 2007-- als unbegründet zurückgewiesen. Der Kläger war in allen Streitjahren Inhaber eines Schwerbehindertenausweises, in dem ein Grad der Behinderung von 80 ausgewiesen wurde.
- 3 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) hat die Einkommensteuer des Klägers in fünf auf § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) gestützten Änderungsbescheiden vom 8. September 2005 für die Jahre 2000 bis 2004 ohne Anwendung des § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG festgesetzt und dabei für die Jahre 2000 bis 2003 auch Nachforderungszinsen erhoben. Darüber hinaus hat das FA Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007 erlassen, in denen es die Fahrten des Klägers zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte lediglich im Rahmen der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG berücksichtigt hat.
- 4 Der Kläger hat gegen die Steuerfestsetzungen der Streitjahre fristgerecht Einspruch erhoben. Zur Begründung hat er im Wesentlichen vorgetragen, dass sein Status als erheblich Schwerbehinderter vom FA zu Unrecht nicht

berücksichtigt worden sei. Ausweislich des Schwerbehindertenausweises sei er in den Streitjahren als schwerbehindert (Grad der Behinderung 80) anerkannt. Der Ausweis sei bis zum 30. Juni 2007 gültig gewesen. Solange könne er als Behinderter nach § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG erhöhte Wegekosten für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte geltend machen. Der vom Schwerbehindertenausweis abweichende Neufeststellungsbescheid vom ... Dezember 1999 (Grad der Behinderung 20) stehe dem nicht entgegen. Denn dieser sei erst nach Abschluss des Beschwerdeverfahrens vor dem BSG im Januar 2007 bestandskräftig geworden. Daher seien die besonderen Regelungen für schwerbehinderte Menschen und damit auch § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG gemäß § 38 Abs. 1 des Schwerbehindertengesetzes (SchwbG) bzw. § 116 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IX) jedenfalls noch bis Ende April (dem dritten Monat nach Eintritt der Unanfechtbarkeit des Neufeststellungsbescheids) anzuwenden.

- 5 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Die Revision wurde nicht zugelassen. Hiergegen wendet sich der Kläger mit vorliegender Nichtzulassungsbeschwerde.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Weder ist die Rechtssache von grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) noch liegt ein Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO vor.
- 7 1. Die Revision war nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.
- 8 a) Eine Rechtssache ist von grundsätzlicher Bedeutung, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Rechtsfrage muss im konkreten Fall klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärbar sein (ständige Rechtsprechung, Senatsbeschlüsse vom 24. Juli 2008 VI B 7/08, BFH/NV 2008, 1838; vom 12. Oktober 2007 VI B 161/06, BFH/NV 2008, 45; vom 10. Oktober 2007 VI B 33/07, BFH/NV 2008, 44). Eine Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig, wenn sie durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bereits hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage erforderlich machen (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 28). An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es auch, wenn die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das Finanzgericht (FG) getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist und nicht (erst) in einem Revisionsverfahren geklärt werden muss (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 13. Juli 2011 VI B 20/11, BFH/NV 2011, 1863, m.w.N.).
- 9 b) Nach diesen Grundsätzen kommt den im Streitfall vom Kläger aufgeworfenen Rechtsfragen,
- ob die Fortgeltung des Schwerbehindertenausweises bis zum bestandskräftigen Abschluss eines den Grad der Behinderung herabsetzenden Neufeststellungsverfahrens einer einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung des herabgesetzten Grades der Behinderung bereits ab dem Neufeststellungszeitpunkt auch nach Eintritt der Bestandskraft des den Grad der Behinderung herabsetzenden Bescheids entgegensteht,
 - ob die Einkommensteuer eines schwerbehinderten Menschen, dessen Grad der Behinderung von 80 oder mehr auf weniger als 50 herabgesetzt wurde, für den Nachwirkungszeitraum des § 38 Abs. 1 SchwbG bzw. § 116 Abs. 1 SGB IX unter Anwendung der Regelung des § 9 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 EStG bzw. § 9 Abs. 2 Satz 11 Nr. 1 EStG festzusetzen ist sowie
 - ob die Regelung des § 9 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 EStG bzw. § 9 Abs. 2 Satz 11 Nr. 1 EStG als Schutzvorschrift für Schwerbehinderte i.S. des § 38 Abs. 1 SchwbG bzw. als besondere Regelung für schwerbehinderte Menschen i.S. des § 116 Abs. 1 SGB IX anzusehen ist,

keine grundsätzliche Bedeutung zu. Denn sie sind nicht klärungsbedürftig.

- 10 aa) Durch die Rechtsprechung des BFH ist bereits hinreichend geklärt, dass trotz Fortgeltung des Schwerbehindertenausweises bis zum bestandskräftigen Abschluss eines den Grad der Behinderung herabsetzenden Neufeststellungsverfahrens einkommensteuerrechtlich der herabgesetzte Grad der Behinderung bereits auf den

Neufeststellungszeitpunkt zu berücksichtigen ist (BFH-Urteil vom 22. September 1989 III R 167/86, BFHE 158, 375, BStBl II 1990, 60). Der BFH löst damit das Konkurrenzverhältnis zwischen Neufeststellungsbescheid und einem anderslautenden Schwerbehindertenausweis zugunsten des Feststellungsbescheids auf. Die Finanzbehörden sind nach § 171 Abs. 10 AO an die in einem Bescheid enthaltenen Feststellungen über den Grad der Behinderung gebunden. Der Vorrang der Neufeststellung --hier des Bescheids des Amtes für soziale Angelegenheiten X vom ... Dezember 1999-- vor dem (bis zur Bestandskraft des Änderungsbescheids fortgeltenden) Schwerbehindertenausweis und seiner drittwirkenden Beweisfunktion als öffentliche Urkunde i.S. des § 417 der Zivilprozessordnung auch gegenüber den Finanzbehörden und -gerichten gründet auf einer steuerspezifischen Betrachtungsweise, die dem Grundsatz der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit geschuldet ist. Denn wenn die Herabsetzung des Grades der Behinderung rechtskräftig festgestellt ist, sind die Folgerungen aus der Neufeststellung (Grundlagenbescheid) schon deshalb zum Neufeststellungszeitpunkt zu ziehen, weil von diesem Moment an behinderungsbedingte erhöhte Wegekosten i.S. des § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG nicht länger zu erwarten sind. Darüber hinaus ist eine über den Neufeststellungszeitpunkt hinausgehende Inanspruchnahme der Regelung nicht mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) vereinbar. § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG soll vor dem Hintergrund nicht kostendeckender Entfernungspauschalen typisierend dem Umstand Rechnung tragen, dass erheblich behinderte Personen nur eingeschränkt auf öffentliche Verkehrsmittel ausweichen können (Zimmer in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 9 Rz 962; von Bornhaupt, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz F 95, A 174 f.). Dieser sachliche Grund für die steuerliche Begünstigung erheblich behinderter Steuerpflichtiger im Verhältnis zu anderen nicht- oder nur minderbehinderten Steuerpflichtigen, ist im Zeitpunkt der Neufeststellung entfallen.

- 11** Die Kritik von Voelzke (Die Sozialgerichtsbarkeit 1991, 80) und die Beschwerdebegründung, die sich diese Kritik zu Eigen gemacht hat, verhält sich zu diesem steuerspezifischen Vorrang der Neufeststellung zum Feststellungszeitpunkt trotz versorgungsrechtlich fortgeltendem Schwerbehindertenausweis nicht. Das Vorbringen des Klägers erschöpft sich vielmehr darin, seinen gegenteiligen Rechtsstandpunkt, dass die Neufeststellung erst mit Eintritt der Bestandskraft (hier nach dem Beschluss des BSG vom ... November 2006) des Änderungsbescheids wirksam werde, mit den verfahrensrechtlichen Bestimmungen zur Durchführung des Neufeststellungsverfahrens bei wesentlichen Änderungen im Ausmaß der Behinderung sowie den Vorschriften des SchwbG bzw. des SGB IX zu begründen. Damit hat sich der BFH jedoch in seinem Urteil in BFHE 158, 375, BStBl II 1990, 60 bereits auseinandergesetzt. Neue und gewichtige, vom BFH noch nicht geprüfte Erwägungen, die eine erneute Prüfung und Entscheidung der streitigen Rechtsfrage(n) erforderlich machen, hat der Kläger nicht geltend gemacht. Solche sind auch weder in der Rechtsprechung der FG und/oder in der Literatur ersichtlich und ergeben sich auch nicht aus dem Urteil des BSG vom 11. Mai 2011 B 5 R 56/10 R (Behindertenrecht 2012, 23) zur Schutzfrist des § 38 Abs. 1 SchwbG. Denn dieses Urteil ist zur Altersrente für schwerbehinderte Menschen ergangen und verhält sich zu der Frage des steuerlichen Vorrangs von feststellendem Grundlagenbescheid gegenüber fortgeltendem Schwerbehindertenausweis nicht.
- 12** bb) Die Frage, ob § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG im Nachwirkungszeitraum des § 38 Abs. 1 SchwbG bzw. § 116 Abs. 1 SGB IX (Beendigung der Anwendung der besonderen Regelungen für schwerbehinderte Menschen erst ab dem Ende des dritten Monats nach Eintritt der Unanfechtbarkeit des den Grad der Behinderung verringernden feststellenden Bescheids) zu berücksichtigen ist, ist ebenfalls nicht klärungsbedürftig. Denn sie lässt sich --soweit sie nicht ebenfalls bereits durch die o.g. Rechtsprechung des BFH (Urteil in BFHE 158, 375, BStBl II 1990, 60) entschieden ist-- ebenso wie die Frage nach dem Charakter des § 9 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 EStG bzw. § 9 Abs. 2 Satz 11 Nr. 1 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl I 2006, 1652, BStBl I 2006, 432) als Schutzvorschrift für Schwerbehinderte i.S. des § 38 Abs. 1 SchwbG bzw. als besondere Regelung für schwerbehinderte Menschen i.S. des § 116 Abs. 1 SGB IX ohne weiteres aus dem EStG beantworten. § 38 Abs. 1 SchwbG und § 116 Abs. 1 SGB IX sollen insoweit verhindern, dass schwerbehinderte Menschen nach Absinken des Grades der Behinderung auf unter 50 "von heute auf morgen einer sozial bedenklichen Situation gegenüberstehen" (Simon in Schlegel/Voelzke, SGB IX, § 116 Rz 15). Die Verlängerung des Schwerbehindertenschutzes mag versorgungsrechtlich erforderlich sein. In einem an der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und dem Gebot steuerlicher Lastengleichheit ausgerichteten Einkommensteuerrecht ist eine steuerliche Begünstigung nicht- oder minderbehinderter Steuerpflichtiger für einen Übergangszeitraum nicht geboten. Denn in diesem Zeitraum fehlt es bei dem Betroffenen bereits an einem behinderungsbedingten Mehraufwand an Wegekosten. Damit widersprechen Stellung und Bedeutung des § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG im System des Einkommensteuerrechts einer Einordnung als eine Schutzvorschrift i.S. des § 38 Abs. 1 SchwbG bzw. als besondere Regelung für schwerbehinderte Menschen i.S. des § 116 Abs. 1 SGB IX.

- 13** 2. Der geltend gemachte Verfahrensmangel (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) liegt nicht vor.
- 14** a) Zwar stellt es nach der ständigen Rechtsprechung des BFH einen Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO dar, wenn über eine zulässige Klage nicht zur Sache, sondern durch Prozessurteil entschieden wird. In einem solchen Fall wird zugleich der Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG) verletzt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 29. Juli 2009 VI B 44/09, BFH/NV 2009, 1822, und vom 3. November 2010 II B 55/10, BFH/NV 2011, 295).
- 15** b) Allerdings hat das FG im Streitfall, soweit der Kläger Klage auch wegen der Festsetzung von Zinsen zur Einkommensteuer erhoben hat, diese zu Recht als unzulässig abgewiesen.
- 16** c) Anders als der Kläger in seiner Begründung der Nichtzulassungsbeschwerde meint, ist sein Einspruch vom 27. September 2005 auslegungsbedürftig. Daran würde es nur dann fehlen, wenn die Erklärung nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt hätte (BFH-Urteil vom 19. August 2013 X R 44/11, BStBl II 2014, 234, m.w.N.). Das Einspruchsschreiben des Klägers ist aber nicht eindeutig, weil der Betreff "Ihre Bescheide vom 8. September 2005" lautet und sich damit auf die unter diesem Datum erlassenen fünf Sammelbescheide über Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag und Zinsen zur Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003 und über Einkommensteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag für das Jahr 2004 bezieht, während die Begründung des Einspruchs ausschließlich Einwendungen gegen die Festsetzung der Einkommensteuer für diese Jahre enthält.
- 17** In einem solchen Fall ist der außerprozessuale Rechtsbehelf in entsprechender Anwendung des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs auszulegen (BFH-Urteil in BStBl II 2014, 234, m.w.N.). Danach ist nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern der wirkliche Wille zu erforschen und zu berücksichtigen, dass in einem Sammelbescheid alle Steuerfestsetzungen hierin selbständig nebeneinander stehen und lediglich in einem Bescheid verbunden sind. Die Steuerfestsetzungen können je nach Rechtsschutzbegehren grundsätzlich unabhängig voneinander angefochten werden (vgl. BFH-Urteile in BStBl II 2014, 234, und vom 11. Februar 2009 X R 51/06, BFHE 226, 1, BStBl II 2009, 892, m.w.N.). Deshalb ist für die Frage der Auslegungsbedürftigkeit des Einspruchs gegen einen Sammelbescheid entscheidend darauf abzustellen, auf welche Beschwer die Begründung des Einspruchs gestützt wird (Senatsurteil vom 8. Mai 2008 VI R 12/05, BFHE 222, 196, BStBl II 2009, 116).
- 18** d) Nach diesen Grundsätzen erweist sich die durch das FG vorgenommene Auslegung als rechtsfehlerfrei. Das FG hat den --aus Sicht eines objektiven Erklärungsempfängers erkennbaren-- wirklichen Willen des Erklärenden erforscht, sich hierbei am Inhalt des Einspruchsschreibens und dem weiteren Vorbringen des Klägers im Einspruchsverfahren orientiert und daraus die Erkenntnis gewonnen, dass sich der Einspruch vom 27. September 2005 ausschließlich gegen die Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 2000 bis 2003 und nicht auch gegen die Festsetzung von Zinsen zur Einkommensteuer für diese Jahre gerichtet hat. Ein Verstoß gegen gesetzliche Auslegungsregeln, Denkgesetze oder Erfahrungssätze ist insoweit nicht zu erkennen. Das Auslegungsergebnis des FG ist vorliegend nicht nur möglich, sondern naheliegend und damit revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de