

# Urteil vom 10. Februar 2021, IV R 38/19

## Kraftfahrzeugsteuervergünstigungen für Schwerbehinderte - Antragsrecht der Erben; Feststellungsbescheid über Eigenschaft als Behinderter als Grundlagenbescheid für Kraftfahrzeugsteuerbescheid

ECLI:DE:BFH:2021:U.100221.IVR38.19.0

BFH IV. Senat

AO § 171 Abs 10, SGB 9 § 69 Abs 1, SGB 9 § 69 Abs 4, SGB 9 § 69 Abs 5, SGB 9 2018 § 152 Abs 1, SGB 9 2018 § 152 Abs 2, SGB 9 2018 § 152 Abs 5, KraftStG § 3a, AO § 45, KraftStDV 2017 § 7 Abs 1, KraftStDV 2017 § 7 Abs 4, AO § 150

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 17. Oktober 2019, Az: 13 K 1012/18

## Leitsätze

1. Das Antragsrecht für die Gewährung kraftfahrzeugsteuerrechtlicher Vergünstigungen für Schwerbehinderte steht nach dem Tod des Berechtigten seinen Erben zu (entgegen Ziff. 8.7 DV-KraftSt).
2. Der Feststellungsbescheid über das Vorliegen einer Behinderung, den GdB und über das Vorliegen weiterer gesundheitlicher Merkmale ist hinsichtlich dieser Feststellungen Grundlagenbescheid für den Kraftfahrzeugsteuerbescheid über Vergünstigungen für Schwerbehinderte.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 18.10.2019 - 13 K 1012/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob für ein bereits abgemeldetes Kfz noch nach dem Tod des Berechtigten auf Antrag von dessen Rechtsnachfolgern die Steuerbefreiung für Schwerbehinderte (§ 3a Abs. 1 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes --KraftStG--) zu gewähren ist.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Miterben in ungeteilter Erbengemeinschaft des im Juli 2017 verstorbenen B. B war bis zur Abmeldung des Fahrzeugs am 07.05.2017 Halter eines PKW gewesen. Aufgrund der Abmeldung hatte der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) die bisherige Kraftfahrzeugsteuerfestsetzung mit Bescheid vom 18.05.2017 nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 KraftStG geändert und von bisher jährlich 100 € für den nunmehr verkürzten Zeitraum von nur noch 278 Tagen auf 75 € reduziert. Der Bescheid war bestandskräftig geworden.
- 3 Im Januar 2018 beantragten die Kläger als Rechtsnachfolger des B beim HZA, den PKW nach § 3a Abs. 1 KraftStG rückwirkend für die Zeit ab dem 24.02.2017 vollständig von der Kraftfahrzeugsteuer zu befreien. Dem Schreiben war ein Bescheid des Landratsamts X vom 22.06.2017 beigelegt, mit dem festgestellt worden war, dass bei B seit dem 24.02.2017 ein Grad der Behinderung (GdB) von 100 vorgelegen hatte. Ferner waren für B seit diesem Zeitpunkt die Merkzeichen G, B, H, aG und RF festgestellt worden. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass der PKW seit dem 24.02.2017 bis zu seiner Abmeldung nicht zweckfremd verwendet wurde.
- 4 Mit Bescheid vom 26.01.2018 lehnte das HZA die Gewährung der Steuervergünstigung ab. Bei dieser handele es sich um ein höchstpersönliches Recht, welches nicht auf die Erben übergehen könne. Die Steuerbefreiung diene der

Förderung der Mobilität behinderter Menschen. Dieser Zweck könne nach dem Tod des Halters nicht mehr erreicht werden.

- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglos durchgeführtem Einspruchsverfahren erhobenen Klage mit Urteil vom 18.10.2019 - 13 K 1012/18 statt. Es verpflichtete das HZA, den Steuerbescheid vom 18.05.2017 dahin zu ändern, dass die Steuerbefreiung nach § 3a Abs. 1 KraftStG rückwirkend ab dem 24.02.2017 bis zum 07.05.2017 gewährt und die Kraftfahrzeugsteuer demgemäß für die Zeit vom 03.08.2016 bis zum 23.02.2017 auf 55 € und vom 24.02.2017 bis zum 07.05.2017 auf 0 € festgesetzt wird. Dies begründete das FG im Wesentlichen wie folgt:
- 6 Die Kläger hätten nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) einen Anspruch auf die beantragte Änderung des Kraftfahrzeugsteuerbescheids vom 18.05.2017. Als Gesamtrechtsnachfolger des B seien sie insbesondere auch berechtigt gewesen, den für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 3a KraftStG erforderlichen Antrag zu stellen. Bei diesem Antrag handele es sich --anders als bei der Steuerbefreiung selbst-- nicht um ein höchstpersönliches Recht.
- 7 Mit seiner Revision rügt das HZA die Verletzung von § 3a Abs. 1 und Abs. 3 KraftStG.
- 8 Entgegen der Auffassung des FG handele es sich bei dem in § 3a Abs. 3 KraftStG vorgesehenen Antragsrecht um ein höchstpersönliches Recht des Halters, das nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Kläger übergegangen sei. Nach dem Zweck des § 3a Abs. 1 KraftStG sei ein Übergang des Antragsrechts des § 3a Abs. 3 Satz 1 KraftStG auf die Erben der schwerbehinderten Person ausgeschlossen. § 3a Abs. 1 KraftStG bezwecke die Förderung der Mobilität schwerbehinderter Personen. Die Steuererleichterung sei als persönliche Vergünstigung zugunsten schwerbehinderter Personen konzipiert und könne deshalb nicht auf andere Personen übertragen werden. Aus diesem Normzweck folge die Rechtsnatur des Antragsrechts nach § 3a Abs. 3 Satz 1 KraftStG als höchstpersönliches Recht. Sei der schwerbehinderte Halter bereits verstorben, könne durch eine rückwirkende Gewährung der Steuerbefreiung dessen Beförderung/Fortbewegung nicht mehr unmittelbar zugunsten seiner Person gefördert werden. Ginge das Antragsrecht auf die Erben über, erhielten diese einen steuerlichen Vorteil, der nach dem Normzweck des § 3a Abs. 1 KraftStG dem Erblasser zustehe. Zudem würde das Steuerrechtsverhältnis des Erblassers nachträglich so modifiziert, dass die Erben günstiger behandelt würden als der Erblasser. Auch könnten dann Dritte über ein höchstpersönliches Recht der schwerbehinderten Person disponieren.
- 9 Entgegen der Auffassung des FG sei § 3a KraftStG mit den Fällen der §§ 33, 33b des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht vergleichbar, denn bei den dort geregelten Abzugsbeträgen handele es sich nicht um höchstpersönliche Rechte.
- 10 Das HZA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des HZA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Kläger nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO einen Anspruch auf die begehrte Änderung des Kraftfahrzeugsteuerbescheids vom 18.05.2017 haben.
- 13 1. Rechtsgrundlage für die begehrte rückwirkende Änderung des bereits bestandskräftigen Kraftfahrzeugsteuerbescheids ist § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird.
- 14 a) Die Kläger begehren die (rückwirkende) Änderung des bereits bestandskräftigen Kraftfahrzeugsteuerbescheids für das Fahrzeug des B mit der Begründung, das Halten des Fahrzeugs sei für die Zeit vom 24.02.2017 bis zu seiner Abmeldung am 07.05.2017 nach § 3a KraftStG von der Steuer befreit. Nach dieser Vorschrift ist das Halten von Kraftfahrzeugen von der Steuer befreit, solange die Fahrzeuge für schwerbehinderte Personen zugelassen sind, die durch einen Ausweis i.S. des Neunten Buchs Sozialgesetzbuch (SGB IX) oder des Art. 3 des Gesetzes über die

unentgeltliche Beförderung Schwerbehinderter im öffentlichen Personenverkehr vom 09.07.1979 (BGBl I 1979, 989) mit dem Merkzeichen "H", "BI" oder "aG" nachweisen, dass sie hilflos, blind oder außergewöhnlich gehbehindert sind. Die Steuervergünstigung steht den behinderten Personen gemäß § 3a Abs. 3 KraftStG nur für ein Fahrzeug und nur auf schriftlichen Antrag zu. Sie entfällt, wenn das Fahrzeug nach Maßgabe des § 3a Abs. 3 Satz 2 KraftStG zweckfremd verwendet wird.

- 15** b) Nach § 69 Abs. 1 und Abs. 4 SGB IX in der im Streitfall noch geltenden Fassung (SGB IX a.F.; heute: § 152 Abs. 1 und Abs. 4 SGB IX) stellen die für die Durchführung des Bundesversorgungsgesetzes zuständigen Behörden (heute: die nach Landesrecht zuständigen Behörden) auf Antrag des behinderten Menschen das Vorliegen einer Behinderung und den GdB sowie das Vorliegen weiterer gesundheitlicher Merkmale zum Zeitpunkt der Antragstellung oder auch zu einem früheren Zeitpunkt fest. Auf Antrag stellen sie über die Eigenschaft als schwerbehinderter Mensch, den GdB sowie über weitere gesundheitliche Merkmale einen Ausweis aus, der dem Nachweis für die Inanspruchnahme von Leistungen und sonstigen Hilfen für schwerbehinderte Menschen dient (§ 69 Abs. 5 SGB IX a.F.; heute § 152 Abs. 5 SGB IX).
- 16** c) Bei dem Feststellungsbescheid nach § 69 Abs. 1 SGB IX a.F. (heute: § 152 Abs. 1 SGB IX) handelt es sich hinsichtlich der darin getroffenen Feststellungen über die Eigenschaft als schwerbehinderter Mensch, den GdB sowie über weitere gesundheitliche Merkmale um einen Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO, der (u.a.) für den Kraftfahrzeugsteuerbescheid hinsichtlich der darin getroffenen Feststellungen Bindungswirkung entfaltet.
- 17** aa) Diese für einen Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO erforderliche gesetzlich vorgesehene Bindungswirkung ergibt sich aus der Gesetzgebungshistorie dieser Regelung bzw. den mit ihr inhaltlich insoweit identischen Vorgängerregelungen. Durch diese Regelungen soll zum einen sichergestellt werden, dass ausschließlich die darin jeweils bestimmten Behörden (nach § 152 Abs. 1 SGB IX z.B. "die nach Landesrecht zuständigen Behörden") zur Feststellung aller gesundheitlichen Merkmale zuständig sind, die Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer Vergünstigung durch Behinderte sind. Zudem sollte durch Regelungen wie (heute) § 152 Abs. 5 SGB IX erreicht werden, dass mit dem danach auszustellenden Ausweis auch die Voraussetzungen nachgewiesen werden können, von denen andere Gesetze und Vorschriften die Inanspruchnahme von Vergünstigungen für Behinderte abhängig machen (vgl. BTDrucks 7/4960, S. 5 f., 15 f.). Die Regelungen, wie sie heute in § 152 Abs. 1, Abs. 4 und Abs. 5 SGB IX enthalten sind, sollen also letztlich sicherstellen, dass ausschließlich die darin genannten Behörden mit Bindungswirkung für alle anderen Behörden die Feststellungen einer Schwerbehinderung, eines GdB und besonderer Merkzeichen treffen und dass derjenige, für den entsprechende Feststellungen getroffen wurden, als Nachweis hierfür einen Ausweis erhält (vgl. zu dieser Bindungswirkung auch Urteil des Bundessozialgerichts vom 06.10.1981 - 9 RVs 3/81, BSGE 52, 168, Rz 33, 37, zur damaligen Regelung in § 3 des Schwerbehindertengesetzes; ferner Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.02.1988 - III R 244/83, BFHE 152, 488, BStBl II 1988, 436, unter II.2. [Rz 13]).
- 18** bb) Dass dem Feststellungsbescheid nach (heute) § 152 Abs. 1 SGB IX hinsichtlich der darin getroffenen Feststellungen auch Bindungswirkung gegenüber der vom HZA zu treffenden Entscheidung über die Steuerbefreiung nach § 3a KraftStG zukommt, ergibt sich auch mit der erforderlichen Deutlichkeit aus § 3a Abs. 1 KraftStG (vgl. hierzu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 31.05.2011 - 1 BvR 857/07, BVerfGE 129, 1, Rz 102). Denn danach kann der Nachweis, dass für den Halter näher bezeichnete Merkmale festgestellt werden, nur durch einen entsprechenden Ausweis geführt werden. Dieser Ausweis wird, wie dargelegt, nur ausgestellt, wenn die durch ihn nachzuweisenden Voraussetzungen zuvor in einem entsprechenden Feststellungsbescheid nach (heute) § 152 Abs. 1 SGB IX von der dafür zuständigen Behörde festgestellt wurden.
- 19** d) Ausgehend von den dargestellten Rechtsgrundsätzen ist ein Kraftfahrzeugsteuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern, wenn für den Halter des Kfz ein entsprechender Feststellungsbescheid nach (heute) § 152 Abs. 1 SGB IX vorgelegt wird, sofern auch die übrigen Voraussetzungen des § 3a KraftStG für eine Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer gegeben sind. Ist dies der Fall, so ist der Kraftfahrzeugsteuerbescheid --ggf. auch rückwirkend-- ab dem Zeitpunkt zu ändern, ab dem der Halter nach dem Feststellungsbescheid schwerbehindert und hilflos, blind oder außergewöhnlich gehbehindert ist.
- 20** 2. Danach hat das FG das HZA zu Recht zur antragsgemäßen Änderung des Kraftfahrzeugsteuerbescheids vom 18.05.2017 verpflichtet.
- 21** a) Mit Bescheid nach § 69 SGB IX a.F. vom 22.06.2017 hat das Landratsamt X als zuständige Behörde für B für die Zeit seit dem 24.02.2017 einen GdB von 100 sowie die gesundheitlichen Merkmale "G", "B", "H", "aG" und "RF" festgestellt. Damit steht für das für die Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer des B zuständige HZA bindend fest,

dass B in der Zeit ab 24.02.2017 schwerbehindert war und für ihn (u.a.) die gesundheitlichen Merkmale "hilflos" und "außergewöhnlich gehbehindert" festgestellt waren.

- 22** b) B erfüllte in der Zeit ab dem 24.02.2017 auch alle übrigen Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 3a KraftStG.
- 23** aa) Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass das Kfz des B in der Zeit seit dem 24.02.2017 bis zu seiner Abmeldung nicht i.S. des § 3a Abs. 3 Satz 2 KraftStG zweckfremd verwendet wurde.
- 24** bb) Dem Wortlaut nach setzt § 3a KraftStG zwar die Vorlage eines Ausweises nach dem SGB IX als Nachweis der geforderten Merkzeichen und der Schwerbehinderteneigenschaft voraus. Angesichts des Umstandes, dass es sich bei dem Ausweis lediglich um den Nachweis der im Feststellungsbescheid nach § 69 Abs. 1 SGB IX a.F. getroffenen Feststellungen zum GdB und den gesundheitlichen Merkzeichen handelt, kann der geforderte Nachweis der Merkzeichen --wie im Streitfall-- aber auch durch Vorlage des Feststellungsbescheids selbst geführt werden (vgl. auch Ziff. 8.2 Nr. 2 der Dienstvorschrift des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 06.12.2018 - III B 5-S 6010/16/10002:004 zur Anwendung des Kraftfahrzeugsteuerrechts --DV-KraftSt--).
- 25** cc) Da weder in § 3a KraftStG noch in anderen kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Rechtsvorschriften eine Frist für die Beantragung der Steuerbefreiung vorgesehen ist, stehen der begehrten Änderung des Kraftfahrzeugsteuerbescheids auch weder dessen Bestandskraft noch der Umstand entgegen, dass das Fahrzeug, für dessen Halten die Befreiung beantragt wird, abgemeldet, der Zeitraum, für den die Befreiung begehrt wird, also bereits abgelaufen ist.
- 26** dd) Zu Recht hat das FG entschieden, dass auch die Kläger als Rechtsnachfolger des B den für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 3a Abs. 3 Satz 1 KraftStG erforderlichen Antrag stellen können (entgegen Nr. 5 der Dienstvorschrift des BMF zur Anwendung des Kraftfahrzeugsteuerrechts in der 2017 geltenden Fassung; heute Ziff. 8.7 DV-KraftSt).
- 27** (1) Mit dem Tod einer Person (Erbfall) geht deren Vermögen als Ganzes auf den oder die Erben über (§ 1922 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Nach § 45 Abs. 1 Satz 1 AO gehen bei der Gesamtrechtsnachfolge die Forderungen und Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis auf den Rechtsnachfolger über. Nach ständiger Rechtsprechung tritt danach der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger in einem umfassenden Sinne sowohl in materieller als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers ein (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.I.1.; BFH-Urteil vom 20.03.2002 - II R 53/99, BFHE 199, 19, BStBl II 2002, 441, unter II.1.a, jeweils m.w.N.). Ausgenommen davon sind lediglich höchstpersönliche Verhältnisse und unlösbar mit der Person des Rechtsvorgängers verknüpfte Umstände (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.I.2., m.w.N.). Ob und in welchem Umfang der Erbe in steuerrechtliche Positionen eintritt oder ob diese wegen ihres höchstpersönlichen Charakters und ihrer unlösbaren Verknüpfung mit der Person ihres Inhabers nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen können, ist unter Heranziehung der für die betreffende Rechtsbeziehung einschlägigen materiellrechtlichen Normen und Prinzipien des jeweiligen Einzelsteuergesetzes zu entscheiden (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.I.1.; BFH-Urteile in BFHE 199, 19, BStBl II 2002, 441, unter II.1.a, und vom 13.01.2010 - V R 24/07, BFHE 229, 378, BStBl II 2011, 241, Rz 23), im Streitfall also nach den Regelungen des Kraftfahrzeugsteuerrechts.
- 28** (2) § 3a Abs. 3 Satz 1 KraftStG macht die Gewährung der Steuerbefreiung für Schwerbehinderte von der Stellung eines schriftlichen Antrags abhängig. Bei diesem handelt es sich um eine Steuererklärung i.S. des § 150 AO (vgl. § 7 Abs. 1 und Abs. 4 der Kraftfahrzeugsteuer-Durchführungsverordnung; ebenso Strodthoff, Kraftfahrzeugsteuer, § 3a Rz 4). Bei der Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung und dem Recht zur Geltendmachung von Begünstigungen im Rahmen einer solchen Erklärung handelt es sich um verfahrensrechtliche Positionen, die mit dem Tod des Erblassers auf seine Erben als Gesamtrechtsnachfolger übergehen, und nicht um die Ausübung höchstpersönlicher Rechte. Davon zu unterscheiden ist, ob dem Erblasser die Begünstigungen, die mit bzw. in der Steuererklärung geltend gemacht werden, auch materiell-rechtlich zustanden. Dies hängt davon ab, ob er --und nicht seine Erben-- in dem Zeitraum, für den die Steuererklärung abzugeben ist, die Voraussetzungen erfüllt hat, die das materielle Recht an die Gewährung der beantragten Begünstigungen stellt. Insoweit unterscheidet sich der Streitfall, anders als das HZA meint, nicht von dem Fall, in dem die Erben als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers ihrer Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärung für den Erblasser nachkommen und darin den Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG geltend machen. Als Gesamtrechtsnachfolger sind die Erben zur Abgabe der Steuererklärung verpflichtet und zur Geltendmachung von Wahlrechten und Anträgen berechtigt. Ob die beantragten Begünstigungen zu gewähren sind, hängt hingegen davon ab, ob der Erblasser zu seinen Lebzeiten die

Voraussetzungen für die Gewährung der beantragten Begünstigungen erfüllt hat. Diese können von Umständen abhängen, die in der Person des Erblassers selbst begründet sind. Daraus folgt aber nicht, dass auch der Antrag auf Gewährung der Begünstigung nur vom materiell Berechtigten gestellt werden kann.

- 29** (3) Dem Antragsrecht der Kläger als den Erben des B steht auch weder entgegen, dass nach dem Tod des B die mit der Steuerbefreiung bezweckte Förderung der Mobilität Schwerbehinderter nicht mehr erreicht werden kann, noch, dass sich die Steuerbefreiung vermögensrechtlich nicht mehr zugunsten des B auswirken kann. Eine entsprechende Einschränkung lässt sich dem KraftStG nicht entnehmen. Abgesehen davon geht auch das HZA davon aus, dass die Steuerbefreiung nach § 3a KraftStG noch zu gewähren ist, wenn der Schwerbehinderte den Antrag erst nach Abmeldung seines Fahrzeugs stellt oder noch vor Gewährung der beantragten Befreiung verstirbt. Insoweit kann es aber keinen Unterschied machen, ob der Schwerbehinderte den Antrag noch selbst gestellt hat, aber vor der Gewährung der Steuerbefreiung verstorben ist, oder ob erst die Erben den Antrag gestellt haben.
- 30** 3. Die Entscheidung ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO im Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung. Sie erfolgt im allseitigen Einverständnis der mitwirkenden Richter aufgrund einer Beratung und Abstimmung im Rahmen einer Videokonferenz (zur Zulässigkeit einer Entscheidung aufgrund einer solchen Beratung s. BFH-Urteil vom heutigen Tag - IV R 35/19, BFHE 272, 152).
- 31** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)