

**PKW mit Automatik bringt keinen höheren Ersatz**

Außergewöhnlich Gehbehinderte können bis zu 15.000 km im Jahr Kilometergeld für die Benutzung ihres PKW (à 30 Cent) geltend machen. Sie können nicht verlangen, dass die (höheren) tatsächlichen Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn kein „krasser Ausnahmefall“ vorliegt. Davon kann nicht deshalb die Rede sein, weil nur 7.000 km im Jahr gefahren wurden und der PKW mit einer Automatik ausgestattet ist.

Quelle: Wolfgang Büser

**Benutzung eines Pkws; Einkommensteuer; Behinderung; Pauschsatz; Fahrleistung; Jahresfahrleistung**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 13.12.2001

**Aktenzeichen:** III R 40/99

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2001, 17832

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Baden-Württemberg

**Rechtsgrundlagen:**

§ 33 EStG

§ 33b EStG

**Fundstellen:**

BFHE 197, 462 - 468

b&b 2002, 162-163

BB 2002, 449 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2002, 440-442

BStBl II 2002, 224-227 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2002, 458 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2002, 432-434 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2002, 240 (Kurzinformation)

EStB 2002, 174

FR 2002, 480-482

HFR 2002, 409-410

INF 2002, 249-250

KÖSDI 2002, 13200

NWB 2002, 619

RdW 2002, 419-420

stak 2002

SteuerBriefe 2002, 611-612

StSem 2003

---

## BFH, 13.12.2001 - III R 40/99

### Amtlicher Leitsatz:

Die tatsächlichen Aufwendungen für die Benutzung eines PKW durch einen außergewöhnlich gehbehinderten Steuerpflichtigen können abweichend von den im Regelfall anzuwendenden Pauschsätzen (im Streitjahr 1994 0, 52 DM/km) nur in krassen Ausnahmefällen als außergewöhnliche Belastung steuermindernd berücksichtigt werden. Ein derartiger Ausnahmefall ist nicht schon deshalb anzunehmen, weil die jährliche Fahrleistung (im Streitfall 6 960 km) weniger als die Hälfte der den Pauschsätzen zugrunde liegenden Jahresfahrleistung von 15 000 km beträgt oder ein mit einer Automatik ausgestatteter üblicher Mittelklassewagen benutzt wird (Ergänzung des BFH-Urteils vom 26. März 1997 III R 71/96 , BFHE 183, 98, BStBl II 1997, 538).

### Gründe

1 I.

Der 1915 geborene Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist im Streitjahr 1994 mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt worden. Mit der gemeinsamen Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger, der zu 100 v. H. schwerbehindert ist und einen Behindertenausweis mit dem Merkmal "a. G. " besitzt, wegen seiner außergewöhnlichen Gehbehinderung die ihm 1994 entstandenen tatsächlichen Kfz-Kosten in Höhe von 11 408 DM für eine Jahresfahrleistung von 6 960 km als außergewöhnliche Belastung nach § 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG) geltend. Der Kläger fährt einen am 1. März 1994 erworbenen Passat GL 2, 0 Automatic. Die Kosten stellte der Kläger wie folgt dar:

2 a)

Laufende Kosten DM

Benzin, Öl etc. 1 661, 36

Werkstattkosten (Wartung, Reparaturen etc. ) 1 421, 60

ADAC-Beitrag, DAS-Rechtsschutz, Garagenmiete

Parkhausgebühren 1 417, 50

Summe laufende Kosten 4 500, 46

. /. Kfz-Beihilfe des Landeswohlfahrtsverbandes

(ab 1. August 1994) bzw. des Versorgungsamtes 735, 00

verbleibender Eigenanteil lfd. Kosten 3 765, 46

3 b)

AfA PKW DM

Anschaffungskosten Passat GL 2, 0 Automatic 47 385, 82

. /. Zuschuss Versorgungsamt 9 173, 67

Eigenanteil Anschaffungskosten 38 212, 15

davon 20 % jährliche AfA 7 642, 43

somit insgesamt als außergewöhnliche

Belastung zu berücksichtigen 11 407, 89

- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Aufwendungen neben dem Behinderten-Pauschbetrag gemäß § 33b EStG in Höhe von 3 870 DM nur mit 0, 52 DM/km, abzüglich der zumutbaren Belastung --5 v. H. -- nach § 33 Abs. 3 EStG in Höhe von 632 DM (6 960 km x 0, 52 DM/km . /. 2 988 DM --zumutbare Belastung--).
- 5 Nach erfolglosem Einspruch gab das Finanzgericht (FG) der Klage, mit welcher der Kläger den vollen Abzug der im Einzelnen nachgewiesenen Kfz-Kosten in Höhe von 11 408 DM begehrte, statt. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2000, 939 veröffentlicht.
- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts ( § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG ).
- 7 Es sei sachlich nicht gerechtfertigt, die Kfz-Kosten des Klägers abweichend von den in den Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) festgelegten Pauschsätzen zu berücksichtigen.
- 8 Der Bundesfinanzhof (BFH) habe die in den EStR festgelegten Pauschbeträge als am besten geeignet angesehen, die Angemessenheit im Rahmen des § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG zu konkretisieren (vgl. BFH-Urteil vom 22. Oktober 1996 III R 203/94 , BFHE 182, 44, BStBl II 1997, 384). Die Pauschbeträge gewährleisten eine gleichmäßige Besteuerung.
- 9 Seien Kfz-Kosten Behinderter neben dem Behinderten-Pauschbetrag als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, so sei es aber aus Gründen einer gleichmäßigen Besteuerung geboten, an der Beschränkung auf die Pauschsätze festzuhalten. Eine abweichende Regelung führte nicht nur zu einer Ungleichbehandlung Behinderter im Vergleich zu Nichtbehinderten. Vielmehr werde eine Ungleichbehandlung zusätzlich durch eine unterschiedliche Verwaltungshandhabung herbeigeführt, sofern die außergewöhnlichen Umstände, die ein Abweichen von Pauschsätzen rechtfertigen, nicht genau bestimmt würden.
- 10 Das FG habe angenommen, bei einer niedrigen Fahrleistung seien die tatsächlichen Kosten wesentlich höher als die Pauschbeträge, so dass die behinderungsbedingten Mehraufwendungen durch die Pauschbeträge nicht mehr angemessen steuerlich berücksichtigt würden. Dabei habe das FG jedoch die Frage außer Acht gelassen, ob die Fahrtaufwendungen des Klägers überhaupt behinderungsbedingt gewesen seien oder die geringere Fahrleistung des 79-jährigen Klägers nicht altersbedingt sei, andere Steuerpflichtige dieser Altersgruppe indes höhere tatsächliche Fahrzeugkosten infolge einer nur geringen Fahrleistung überhaupt nicht steuerlich geltend machen könnten.
- 11 Schließlich habe das FG nicht bei einer von den Pauschsätzen abweichenden Anerkennung der Fahrtaufwendungen geprüft, wie diese im Einzelnen zu ermitteln seien. Z. B. könne eine höhere Nutzungsdauer zugrunde zu legen sein. Möglicherweise sei auch zu berücksichtigen, dass zwar die Anschaffungskosten über die Absetzungen für Abschreibungen steuerlich von der Allgemeinheit mitgetragen würden, sich hingegen ein späterer Veräußerungserlös, der die tatsächlichen Aufwendungen mindere, nicht gegengerechnet werde.

- 12 Das FA beantragt, das Urteil des FG Baden-Württemberg aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 14 II.
- Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage als unbegründet (§ 126 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Das FG hat zu Unrecht bereits bei einer jährlichen Fahrleistung von 6 960 km einen außergewöhnlichen Umstand anerkannt, der es im Rahmen der Prüfung der Angemessenheit nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG rechtfertigen soll, die Fahrtaufwendungen nicht mit dem grundsätzlich anzuwendenden Pauschbetrag von 0, 52 DM/km, sondern in tatsächlicher Höhe steuermindernd als außergewöhnliche Belastung nach § 33 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen.
- 16 1. Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen, so wird die Einkommensteuer unter den in § 33 Abs. 1 und 2 EStG näher bestimmten Voraussetzungen und in der dort bestimmten Weise ermäßigt.
- 17 a) Die Voraussetzungen dieser Vorschrift liegen nach der ständigen Rechtsprechung bei schwer Körperbehinderten mit einer erheblichen Geh- und Stehbehinderung vor, so dass diese Kfz-Aufwendungen für Privatfahrten neben den Pauschbeträgen für Körperbehinderte nach § 33b EStG als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden können.
- 18 Bei Steuerpflichtigen, die so gehbehindert sind, dass sie sich außerhalb des Hauses nur mit Hilfe eines Kfz bewegen können, sind grundsätzlich sämtliche Kfz-Kosten, soweit sie nicht Werbungskosten oder Betriebsausgaben darstellen, als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, mithin nicht nur die unvermeidbaren Kosten zur Erledigung privater Angelegenheiten, sondern in angemessenem Rahmen auch die Kosten für Erholungs-, Freizeit- und Besuchsfahrten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 182, 44, BStBl II 1997, 384, m. w. N. ).
- 19 b) Die PKW-Kosten sind neben dem Körperbehinderten-Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 EStG zu berücksichtigen, der laufende und typische unmittelbar mit der Behinderung zusammenhängende Kosten ohne Einzelnachweis abgilt (BFH-Urteil vom 26. März 1993 III R 9/92 , BFHE 171, 428, BStBl II 1993, 749, 751; BFH-Beschluss vom 17. September 1999 III B 38/99 , BFH/NV 2000, 315, m. w. N. ).
- 20 c) Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats sind derartige Kfz-Kosten eines Körperbehinderten indes nur insoweit als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, als sie nicht außerhalb des Rahmens des Angemessenen liegen ( § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG ). Zu dessen Bestimmung ist grundsätzlich neben einer Begrenzung der in aller Regel höchstens noch als angemessen zu beurteilenden jährlichen Fahrleistungen von 15 000 km grundsätzlich auf die in den Richtlinien bestimmten Pauschsätze zurückzugreifen (BFH-Urteile in BFHE 182, 44, BStBl II 1997, 384, und vom 26. März 1997 III R 71/96 , BFHE 183, 98, BStBl II 1997, 538, m. w. N. ). Im Streitjahr 1994 betrug der Pauschsatz 0, 52 DM/km.
- 21 Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats stellt dieser Pauschsatz eine sinnvolle typisierende Regelung dar (generell zur Zulässigkeit der Typisierung und Pauschalierung bei der Auslegung der Begriffe der Notwendigkeit und Angemessenheit in § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 31. Mai 1988 1 BvR 520/83 , BVerfGE 78, 214, Steuerrechtsprechung in Karteiform --StRK--, Einkommensteuergesetz 1975, Allg. Rechtspruch 53), die als Schätzung in § 162 der Abgabenordnung (AO 1977) eine ausreichende Rechtsgrundlage findet. Diese Schätzung dient nicht nur der Vereinfachung der Steuerfestsetzung und somit allen Beteiligten. Vielmehr stellt sie insbesondere auch eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicher. Deshalb ist der Pauschsatz stets dann anzuwenden, wenn die ihm zugrunde

liegende Schätzung nicht ausnahmsweise im Einzelfall zu einem offensichtlich willkürlichen Ergebnis führt.

- 22** Die Zulässigkeit eines Einzelnachweises der tatsächlich entstandenen Kfz-Kosten würde den strengen Anforderungen an die Angemessenheitsprüfung nicht gerecht, die aber gerade bei außergewöhnlichen Belastungen notwendig ist. Außergewöhnliche Belastungen betreffen nämlich ihrer Natur nach Aufwendungen der privaten Lebensführung. Bei derartigen Aufwendungen besteht in besonderem Maße die Gefahr ungerechtfertigter, mit der Steuergerechtigkeit nicht zu vereinbarender Vorteile, die dadurch entstehen können, dass einzelne Steuerpflichtige Aufwendungen steuermindernd geltend machen können, während andere diese Aufwendungen aus ihrem versteuerten Einkommen aufbringen müssen (vgl. BFH-Urteile vom 2. Oktober 1992 III R 63/91, BFHE 169, 427, BStBl II 1993, 286, und in BFHE 182, 44, BStBl II 1997, 384; BFH-Beschluss vom 21. September 1999 III B 50/99, BFH/NV 2000, 425). Insbesondere hat der erkennende Senat darauf hingewiesen, es sei bei dem Unterhalt und der Benutzung eines Kfz unmöglich, sämtliche einzelne Kostenfaktoren detailliert zutreffend zu berücksichtigen (vgl. auch die Anm. o. V. in Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1993, 252, unter 2., m. w. N.). Unbeschadet dieser Fragen hat es der Senat grundsätzlich für geboten erachtet, die pauschalierten Kilometersätze zur Begrenzung der außergewöhnlichen Belastung schwer Körperbehinderter anzuwenden, weil die Angemessenheit der als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Aufwendungen in der Regel nur gewährleistet ist, wenn die tatsächlich entstandenen Kosten diese Pauschsätze nicht übersteigen. Der Senat hat betont, es lasse sich kein überzeugender Grund dafür finden, warum die zwangsläufigen Aufwendungen eines körperbehinderten Steuerpflichtigen für die Benutzung eines PKW höher sein sollen als die der großen Mehrzahl der Steuerpflichtigen im Durchschnitt tatsächlich entstehenden Kosten und warum der Rahmen des (steuerlich) Angemessenen ihm einen höheren Aufwand gestattet als er von der Mehrzahl der Steuerpflichtigen bei Kfz-Kosten betrieben wird, die sich in steuerlicher Hinsicht aber mit den Pauschsätzen zufrieden geben.
- 23** Deshalb hat es der erkennende Senat nicht etwa nur für zulässig, sondern rechtlich für geboten erachtet, grundsätzlich bei der Anwendung des § 33 EStG die zu berücksichtigenden Kfz-Kosten durch die Pauschsätze zu begrenzen.
- 24** d) Der erkennende Senat hat zwar ausnahmsweise bei außergewöhnlichen Umständen ein Überschreiten der Pauschsätze für möglich gehalten, wenn z. B. ein Steuerpflichtiger wegen seiner Körperbehinderung nur eine wesentlich unter der allgemein üblichen, bei der Berechnung der Pauschsätze zugrunde gelegten Fahrleistung erbringt und deshalb pro gefahrenem Kilometer relativ hohe Aufwendungen zu tragen hat.
- 25** Der erkennende Senat konnte in seinen Urteilen in BFHE 182, 44, BStBl II 1997, 384 und in BFHE 183, 98, BStBl II 1997, 538 allerdings offen lassen, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen ein solcher Ausnahmefall anzunehmen ist, weil im letztgenannten Fall eine Fahrleistung von nur gut 8 000 km p. a. noch keinen außergewöhnlichen Umstand darstellte. Nach einer 1987/ 1988 durchgeführten Untersuchung betrug nämlich die durchschnittliche Jahresfahrleistung von 37 v. H. aller PKW unter 10 000 km pro Jahr (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juli 1991 VI R 82/89, BFHE 165, 378 [BFH 26.07.1991 - VI R 82/89], BStBl II 1992, 1000, 1004, unter II. 8., m. w. N.).
- 26** Außergewöhnliche Umstände hat der erkennende Senat demnach bei einer jährlichen Fahrleistung von rd. 8 000 km, die weniger als 50 v. H. von der noch als angemessen zu berücksichtigenden jährlichen Fahrleistung von 15 000 km abweicht, verneint. Der Senat hat vor allem generell darauf hingewiesen, dass es in der Natur jeder typisierenden und pauschalierenden Regelung liegt, dass sie die wirklichen Verhältnisse des konkreten Falles nur unzureichend erfasst. Vor allem können keine der denkbaren Ermittlungsmethoden die nach den jeweiligen persönlichen Verhältnissen jedes einzelnen körperbehinderten Steuerpflichtigen angemessenen Aufwendungen für den Unterhalt und die Benutzung des Kfz genau erfassen. Erst die pauschalierende Schätzung des angemessenen Aufwandes gewährleistet einen Vollzug der Steuergesetze ohne unangemessenen Verwaltungsaufwand. Deshalb kommt eine Abweichung von den Pauschsätzen allenfalls bei

Fallgestaltungen in Betracht, bei denen die Anwendung der Pauschsätze --insbesondere wegen einer außergewöhnlich geringen jährlichen Fahrleistung-- zu offensichtlich völlig unzutreffenden steuerlichen Ergebnissen führen würde.

- 27** Mit dieser Begründung hat der Senat deutlich zu erkennen gegeben, dass keinesfalls schon Fahrleistungen unterhalb der Hälfte der den Pauschsätzen zugrunde liegenden Jahresfahrleistung von 15 000 km stets einen Ausnahmefall darstellen, sondern Ausnahmen allenfalls in ganz extremen Fällen in Betracht zu ziehen sein können (so Anm. o. V. in HFR 1997, 573, 575, unter 4. ; Pflüger, Kommentierte Finanzrechtsprechung --KFR-- F. 3 EStG § 33 , 4/97, S. 261; Brockmeyer, Deutsche Steuer-Zeitung 1998, 214, 222; Arndt in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 33 Anm. C 63 "Körperbehinderung").
- 28** Eine Beschränkung auf derart wirklich krasse Ausnahmefälle rechtfertigt sich nicht nur aus den vorstehenden Gründen der Verwaltungsvereinfachung, den Schwierigkeiten der Ermittlung der konkreten tatsächlichen Kosten in jedem Einzelfall, der Gewährleistung einer gleichmäßigen Besteuerung und der Vermeidung einer unverhältnismäßigen Berücksichtigung von grundsätzlich der Privatsphäre zuzurechnenden Aufwendungen, sondern zusätzlich aus der Überlegung, dass die Fahrtkosten neben dem --auch im Streitfall gewährten-- Behinderten-Pauschbetrag und weiteren --ebenfalls im Streitfall geleisteten-- wegen der Behinderung gewährten Zuschüsse angesetzt wird, und zwar ohne jede Begrenzung auf die allein behinderungsbedingten Mehraufwendungen (vgl. dazu auch BFH-Urteil in BFHE 169, 427, BStBl II 1993, 286, unter II. 2. der Gründe, und BFH-Beschluss in BFH/NV 2000, 315; zur Kritik an dieser Rechtsprechung s. Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz , Kommentar, § 33 EStG Anm. 70; Arndt in Kirchhof/Söhn, a. a. O. , § 33 Anm. C 63 "Körperbehinderung", unter lit. c bb; Görke in Frotscher, Einkommensteuergesetz, § 33 Rz. 62).
- 29** Ein außergewöhnlicher Umstand liegt ebenso wenig in der Anschaffung eines Automatic-Fahrzeuges durch den Kläger (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 14. Oktober 1997 III R 95/96 , BFH/NV 1998, 1072).