

**Werbungskosten: Behinderte dürfen wählen aber nicht kombinieren**

Stark behinderte Menschen können für ihre Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anstelle der Entfernungspauschale von 0,30 € pro Kilometer ggf. die höheren tatsächlichen Fahrkosten als Werbungskosten vom steuerpflichtigen Einkommen abziehen. Eine Kombination von Entfernungspauschalen und tatsächlichen Aufwendungen ist allerdings nicht zulässig, hat der BFH entschieden. (Hier ging es um eine Arbeitnehmerin mit einem Grad der Behinderung von „90“, die einen Arbeitsweg von 99 km zurückzulegen hatte. Hierzu fuhr sie zunächst mit ihrem PKW 17 km von ihrer Wohnung bis zum Bahnhof. Dafür wollte sie statt der Entfernungspauschale (die 1.248 €, „Aufwand“ ergab) die tatsächlichen Kosten (die sie mit 1.989 € errechnet hatte) berücksichtigt haben. Für die anschließenden Fahrten mit der Bahn verlangte sie den Ansatz der — für sie günstigeren — Entfernungspauschale (hier: 5.122 €) und nicht die tatsächlichen Kosten (1.682 €). Der BFH hielt das für schlaue Erdacht — aber rechtlich übertrieben: Schwer behinderte Menschen dürften zwar zwischen dem Ansatz der Entfernungspauschale und den tatsächlichen Kosten wählen. Eine „Meistbegünstigung“ sehe das Gesetz aber nicht vor.)

Quelle: Wolfgang Büser

**Abzug der tatsächlichen Aufwendungen durch einen Steuerpflichtigen mit einer entsprechenden Behinderung für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anstelle der Entfernungspauschalen; Vereinbarkeit einer Kombination aus Pauschale und tatsächlichen Aufwendungen mit dem Wortlaut des § 9 Abs. 2 S. 3 Einkommensteuergesetz (EStG)**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 05.05.2009

**Aktenzeichen:** VI R 77/06

**Entscheidungsform:** Beschluss

**Referenz:** JurionRS 2009, 14712

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Baden-Württemberg - 24.06.2005 - AZ: 10 K 396/04

**Rechtsgrundlagen:**

§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG

§ 9 Abs. 2 S. 3 EStG

**Fundstellen:**

BFHE 225, 64 - 68

AuR 2009, 323

AUR 2009, 323

BB 2009, 1443

BBK 2009, 725

BFH/NV 2009, 1191-1192

BFH/PR 2009, 286-287

BStBl II 2009, 729-730 (Volltext mit amtl. LS)  
DAR 2009, 412-413  
DB 2009, 1332  
DStR 2009, 1189-1191  
DStRE 2009, 827  
DStZ 2009, 539  
EStB 2009, 230  
FR 2009, 964  
GStB 2009, 34-35  
HFR 2009, 766-768  
KÖSDI 2009, 16553  
NJW 2009, 3056  
NWB 2009, 1890  
NWB direkt 2009, 656  
RdW 2009, 560-561  
SJ 2009, 6  
StB 2009, 218  
StBW 2009, 5  
StC 2009, 8-9  
StuB 2009, 475  
StX 2009, 390  
ZAP EN-Nr. 645/2009  
ZFE 2009, 421  
Jurion-Abstract 2009, 224126 (Zusammenfassung)

---

## **BFH, 05.05.2009 - VI R 77/06**

### **Amtlicher Leitsatz:**

1. Steuerpflichtige mit einer entsprechenden Behinderung können für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anstelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen in Abzug bringen ( § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG ).
2. Behinderte haben jedoch nach dem eindeutigen Wortlaut des § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG nur die Wahl, die Wegekosten entweder einheitlich nach den Entfernungspauschalen oder einheitlich nach den

tatsächlichen Aufwendungen zu bemessen. Eine Kombination von Entfernungspauschale und tatsächlichen Aufwendungen bei der Bemessung der Wegekosten ist mit § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG nicht vereinbar.

## Gründe

### 1 I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), deren Grad der Behinderung 90 v.H. beträgt, war im Streitjahr nichtselbständig tätig. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 machte sie Wegekosten für 195 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in B geltend. Ihren Angaben zufolge fuhr sie zunächst mit ihrem PKW von ihrer Wohnung aus 17 km bis zum Bahnhof nach A. Die verbleibenden 82 km nach B legte sie mit der Bahn zurück. Die Höhe der Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel gab die Klägerin mit insgesamt 1 682 EUR an. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten in Höhe von 6 360 EUR (1 248 EUR <Wegekosten PKW> + 5 112 EUR <Wegekosten Öffentlicher Personennahverkehr>).

2 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Da sie zu 90 v.H. erwerbsgemindert sei, seien die Fahrten mit dem PKW zum Bahnhof nicht lediglich in Höhe von 0,36/0,40 EUR je Entfernungskilometer und damit insgesamt in Höhe von 1 248 EUR, sondern nach § 9 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) mit den tatsächlichen Kosten --hier pauschal-- mit 0,30 EUR je gefahrenem Kilometer und damit insgesamt in Höhe von 1 989 EUR zu berücksichtigen.

3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage nach erfolglosem Vorverfahren ab. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, dass die von der Klägerin begehrte Kombination des Ansatzes der Entfernungspauschale für das öffentliche Verkehrsmittel Bahn nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG und der tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung des PKW mit § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG nicht vereinbar sei (Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 36).

### 4 II.

Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

### 5 1.

Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 1 und 2 EStG sind Werbungskosten auch Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die Arbeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 0,36 EUR für die ersten 10 km und 0,40 EUR für jeden weiteren Kilometer anzusetzen, höchstens jedoch 5 112 EUR im Kalenderjahr; ein höherer Betrag ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte veranlasst sind ( § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG ).

### 6 a)

Allerdings können Behinderte, deren Grad der Behinderung --wie bei der Klägerin-- mindestens 70 v.H. beträgt, für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anstelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen in Abzug bringen ( § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG ). Danach sind die Wegekosten bei Benutzung eines PKW entweder nach individuellen --anhand der nachgewiesenen Fahrzeugaufwendungen ermittelten-- Kilometersätzen oder ohne Einzelnachweis

nach pauschalisierten Kilometersätzen (H 38 des Lohnsteuer-Handbuchs 2003) zu berechnen (Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 9 EStG Rz 643; von Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz F 103; Frotscher in Frotscher, EStG, 6. Aufl., Freiburg 1998 ff., § 9 Rz 150 f.). Auch bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist der Abzug der tatsächlichen Kosten anstelle der Entfernungspauschalen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten zulässig.

7 b)

Steuerpflichtige mit einer entsprechenden Behinderung haben jedoch nach dem eindeutigen Wortlaut des § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG nur die Wahl, die Wegekosten entweder einheitlich nach den Entfernungspauschalen oder einheitlich nach den tatsächlichen Aufwendungen zu bemessen. Dies kommt --wie die Vorinstanz überzeugend ausführt-- durch das Wort "an Stelle" in § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG deutlich zum Ausdruck (vgl. Schmidt/ Dreseck, EStG, 27. Aufl., § 9 Rz 186 unter Hervorhebung durch Kursivschrift "anstelle der Entfernungspauschale"). Darüber hinaus bezieht sich die Verwendung des Plurals "Entfernungspauschalen" in § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG ersichtlich auf die Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG und die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG . Damit ist die von der Klägerin begehrte Kombination von Entfernungspauschale und tatsächlichen Aufwendungen bei der Bemessung der Wegekosten mit § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG nicht vereinbar (Küttner/Thomas, Personalbuch 2008, Stichwort Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, Rz 28; Schmidt/Dreseck, a.a.O.).

8 c)

Eine andere Wahlmöglichkeit, als anstelle der Pauschbeträge für Aufwendungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (und für Familienheimfahrten) die tatsächlichen Kosten anzusetzen, sieht § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG nicht vor. Eine --wie die Klägerin meint-- weitergehende Besserstellung von Menschen mit einer Behinderung i.S. des § 9 Abs. 2 Satz 3 Nrn. 1 und 2 EStG hat der Gesetzgeber erkennbar nicht geregelt. Dies ergibt sich --darauf weist das FG zutreffend hin-- sowohl aus dem Wortlaut des § 9 Abs. 2 EStG als auch --unter Einbeziehung der Regelungen in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nrn. 4 und 5 EStG -- aus dem in dem Regel-Ausnahme-Verhältnis der Sätze 1 bis 3 des § 9 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommenden systematischen Gesetzeszusammenhang.

9 d)

Das vom FG gefundene Auslegungsergebnis entspricht auch Sinn und Zweck der Vorschrift. § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG erweitert für Behinderte aus sozialen Gründen den Fahrtkostenabzug auf die tatsächlichen Aufwendungen (HHR/Bergkemper, a.a.O.). Mit der Regelung soll vor dem Hintergrund nicht kostendeckender Pauschalen typisierend dem Umstand Rechnung getragen werden, dass erheblich gehbehinderte Personen nur eingeschränkt auf öffentliche Verkehrsmittel ausweichen können (Zimmer in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 9 Rz 962; von Bornhaupt, a.a.O., § 9 Rz F 95, A 174 f.). Eine "Meistbegünstigung" ist hierzu nicht erforderlich, der Abzug der tatsächlichen Kosten vielmehr ausreichend.

10 Auch die umwelt- und verkehrspolitischen Ziele, die der Gesetzgeber mit der Einführung der Entfernungspauschale umzusetzen suchte, verlangen im Streitfall nicht nach der Kombination der Entfernungspauschale für öffentliche Verkehrsmittel und der tatsächlichen Aufwendungen für die PKW-Nutzung. Die steuerliche Entlastungswirkung der Entfernungspauschale sollte Wettbewerbsgleichheit zwischen den Verkehrsträgern schaffen und die Ausgangslage für den öffentlichen Personennahverkehr verbessern (BTDrucks 14/4242, S. 5). Im Streitfall kann keine Rede davon sein, dass dies durch die Entscheidung der Vorinstanz nicht erreicht werde. Vorliegend steht den tatsächlichen Aufwendungen der Klägerin für die Nutzung der Bahn in Höhe von 1 682 EUR eine einkünftermindernde Entfernungspauschale in Höhe von 5 112 EUR gegenüber. Im Übrigen begehrt die Klägerin keine weitere steuerliche Entlastung für die Wegestrecke, die sie mit der Bahn zurückgelegt hat, sondern macht weitere Aufwendungen für die Nutzung des PKW geltend. Umwelt- und verkehrspolitischen Vorstellungen entspricht dieses Begehren jedenfalls nicht.

11 e)

Schließlich vermag der Revision auch nicht der Hinweis der Klägerin auf die BFH-Urteile vom 4. April 2008 VI R 85/04 (BFHE 221, 11, BStBl II 2008, 887) und VI R 68/05 (BFHE 221, 17, BStBl II 2008, 890) zum Erfolg zu verhelfen. Danach kommt es u.a. auch bei der Berechnung der Entfernungspauschale auf die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse an.

12 Nach diesen Grundsätzen ist die Vorentscheidung nicht zu beanstanden. Sowohl das FG als auch das FA sind davon ausgegangen, dass die Klägerin die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit verschiedenen Verkehrsmitteln zurückgelegt hat, und haben für jede Teilstrecke --wie dies bei Park-and-ride-Fällen üblich ist-- die entsprechende Entfernungspauschale angesetzt (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. Dezember 2001, BStBl I 2001, 994 Tz 1.6). Die Notwendigkeit einer "teilstreckenbezogenen Betrachtungsweise" ist dem Grunde nach auch zwischen den Beteiligten unstrittig. Streitig ist vielmehr, ob die Klägerin ihr Wahlrecht --Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten-- für beide zurückgelegten Teilstrecken nur einheitlich ausüben kann. Hierfür geben die BFH-Urteile in BFHE 221, 11, BStBl II 2008, 887, und in BFHE 221, 17, BStBl II 2008, 890 jedoch keine Grundlage. Insbesondere lässt sich aus diesen Entscheidungen nicht herleiten, dass die Klägerin für die mit dem PKW zurückgelegte Teilstrecke die tatsächlichen Kosten gemäß § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG ansetzen und für die mit der Bahn zurückgelegte restliche Teilstrecke die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG geltend machen kann.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.