

## Bundesfinanzhof

EStG § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 1 und 2, § 9 Abs. 2 Satz 3

**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.**

*BFH, Beschluss vom 5. 5. 2009 - VI R 77/ 06; FG Baden-Württemberg (Lexetius.com/2009,1319)*

- 1 Gründe: 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 € an. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) berücksichtigte für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten in Höhe von 6 360 € (1 248 € [Wegekosten PKW] + 5 112 € [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 € je Entfernungskilometer und damit insgesamt in Höhe von 1 248 €, 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 € je gefahrenem Kilometer und damit insgesamt in Höhe von 1 989 € 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 € für die ersten 10 km und 0, 40 € für jeden weiteren Kilometer anzusetzen, höchstens jedoch 5 112 € 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 pauschalierten 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 Auslegungserlebnis 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 € eine einkünftermindernde Entfernungspauschale in Höhe von 5 112 € 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.