

**3. Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter (Nr. 7 Satz 2)** 621

§ 6 Abs. 2 Sätze 1–3 gewähren dem Stpfl. für gWG mit AHK von bis zu 410 € unter bestimmten Voraussetzungen ein Wahlrecht, die AHK sofort als BA abzuziehen oder zu aktivieren und über die Nutzungsdauer verteilt abzuschreiben. Nr. 7 Satz 2 in der ab VZ 2010 geltenden Fassung (entspricht der Fassung für die VZ bis 2007) schreibt für den Bereich der Überschusseinkunftsarten die entsprechende Anwendung dieser Regelung vor. Zum maßgeblichen Zeitpunkt s. § 6 Anm. 274 betr. Anschaffung und § 6 Anm. 276 betr. Herstellung. Zur Umwidmung s. Anm. 610.

Zu den Einzelheiten von Begriff und Bedeutung der selbständigen Nutzungsfähigkeit von WG nach § 6 Abs. 2 Sätze 2 und 3 und den Folgen fehlender selbständiger Nutzungsfähigkeit s. § 6 Anm. 1276.

Für die sofortige Absetzbarkeit von Aufwendungen für gWG sind keinerlei formellen Voraussetzungen zu erfüllen, insbes. muss kein Verzeichnis iSd. § 6 Abs. 2 Satz 4, auf den nicht verwiesen wird, geführt werden; Entsprechendes gilt für § 6 Abs. 2a.

Für die VZ 2008 und 2009 hatte Nr. 7 Satz 2 in Anpassung an den durch das UntStrReformG 2008 geänderten § 6 Abs. 2 eine Änderung erfahren, ohne dass diese von materiell-rechtl. Bedeutung gewesen wäre (s. Anm. 585; § 9 Anm. J 07-1 ff. und J 09-5). Die Vorschrift lautete in diesem Zeitraum:

„§ 6 Abs. 2 Satz 1 bis 3 kann mit der Maßgabe angewendet werden, dass Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 410 Euro sofort als Werbungskosten abgesetzt werden können.“

Einstweilen frei.

622–640

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale und  
Ansatz tatsächlicher Kosten**

**A. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen (Abs. 2 Satz 1)** 641

Nach Abs. 2 Satz 1 sind durch die Entfernungspauschalen (s. dazu Anm. 456, 457) „sämtliche“ Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind.

**Aufwendungen** müssen durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder durch die Familienheimfahrten veranlasst sein. Zum Aufwendungsbegriff und zur Bedeutung des Merkmals „Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte“ s. Anm. 450 und 452 ff. Bei den Familienheimfahrten handelt es sich um die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück im Rahmen einer dHf. (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5; s. Anm. 520). Auch für Familienheimfahrten ist demnach die Entfernungspauschale anzusetzen. Entsprechend gilt deshalb auch die Abgeltungswirkung nach Abs. 2 Satz 1.

**Veranlassung:** Abgegolten sind Aufwendungen, die durch Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch Familienheimfahrten veranlasst sind. Mit dieser Regelung hat der Gesetzgeber erstmals die seit langem praktizierte Geltung des Veranlassungsprinzips im Bereich der WK ausdrücklich anerkannt (s.

zum Veranlassungsprinzip ausführl. Anm. 115 ff. sowie v. BORNHAUPT, DStJG 3 [1980], 149 [179 ff.]).

**Abgeltungswirkung:** Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und durch Familienheimfahrten entstehen, abgegolten. Das bedeutet, dass ein Abzug derartiger Aufwendungen nicht über die Entfernungspauschalen hinaus unter Berufung auf die Grundvorschrift des Abs. 1 Satz 1 möglich ist.

► *Sämtliche Aufwendungen sind abgegolten:* Das bedeutet, wenn man den Wortlaut ernst nimmt, dass die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen ausnahmslos gilt. Auch außergewöhnliche Aufwendungen sind danach neben den Entfernungspauschalen nicht abziehbar. Das betrifft nicht nur solche, die mit der Benutzung eines privaten Verkehrsmittels zu tun haben (zB Unfall, Diebstahl, Motorschaden), sondern auch die, die mit der Benutzung der Straße zusammenhängen (zB Straßenbenutzungsgebühren). Dies bedeutet eine Schlechterstellung von Pkw.-Benutzern gegenüber der bis 2000 geltenden Praxis (BFH v. 25.1.1985 – VI R 35/82, BFH/NV 1985, 28 mwN).

Allerdings steht die am Wortlaut orientierte Auslegung der Zielsetzung des Gesetzgebers entgegen, nach der die Neuregelung des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 zu keiner Schlechterstellung der Stpfl. führen sollte (s. dazu FUCHSEN, StB 2001, 122, der insoweit von „Mogelpackung“ spricht). Es kommt hinzu, dass der RegE zur Abgeltungswirkung in Abs. 2 Satz 1 noch folgenden Halbs. 2 enthielt: „dies gilt auch für Aufwendungen in Folge eines Verkehrsunfalls“ (BTDrucks. 14/4435, 5). Dieser Halbsatz wurde vom FinAussch. mit der Begründung gestrichen, man wolle „Schlechterstellungen von Pkw.-Benutzern gegenüber der ursprünglichen Regelung“ vermeiden (BTDrucks. 14/4631, 11). Das macht deutlich, dass der Gesetzgeber hinsichtlich des Umfangs der Abgeltungswirkung zumindest im Hinblick auf die Behandlung von Unfallkosten eine Verschlechterung gegenüber der früheren Rechtslage vermeiden wollte (s. auch BTDrucks. 14/4242, 5). UE hat diese Absicht des Gesetzgebers allerdings im Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 keinen ausschlaggebenden Niederschlag gefunden. Der Wortlaut („sämtliche“ Aufwendungen) ist eindeutig; er lässt den Abzug außergewöhnlicher Aufwendungen zusätzlich zu den Entfernungspauschalen nicht zu (Leasingsonderzahlung: BFH v. 15.4.2010 – VI R 20/08, BStBl. II 2010, 805; Diebstahl: FG Hamb. v. 5.7.2006, EFG 2006, 1822, rkr.; Parkkosten: FG Münster v. 28.5.2008 – 10 K 2680/07, juris, rkr.; Motorschaden: FG München v. 21.4.2009 – 13 K 4357/07, juris, rkr.; Mautgebühren: FG Schl.-Holst. v. 39.9.2009, DStRE 2010, 147, rkr.; Unfallkosten: FG Nürnberg v. 4.3.2010, EFG 2010, 1125, rkr.; Abholfahrten: BFH v. 12.11.2009 – VI R 59/07, BFH/NV 2010, 631). Die FinVerw. berücksichtigt dagegen Unfallkosten neben der Entfernungspauschale (BMF v. 31.8.2009, BStBl. I 2009, 891 Tz. 4; H 9.10 „Unfallschäden“ LStH).

## 642 B. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel (Abs. 2 Satz 2)

Nach Abs. 2 Satz 2 können höhere Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel anstelle der Entfernungspauschale angesetzt werden. Es besteht also ein Wahlrecht (Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten; BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619). Systematisch handelt es sich bei Abs. 2 Satz 2 um eine Ausnahme von der Grundregel des Abs. 2 Satz 1 über die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen.

**Tatsächliche Aufwendungen:** Die den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigenden Aufwendungen müssen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Familienheimfahrten entstanden sein (FG Ba-Württ. v. 17.1.2008, EFG 2008, 1019, rkr.: Kosten der Bahncard 100). Fiktive Aufwendungen genügen zur Anwendung des Abs. 2 Satz 2 nicht (zur Bedeutung des Aufwendungsbegriffs im Rahmen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 s. Anm. 442, 456). Die tatsächlichen Kosten sind nachzuweisen. Der Nachweis kann idR durch Vorlage von Fahrscheinen oder Quittungen geführt werden.

**Öffentliche Verkehrsmittel** sind solche, die der Allgemeinheit („Öffentlichkeit“) zur Verfügung stehen. Öffentliche Verkehrsmittel in diesem Sinne sind Bahn, Bus, Schiff, Fähre und Flugzeug. Da die Vorschrift nicht öffentliche Verkehrsmittel „im Linienverkehr“ zur Voraussetzung hat, ist uE auch ein Taxi ein öffentliches Verkehrsmittel (glA KSM/v. BORNHAUPT, § 9 Rn. F 87).

**Als Entfernungspauschale abziehbarer Betrag** ist sowohl die für den jeweiligen Arbeitstag (s. dazu Anm. 457) geltende Entfernungspauschale (0,30 €) als auch der Höchstbetrag von 4 500 €.

**Übersteigen** des als Entfernungspauschale abziehbaren Betrags kommt in Betracht, wenn die Aufwendungen den Höchstbetrag nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbs. 1 aE übersteigen. Häufiger dürften die Fälle sein, in denen in den Fällen des Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Nahbereich oder bei Taxibenutzung die tatsächlichen Aufwendungen den als Entfernungspauschale anzusetzenden Betrag übersteigen, ohne den Jahreshöchstbetrag zu erreichen. Es gilt eine tageweise Betrachtung. Wenn der ArbN an einzelnen Tagen öffentliche Verkehrsmittel nutzt, können diese Kosten in voller Höhe als WK abgezogen werden; an den übrigen Tagen kann die Entfernungspauschale geltend gemacht werden (BFH v. 11.5.2005 – VI R 40/04, BStBl. II 2005, 712). Darüber hinaus ist der Stpfl., der die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit verschiedenen Verkehrsmitteln zurücklegt („park-and-ride“) nicht verpflichtet, sein Wahlrecht – Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten – für beide zurückgelegten Teilstrecken nur einheitlich auszuüben (BFH v. 26.3.2009 – VI R 25/08, BFH/NV 2009, 1619; s. auch FG Rhld.-Pf v. 15.5.2008, EFG 2009, 1541, rkr.; zu Abs. 2 Satz 3 s. BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729).

**Soweit** bedeutet „wenn“ bzw. „sofern“. Wenn die tatsächlichen Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen, können diese angesetzt werden.

### C. Ansatz tatsächlicher Aufwendungen bei Behinderten (Abs. 2 Sätze 3 und 4)

643

Nach Abs. 2 Sätze 3 und 4 können behinderte ArbN für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten anstelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen in Abzug bringen.

**Behinderte:** Abs. 2 Satz 3 unterscheidet abschließend zwei Hauptgruppen:

- Behinderte, deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt (Satz 3 Nr. 1);
- Behinderte, deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind (Satz 3 Nr. 2).

Der betroffene Personenkreis ist eng umschrieben und darf nicht im Wege der Rechtsfortbildung erweitert werden (FG Düss. v. 22.2.1978, EFG 1978, 375, rkr.).

Die Vorschrift steht in Bezug zu den sozialrechtl. Vorschriften des SGB IX. Die Behinderung iSd. SGB IX ist in § 2 SGB IX definiert. Regelungen über den Grad der Behinderung, zur Feststellung und zum Nachweis der Behinderung finden sich in §§ 68, 69 SGB IX (zur Bedeutung des Nachweises s. Abs. 2 Satz 4; s.u.).

► *Einschränkung des Gebvermögens*: Für Behinderte, deren Behinderung weniger als 70 %, aber mindestens 50 % beträgt, kommt der Ansatz der tatsächlichen Aufwendungen in Betracht, wenn sie in ihrer Bewegungsfreiheit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind. In seiner Bewegungsfreiheit im Straßenverkehr erheblich eingeschränkt ist, wer infolge einer Einschränkung des Gehvermögens (auch durch innere Leiden oder infolge von Anfällen oder von Störungen der Orientierungsfähigkeit) nicht ohne erhebliche Schwierigkeiten oder nicht ohne Gefahren für sich oder andere Wegstrecken im Ortsverkehr zurückzulegen vermag, die üblicherweise noch zu Fuß zurückgelegt werden (§ 146 Abs. 1 Satz 1 SGB IX).

**Eintritt, Änderung und Wegfall der Behinderung:** Treten die Voraussetzungen für die Zugehörigkeit zum Personenkreis der Behinderten iSd. Abs. 2 Satz 3 erst im Laufe eines VZ ein, so können die tatsächlichen Fahrtaufwendungen erst ab dem Stichtag der Zugehörigkeit anerkannt werden; für die restliche Zeit des VZ kommt dagegen nur der Ansatz der Entfernungspauschale in Betracht. Entsprechendes gilt bei innerjährlichem Wegfall der Zugehörigkeitsvoraussetzungen.

Eine rückwirkende Änderung oder Änderung des Grads der Behinderung nach bereits bestandskräftiger StFestsetzung ist verfahrensrechtl. nach den Regeln über Grundlagenbescheide zulässig (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO) und erfolgt unabhängig von der ursprünglichen Antragstellung (s. zur Vorgängerregelung BFH v. 22.2.1991 – IV R 35/87, BStBl. II 1991, 717; s. auch R 9.10 Abs. 3 Satz 4 LStR).

**Anstelle der Entfernungspauschalen** nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 können die tatsächlichen Aufwendungen als WK in Ansatz gebracht werden. Abs. 2 Satz 3 erweitert damit für Behinderte aus sozialen Gründen den Fahrtkostenabzug auf die tatsächlichen Aufwendungen, dh. die Entfernungspauschalen nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 und Nr. 5 Satz 5 gelangen nicht zur Anwendung (BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729). Sie können nicht zusätzlich in Anspruch genommen werden. Es besteht danach zwar ein Wahlrecht. Behinderte haben jedoch nur die Wahl, die Wegekosten entweder einheitlich nach den Entfernungspauschalen oder einheitlich nach den tatsächlichen Aufwendungen zu bemessen. Eine Kombination von Entfernungspauschale und tatsächlichen Kosten ist nicht zulässig (BFH v. 5.5.2009 – VI R 77/06, BStBl. II 2009, 729; s. dazu GESERICH, HFR 2009, 768).

Da Abs. 2 Satz 3 neben Familienheimfahrten nur Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrifft, sind Fahrtaufwendungen aus Anlass von Auswärtstätigkeiten bei Behinderten gleichermaßen unbeschränkt abziehbar (s. zu Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeiten Anm. 297).

Die Ausnahmeregelung gilt für sämtliche Verkehrsmittel. Denn die Entfernungspauschalen sind verkehrsmittelunabhängig (s. Anm. 456).