



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
DATUM 18. November 2021

BETREFF **Entfernungspauschalen;
Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom
21. Dezember 2019 (BGBl. I Seite 2886) sowie Gesetz zur weiteren steuerlichen
Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I 2019 Seite 2451)**

GZ **IV C 5 - S 2351/20/10001 :002**
DOK **2021/1203982**
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Mit dem Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I Seite 2886) sowie dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I 2019 Seite 2451) haben sich Änderungen zu den Entfernungspauschalen und zur Pauschalbesteuerung nach § 40 Absatz 2 EStG ergeben. Diese Änderungen gegenüber dem BMF-Schreiben zu den Entfernungspauschalen vom 31. Oktober 2013 (BStBl I Seite 1376) sind **in Fettdruck** dargestellt sind.

Inhaltsübersicht

1.	Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG) oder für Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG	1 - 27
1.1	Allgemeines	1 - 5
1.2	Höhe der Entfernungspauschale	6 - 9
1.3	Höchstbetrag von 4.500 €	10 - 11
1.4	Maßgebende Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	12 - 15
1.5	Fahrgemeinschaften	16 - 19
1.6	Benutzung verschiedener Verkehrsmittel	20 - 22
1.7	Mehrere Wege an einem Arbeitstag	23
1.8	Mehrere Dienstverhältnisse	24
1.9	Anrechnung von Arbeitgeberleistungen auf die Entfernungspauschale	25 - 27
2.	Entfernungspauschale für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 EStG)	28
3.	Menschen mit Behinderungen	29
4.	Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen	30
5.	Pauschalbesteuerung nach § 40 Absatz 2 EStG in der ab 1. Januar 2021 geltenden Fassung	31 - 44
5.1	Allgemeines	31 - 35
5.2	Höhe der pauschal steuerbaren Sachbezüge und Zuschüsse	36 - 41
5.2.1	Pauschale Besteuerung von Sachbezügen in Form einer unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a EStG)	42
5.2.2	Pauschale Besteuerung von Zuschüssen zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG)	43
5.2.3	Pauschale Besteuerung von Sachbezügen und Zuschüssen im Sinne des § 3 Nummer 15 EStG (§ 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 EStG)	44
6.	Anwendungsregelung	45 - 46

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Ermittlung der Entfernungspauschalen sowie zur Pauschalbesteuerung nach § 40 Absatz 2 EStG Folgendes:

1. Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG) oder für Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG

Durch das Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I Seite 2886) wurde die Entfernungspauschale ab dem Jahr 2021 um 5 Cent auf 0,35 € und ab dem Jahr 2024 um weitere 3 Cent auf 0,38 € angehoben. Die Anhebung gilt erst ab dem 21. Entfernungskilometer und ist bis zum Jahr 2026 befristet.

1.1 Allgemeines

- 1 Die Entfernungspauschale ist grundsätzlich unabhängig vom Verkehrsmittel zu gewähren. Ihrem Wesen als Pauschale entsprechend kommt es grundsätzlich nicht auf die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen an. Unfallkosten können als außergewöhnliche Aufwendungen (§ 9 Absatz 1 Satz 1 EStG) jedoch neben der Entfernungspauschale berücksichtigt werden (vgl. **Rz. 30**).
- 2 Auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel wird die Entfernungspauschale angesetzt. Übersteigen die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale anzusetzenden Betrag, können diese übersteigenden Aufwendungen zusätzlich angesetzt werden (§ 9 Absatz 2 Satz 2 EStG; vgl. auch unter **Rz. 20 ff.**).

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer benutzt im Jahr **2021 an 220 Arbeitstagen** für die Fahrten von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte den Bus und die Bahn. Die kürzeste benutzbare Straßenverbindung beträgt 20 km. Die Monatskarte für den Bus kostet 50 € und für die Bahn 65 € (= 115 €).

Für das gesamte Kalenderjahr ergibt sich eine Entfernungspauschale von 220 Tagen x 20 km x 0,30 € = 1.320 €. Die für die Nutzung von Bus und Bahn im Kalenderjahr angefallenen Aufwendungen betragen 1.380 € (12 x 115 €). Da die tatsächlich angefallenen Kosten für die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel die insgesamt im Kalenderjahr anzusetzende Entfernungspauschale übersteigen, kann der übersteigende Betrag zusätzlich angesetzt werden; insgesamt somit 1.380 €.

- 3 Ausgenommen von der Entfernungspauschale sind Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung.

- 4 Für Flugstrecken sind die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen (BFH vom 26. März 2009, VI R 42/07, BStBl II Seite 724). **Die Entfernungspauschale gilt bei der Nutzung von Flugzeugen nur für die An- und Abfahrten zu und von Flughäfen.** Bei verbilligter Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber **nach § 3 Nummer 32 EStG** sind die **vom Arbeitnehmer getragenen** Aufwendungen ebenso als Werbungskosten anzusetzen.
- 5 Für Fahrten zwischen Wohnung und einem sog. „Sammelpunkt“ oder Wohnung und dem nächstgelegenen Zugang eines „weiträumigen Tätigkeitsgebiets“ gelten die Regelungen der Entfernungspauschale entsprechend. Zu den Voraussetzungen und der Anwendung des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG im Einzelnen sind die **Rz. 38 bis 46 des BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts vom 25. November 2020, BStBl I Seite 1228** zu beachten.

1.2 Höhe der Entfernungspauschale

- 6 Die Entfernungspauschale beträgt 0,30 € für jeden vollen Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.
- 7 **Für die Jahre 2021 bis 2026 gilt ab dem 21. Entfernungskilometer eine erhöhte Entfernungspauschale von 0,35 € und ab 2024 von 0,38 €. Für die Entfernungen bis zu 20 km ist unverändert ein Entfernungspauschale von 0,30 € zu berücksichtigen.**
- 8 **Für die Jahre 2021 bis 2023 ist die anzusetzende Entfernungspauschale in Fällen, in denen die Entfernung mindestens 21 Kilometer beträgt, somit wie folgt zu berechnen:**
Zahl der Arbeitstage x 20 Entfernungskilometer x 0,30 € zuzüglich
Zahl der Arbeitstage x restliche Entfernungskilometer x 0,35 €
- 9 **Für die Jahre 2024 bis 2026 ist in diesen Fällen die anzusetzende Entfernungspauschale somit wie folgt zu berechnen:**
Zahl der Arbeitstage x 20 Entfernungskilometer x 0,30 € zuzüglich
Zahl der Arbeitstage x restliche Entfernungskilometer x 0,38 €

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer benutzt von Januar bis September **2021** (an 165 Arbeitstagen) für die Wege von seiner Wohnung zur **80 km** entfernten ersten Tätigkeitsstätte und zurück den eigenen Kraftwagen. Dann verlegt er seinen Wohnsitz. Von der neuen Wohnung aus gelangt er ab Oktober (an 55 Arbeitstagen) zur nunmehr nur noch 5 km entfernten ersten Tätigkeitsstätte mit dem Bus. Hierfür entstehen ihm tatsächliche Kosten in Höhe von (3 x 70 € =) 210 €

Für die Strecken mit dem eigenen Kraftwagen ergibt sich eine Entfernungspauschale von **165 Arbeitstagen x 20 km x 0,30 € = 990 €** zuzüglich **165 Arbeitstage x 60 km x 0,35 € = 3.465 €**, in der Summe **4.455 €**. Für die Strecke mit dem Bus errechnet sich eine Entfernungspauschale von 55 Arbeitstagen x 5 km x 0,30 € = 83 €. Die insgesamt im Kalenderjahr anzusetzende Entfernungspauschale beträgt **4.538 €** (4.455 € + 83 €), da die tatsächlich angefallenen Aufwendungen für die Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel (210 €) diese nicht übersteigen.

1.3 Höchstbetrag von 4.500 €

- 10 Die anzusetzende Entfernungspauschale ist grundsätzlich auf einen Höchstbetrag von 4.500 € im Kalenderjahr begrenzt.

Die Beschränkung auf 4.500 € gilt insbesondere,

- wenn der Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem Motorrad, Motorroller, Moped, Fahrrad oder zu Fuß zurückgelegt wird,
- bei Benutzung eines Kraftwagens für die Teilnehmer an einer Fahrgemeinschaft und zwar für die Tage, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen nicht einsetzt (vgl. auch **Rz. 18**, Beispiel 5),
- wenn der Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt wird, soweit im Kalenderjahr insgesamt keine höheren Aufwendungen glaubhaft gemacht oder nachgewiesen werden (§ 9 Absatz 2 Satz 2 EStG).

- 11 Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens greift die Begrenzung auf 4.500 € nicht. Der Arbeitnehmer muss lediglich nachweisen oder glaubhaft machen, dass er die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit dem eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen zurückgelegt hat. Ein Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen für den Kraftwagen ist für den Ansatz eines höheren Betrages als 4.500 € nicht erforderlich.

1.4 Maßgebende Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

- 12 Für die Bestimmung der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgebend. Dabei sind nur volle Kilometer der Entfernung anzusetzen, ein angefangener Kilometer bleibt unberücksichtigt. Die Entfernungsbestimmung richtet sich nach der Straßenverbindung; sie ist unabhängig von dem Verkehrsmittel, das tatsächlich für den Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird. Eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann dann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird. Eine mögliche, aber vom Steuerpflichtigen nicht tatsächlich benutzte Straßenverbindung kann der Berechnung der Entfernungspauschale nicht zugrunde gelegt werden. Diese Grundsätze gelten auch, wenn der Arbeitnehmer ein öffentliches Verkehrsmittel benutzt, dessen Linienführung direkt über die verkehrsgünstigere Straßenverbindung erfolgt (z. B. Bus). Eine von der kürzesten Straßenverbindung abweichende Strecke ist verkehrsgünstiger, wenn der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte - trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen - in der Regel schneller und pünktlicher erreicht (BFH vom 10. Oktober 1975, VI R 33/74, BStBl II Seite 852 sowie BFH vom 16. November 2011, VI R 46/10, BStBl 2012 II Seite 470 und VI R 19/11, BStBl 2012 II Seite 520). Teilstrecken mit steuerfreier Sammelbeförderung sind nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen.
- 13 Eine Fährverbindung ist sowohl bei der Ermittlung der kürzesten Straßenverbindung als auch bei der Ermittlung der verkehrsgünstigsten Straßenverbindung einzubeziehen, soweit **ihre Nutzung** zumutbar erscheint und wirtschaftlich sinnvoll ist. Die Fahrtstrecke der Fähre selbst ist dann jedoch nicht Teil der maßgebenden Entfernung. An ihrer Stelle können die tatsächlichen Fährkosten berücksichtigt werden.
- 14 **Die kürzeste Straßenverbindung ist auch dann maßgeblich, wenn diese mautpflichtig ist oder mit dem vom Arbeitnehmer tatsächlich verwendeten Verkehrsmittel straßenverkehrsrechtlich nicht benutzt werden darf (vgl. BFH vom 24. September 2013, VI R 20/13, BStBl 2014 II Seite 259). Gebühren für die Benutzung eines Straßentunnels oder einer mautpflichtigen Straße dürfen dagegen nicht neben der Entfernungspauschale berücksichtigt werden, weil sie nicht für die Benutzung eines Verkehrsmittels entstehen.**
- 15 Fallen die Hin- und Rückfahrt zur ersten Tätigkeitsstätte auf verschiedene Arbeitstage, **ist nur die Hälfte der Entfernungspauschale je Entfernungskilometer und Arbeitstag als Werbungskosten zu berücksichtigen** (vgl. H 9.10 „Fahrtkosten - bei einfacher Fahrt“ LStH 2021).

Beispiel 3:

Ein Arbeitnehmer fährt mit der U-Bahn zur ersten Tätigkeitsstätte. Einschließlich der Fußwege beträgt die zurückgelegte Entfernung 15 km. Die kürzeste Straßenverbindung beträgt **10,6 km**.

Für die Ermittlung der Entfernungspauschale ist eine Entfernung von 10 km anzusetzen.

Beispiel 4:

Ein Arbeitnehmer wohnt an einem Fluss und hat seine erste Tätigkeitsstätte auf der anderen Flussseite. Die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt über die nächstgelegene Brücke 60 km und bei Benutzung einer Autofähre 19 km zuzüglich einer Fährstrecke von **1,6 km**. Die Fährkosten betragen 650 €/jährlich.

Für die Entfernungspauschale ist eine Entfernung von 19 km anzusetzen. Daneben können die Fährkosten berücksichtigt werden (vgl. auch **Rz. 22** Beispiel 9).

1.5 Fahrgemeinschaften

- 16 Unabhängig von der Art der Fahrgemeinschaft ist bei jedem Teilnehmer der Fahrgemeinschaft die Entfernungspauschale entsprechend der für ihn maßgebenden Entfernungsstrecke anzusetzen. Umwegstrecken, insbesondere zum Abholen von Mitfahrern, sind jedoch nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen.
- 17 Der Höchstbetrag für die Entfernungspauschale von 4.500 € greift auch bei einer wechselseitigen Fahrgemeinschaft, und zwar für die Mitfahrer der Fahrgemeinschaft an den Arbeitstagen, an denen sie ihren eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen nicht einsetzen.
- 18 Bei wechselseitigen Fahrgemeinschaften kann der Höchstbetrag von 4.500 € zunächst durch die Wege an den Arbeitstagen ausgeschöpft werden, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde. Deshalb ist zunächst die (auf 4.500 € begrenzte) anzusetzende Entfernungspauschale für diese Tage zu berechnen. Anschließend ist die anzusetzende (unbegrenzte) Entfernungspauschale für die Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen benutzt hat. Beide Beträge zusammen ergeben die insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale.

Beispiel 5:

Bei einer aus drei Arbeitnehmern bestehenden wechselseitigen Fahrgemeinschaft beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für jeden Arbeitnehmer im

Kalenderjahr **2021** 90 km. Bei tatsächlichen 210 Arbeitstagen benutzt jeder Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen an 70 Tagen für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

Die Entfernungspauschale ist für jeden Teilnehmer der Fahrgemeinschaft wie folgt zu ermitteln:

Zunächst ist die Entfernungspauschale für die Fahrten und Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde:

140 Arbeitstage x 20 km x 0,30 €	= 840 €
140 Arbeitstage x 70 km x 0,35 €	= <u>3.430 €</u>
(Höchstbetrag von 4.500 € ist nicht überschritten)	4.270 €

Anschließend ist die Entfernungspauschale für die Fahrten und Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen benutzt hat:

70 Arbeitstage x 20 km x 0,30 €	= 420 €
70 Arbeitstage x 70 km x 0,35 €	= <u>1.715 €</u>
abziehbar (unbegrenzt)	<u>2.135 €</u>
anzusetzende Entfernungspauschale	<u>= 6.405 €</u>

- 19 Setzt bei einer Fahrgemeinschaft nur ein Teilnehmer seinen Kraftwagen ein, kann er die Entfernungspauschale ohne Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4.500 € für seine Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte geltend machen; eine Umwegstrecke zum Abholen der Mitfahrer ist nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen. Bei den Mitfahrern wird gleichfalls die Entfernungspauschale angesetzt, allerdings bei ihnen begrenzt auf den Höchstbetrag von 4.500 €

1.6 Benutzung verschiedener Verkehrsmittel

- 20 Arbeitnehmer legen die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oftmals auf unterschiedliche Weise zurück, d. h. für eine Teilstrecke werden der Kraftwagen und für die weitere Teilstrecke öffentliche Verkehrsmittel benutzt (Park & Ride) oder es werden für einen Teil des Jahres der eigene Kraftwagen und für den anderen Teil öffentliche Verkehrsmittel benutzt. In derartigen Mischfällen ist zunächst die maßgebende Entfernung **anhand der kürzesten Straßenverbindung der Gesamtstrecke von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte** zu ermitteln (**Rz. 12 bis 15**). **Diese ist im nächsten Schritt in die**

Teilstrecken der jeweiligen Verkehrsmittel aufzuteilen.

21 Die Teilstrecke, die mit dem eigenen Kraftwagen zurückgelegt wird, ist in voller Höhe anzusetzen; für diese Teilstrecke kann **Rz. 12** zur verkehrsgünstigeren Strecke angewandt werden. Der verbleibende Teil der maßgebenden Entfernung ist die Teilstrecke, die auf öffentliche Verkehrsmittel entfällt. Die anzusetzende Entfernungspauschale ist sodann für die Teilstrecke und Arbeitstage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen eingesetzt hat. Anschließend ist die anzusetzende Entfernungspauschale für die Teilstrecke und Arbeitstage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer öffentliche Verkehrsmittel benutzt. Beide Beträge ergeben die insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale, so dass auch in Mischfällen ein höherer Betrag als 4.500 € angesetzt werden kann.

22 **In den Kalenderjahren 2021 bis 2026 ist zu berücksichtigen**

- **die erhöhte Entfernungspauschale ab dem 21. Entfernungskilometer vorrangig bei der Teilstrecke, die mit einem eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen zurückgelegt wird, da für diese der Höchstbetrag von 4.500 € nicht gilt und**
- **die Entfernungspauschale von 0,30 € für die ersten 20 km vorrangig bei der Teilstrecke der öffentlichen Verkehrsmittel.**

Beispiel 6:

Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr **2021** mit dem eigenen Kraftwagen 30 km zur nächsten Bahnstation und von dort 100 km mit der Bahn zur ersten Tätigkeitsstätte. Die kürzeste maßgebende Entfernung (Straßenverbindung) beträgt 100 km. Die Aufwendungen für die Bahnfahrten betragen 2.160 € (monatlich 180 € x 12) im Jahr.

Von der maßgebenden Entfernung von 100 km entfällt eine Teilstrecke von 30 km auf Fahrten mit dem eigenen Kraftwagen und eine Teilstrecke von 70 km auf Fahrten mit der Bahn.

Für die Teilstrecke mit der Bahn (100 km – 30 km) errechnet sich eine Entfernungspauschale von 220 Arbeitstagen x 20 km x 0,30 € = 1.320 € zuzüglich 220 Arbeitstage x 50 km x 0,35 € = 3.850 €, in der Summe 5.170 €

Hierfür ist der Höchstbetrag von 4.500 € anzusetzen.

Für die Teilstrecke mit dem Kraftwagen errechnet sich eine Entfernungspauschale von 220 Arbeitstagen x 30 km x 0,35 € = 2.310 €, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 6 810 € (4.500 € + 2.310 €) ergibt.

Die tatsächlichen Aufwendungen für die Bahnfahrten in Höhe von 2.160 € bleiben unberücksichtigt, weil sie unterhalb der für das Kalenderjahr insgesamt anzusetzenden Entfernungspauschale liegen.

Beispiel 7:

Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr **2021** mit dem eigenen Kraftwagen 3 km zu einer verkehrsgünstig gelegenen Bahnstation und von dort noch 30 km mit der Bahn zur ersten Tätigkeitsstätte. Die kürzeste maßgebende Straßenverbindung beträgt 25 km. Die Jahreskarte für die Bahn kostet 1.746 €

Von der maßgebenden Entfernung von 25 km entfällt eine Teilstrecke von 3 km auf Fahrten mit dem eigenen Kraftwagen und eine Teilstrecke von 22 km auf Fahrten mit der Bahn.

Für die Teilstrecke mit der Bahn (25 km – 3 km) errechnet sich eine Entfernungspauschale von 220 Arbeitstagen x 20 km x 0,30 € = 1.320 € zuzüglich 220 Arbeitstage x 2 km x 0,35 € = 154 € in der Summe 1.474 €

Für die Teilstrecke mit dem Kraftwagen errechnet sich eine Entfernungspauschale von 220 Arbeitstagen x 3 km x 0,35 € = 231 €, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 1.705 € (1.474 € + 231 €) ergibt.

Da die tatsächlichen Aufwendungen für die Bahnfahrten in Höhe von 1.746 € höher sind als die für das Kalenderjahr insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale, kann zusätzlich der die Entfernungspauschale übersteigende Betrag angesetzt werden; insgesamt also 1.746 €

Beispiel 8:

Ein Arbeitnehmer fährt im Kalenderjahr **2021** die ersten drei Monate mit dem eigenen Kraftwagen und die letzten neun Monate mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur 120 km entfernten ersten Tätigkeitsstätte. Die entsprechende Monatskarte kostet 190 €

Die Entfernungspauschale ist für die beiden Zeiträume jeweils gesondert zu ermitteln, da bei Benutzung des eigenen Kraftwagens die Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4.500 € nicht greift. Die anzusetzende Entfernungspauschale ist bei Zugrundelegung von insgesamt 220 Arbeitstagen wie folgt zu ermitteln:

$$\begin{array}{rcl}
 165 \text{ Arbeitstage} \times 20 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} & = & 990 \text{ €} \\
 165 \text{ Arbeitstage} \times 100 \text{ km} \times 0,35 \text{ €} & = & \underline{5.775 \text{ €}} \\
 & & 6.765 \text{ €}
 \end{array}$$

Begrenzt auf den Höchstbetrag von		4.500 €
zuzüglich		
55 Arbeitstage x 20 km x 0,30 €	=	330 €
55 Arbeitstage x 100 km x 0,35 €	=	<u>1.925 €</u>
		<u>2.255 €</u>
anzusetzende Entfernungspauschale insgesamt		<u>6.755 €</u>

Die tatsächlichen Kosten für die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel (9 x 190 € = 1.710 €) sind niedriger; anzusetzen ist also die Entfernungspauschale in Höhe von **6.755 €**

Beispiel 9:

Ein Arbeitnehmer wohnt in Konstanz und hat seine erste Tätigkeitsstätte auf der anderen Seite des Bodensees. Für die Fahrt zur ersten Tätigkeitsstätte benutzt er im Jahr **2021** seinen Kraftwagen und die Fähre von Konstanz nach Meersburg. Die Fahrtstrecke einschließlich der Fährstrecke von 4,2 km beträgt insgesamt 15 km. Die Monatskarte für die Fähre kostet 122,50 €. Bei 220 Arbeitstagen im Jahr ergibt sich eine

Entfernungspauschale von:

220 Arbeitstage x 10 km x 0,30 € =	660 €
zuzüglich	
Fährkosten (12 x 122,50 €) =	<u>1.470 €</u>
Insgesamt zu berücksichtigen	<u>2.130 €</u>

1.7 Mehrere Wege an einem Arbeitstag

- 23 Die Entfernungspauschale kann für die Wege zu derselben ersten Tätigkeitsstätte für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt werden.

1.8 Mehrere Dienstverhältnisse

- 24 Bei Arbeitnehmern, die in mehreren Dienstverhältnissen stehen und denen Aufwendungen für die Wege zu mehreren auseinanderliegenden ersten Tätigkeitsstätten entstehen, ist die Entfernungspauschale für jeden Weg zur ersten Tätigkeitsstätte anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer am Tag zwischenzeitlich in die Wohnung zurückkehrt. **Die erhöhte Entfernungspauschale (0,35 € bzw. 0,38 €) ist für jeden Weg zur ersten Tätigkeitsstätte erst ab dem 21. Entfernungskilometer zu berücksichtigen.** Die Einschränkung, dass täglich nur eine Fahrt zu berücksichtigen ist, gilt nur für den Fall einer, nicht aber für den Fall mehrerer erster Tätigkeitsstätten. Werden täglich mehrere erste Tätigkeitsstätten ohne Rückkehr zur

Wohnung nacheinander angefahren, so ist für die Entfernungsermittlung der Weg zur zuerst aufgesuchten ersten Tätigkeitsstätte als Umwegstrecke zur nächsten ersten Tätigkeitsstätte zu berücksichtigen; die für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzende Entfernung darf höchstens die Hälfte der Gesamtstrecke betragen.

Beispiel 10:

Ein Arbeitnehmer fährt im Jahr **2021** mit öffentlichen Verkehrsmitteln an 220 Arbeitstagen vormittags von seiner Wohnung A zur ersten Tätigkeitsstätte B, mittags zur Wohnung A, nachmittags zu **einer anderen** ersten Tätigkeitsstätte C und abends zur Wohnung A zurück. Die Entfernungen betragen zwischen A und B 30 km und zwischen A und C 40 km. Die Monatskarte für die öffentlichen Verkehrsmittel kostet 300 € monatlich.

Da die erhöhte Entfernungspauschale (0,35 € bzw. 0,38 €) für jeden Weg zur ersten Tätigkeitsstätte erst ab dem 21. Entfernungskilometer zu berücksichtigen ist, betragen die Entfernungspauschalen

a) für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte in B

220 Tage x 20 km x 0,30 €=	1.320 €
220 Tage x 10 km x 0,35 €=	<u>770 €</u>
insgesamt =	2.090 €

b) für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte in C

220 Tage x 20 km x 0,30 €=	1.320 €
220 Tage x 20 km x 0,35 €=	<u>1.540 €</u>
insgesamt =	2.860 €

Die Summe der Entfernungspauschalen beträgt 4.950 € (2.090 € + 2.860 €), begrenzt auf den Höchstbetrag von 4.500 €

Beispiel 11:

Ein Arbeitnehmer fährt im Jahr 2021 an 220 Tagen vormittags von seiner Wohnung A zur ersten Tätigkeitsstätte B, nachmittags weiter zur ersten Tätigkeitsstätte C und abends zur Wohnung in A zurück. Die Entfernungen betragen zwischen A und B 30 km, zwischen B und C 40 km und zwischen C und A 50 km.

Die Gesamtstrecke beträgt 30 km + 40 km + 50 km = 120 km, die Entfernung zwischen der Wohnung und den beiden ersten Tätigkeitsstätten 30 km + 50 km = 80 km. Da dies mehr als die Hälfte der Gesamtstrecke ist, sind (120 km : 2) = 60 km für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzen.

Da die erhöhte Entfernungspauschale (0,35 € bzw. 0,38 €) für jeden Weg zur ersten Tätigkeitsstätte erst ab dem 21. Entfernungskilometer zu berücksichtigen ist, beträgt die Entfernungspauschale für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte in B und C

220 Tage x 20 km x 0,30 €=	1.320 €
220 Tage x 20 km x 0,30 €=	1.320 €
220 Tage x 20 km x 0,35 €=	<u>1.540 €</u>
insgesamt =	<u>4.180 €</u>

1.9 Anrechnung von Arbeitgeberleistungen auf die Entfernungspauschale

- 25 Jeder Arbeitnehmer erhält die Entfernungspauschale unabhängig von der Höhe seiner Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 EStG gilt dies auch dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen **Kraftwagen oder ein anderes Fahrzeug** für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlässt und diese Arbeitgeberleistung nach § 8 Absatz 3 EStG (Rabattfreibetrag) steuerfrei ist, z. B. wenn ein Mietwagenunternehmen dem Arbeitnehmer einen Mietwagen für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlässt. **Steuerfreie Sachbezüge nach § 3 Nummer 37 EStG mindern die Entfernungspauschale nicht (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 7 EStG). Entsprechendes gilt für pauschal besteuerte Arbeitgeberleistungen nach § 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 EStG.**
- 26 Die folgenden steuerfreien bzw. pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen sind jedoch auf die anzusetzende und ggf. auf 4.500 € begrenzte Entfernungspauschale anzurechnen:
- **nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfreie Arbeitgeberleistungen (vgl. Rz. 27 ff. des BMF-Schreibens vom 15. August 2019, BStBl I Seite 875)**
 - nach § 8 Absatz 2 Satz 11 EStG (**50 €** Freigrenze; **bis 31. Dezember 2021 = 44 €** Freigrenze) steuerfreie Sachbezüge für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte,
 - nach § 8 Absatz 3 EStG steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bis höchstens 1.080 € (Rabattfreibetrag),
 - die nach § 40 Absatz 2 Satz 2 **Nummer 1** EStG pauschal besteuerten **Arbeitgeberleistungen** bis zur Höhe der abziehbaren Entfernungspauschale (vgl. **Rz. 31 ff.**).
- 27 Die vorgenannten steuerfreien oder pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen sind vom Arbeitgeber zu bescheinigen (§ 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 6 und 7 EStG).

2. Entfernungspauschale für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 EStG)

- 28 Auf die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 5 bis 9 EStG) sind die **Rz. 1 bis 5** und **Rz. 12 ff.** entsprechend anzuwenden. Die Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4.500 € gilt bei Familienheimfahrten nicht. Für Flugstrecken und bei **verbilligter** Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber **nach § 3 Nummer 32 EStG** sind die tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers anzusetzen. Arbeitgeberleistungen für Familienheimfahrten, die nach § 3 Nummer 13 oder 16 EStG steuerfrei sind, sind nach § 3c Absatz 1 EStG auf die für die Familienheimfahrten anzusetzende Entfernungspauschale anzurechnen.

3. Menschen mit Behinderungen

- 29 Nach § 9 Absatz 2 Satz 3 EStG können Menschen mit Behinderungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an Stelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen ansetzen. Bei Benutzung eines privaten Fahrzeugs können die Fahrtkosten aus Vereinfachungsgründen auch mit den pauschalen Kilometersätzen gemäß § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a EStG angesetzt werden, **die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt sind (vgl. auch Rz. 37 des BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts vom 25. November 2020, BStBl I Seite 1228)**. Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens kann danach ohne Einzelnachweis der Kilometersatz von 0,30 €/je gefahrenen Kilometer angesetzt werden. Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entstanden sind, können neben dem pauschalen Kilometersatz **nach § 9 Absatz 1 Satz 1 EStG** berücksichtigt werden (**vgl. Rz. 30**). Werden die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit verschiedenen Verkehrsmitteln zurückgelegt, kann das Wahlrecht - Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten - für beide zurückgelegten Teilstrecken - nur einheitlich ausgeübt werden (BFH vom 5. Mai 2009, VI R 77/06, BStBl II Seite 729).

Beispiel 12:

Ein Arbeitnehmer A (Grad der Behinderung von 90) fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr **2021** mit dem eigenen Kraftwagen 17 km zu einem behindertengerechten Bahnhof und von dort 82 km mit der Bahn zur ersten Tätigkeitsstätte. Die tatsächlichen Bahnkosten betragen 240 € im Monat.

A wählt das günstigste Ergebnis, das sich aufgrund der Höchstgrenze von 4.500 € der Entfernungspauschale für die Teilstrecke mit der Bahn ergibt. Dies erreicht er mit dem Ansatz der Entfernungspauschale für 162 Tage (4.500 € Höchstbetrag : tägliche Entfernungspauschale für 82 km von 27,70 € [20 km x 0,30 € = 6 € zuzüglich 62 km x 0,35 € = 21,70 €] = 162 Tage) und dem Ansatz der tatsächlichen Kosten für 58 Tage.

- a) Ermittlung der Entfernungspauschale 162 Tage (erhöhte Entfernungspauschale vorrangig auf die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen, vgl. Rz. 22)**
Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen errechnet sich eine Entfernungspauschale von 162 Arbeitstagen x 17 km x 0,35 € = 963,90 €
Für die Teilstrecke mit der Bahn beträgt die Entfernungspauschale 162 Arbeitstagen x 20 km x 0,30 € = 972 € zuzüglich 162 Arbeitstagen x 62 km x 0,35 € = 3.515,40 €, insgesamt 4.487,40 €
so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 5.451,30 € (963,90 € + 4.487,40 €) ergibt.
- b) Ermittlung der tatsächlichen Kosten für 58 Tage**
Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen sind nunmehr 58 Arbeitstage x 17 km x 2 x 0,30 € = 591,60 € anzusetzen (= tatsächliche Aufwendungen mit pauschalem Kilometersatz je Fahrkilometer).
Für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn sind die anteiligen tatsächlichen Kosten von 759,27 € (240 € x 12 Monate = 2.880 € : 220 Tage x 58 Tage) anzusetzen,
so dass sich insgesamt ein Betrag von 1.350,87 € (591,60 € + 759,27 €) ergibt.
Insgesamt kann somit ein Betrag von 6.803 € (5.451,30 € + 1.350,87 €) abgezogen werden.

Beispiel 13:

Ein Arbeitnehmer A fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 17 km zum Bahnhof und von dort 82 km mit der Bahn zur ersten Tätigkeitsstätte. Die tatsächlichen Bahnkosten betragen 240 € im Monat. Mitte des Jahres **2021** (110 Arbeitstage) tritt eine Behinderung ein (Grad der Behinderung von 90).

A wählt wieder das günstigste Ergebnis (für 162 Tage die Entfernungspauschale und für 58 Tage während des Zeitraums der Behinderung den Ansatz der tatsächlichen Kosten).

- a) Ermittlung der Entfernungspauschale**
Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen errechnet sich eine Entfernungspauschale von 162 Arbeitstagen x 17 km x 0,35 € = 963,90 €

Für die Teilstrecke mit der Bahn errechnet sich eine Entfernungspauschale von 162 Arbeitstagen x 20 km x 0,30 € = 972 € zuzüglich 162 Arbeitstagen x 62 km x 0,35 € = 3.515,40 €, insgesamt 4.487,40 € so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 5.451,30 € (963,90 € + 4.487,40 €) ergibt.

b) Ermittlung der tatsächlichen Kosten

Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen sind nunmehr 58 Arbeitstage x 17 km x 2 x 0,30 € = 591,60 € anzusetzen (= tatsächliche Aufwendungen mit pauschalem Kilometersatz).

Für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn sind die anteiligen tatsächlichen Kosten von 759,27 € (240 € x 12 Monate = 2.880 € : 220 Tage x 58 Tage) anzusetzen,

so dass sich insgesamt ein Betrag von 1.350,87 € (591,60 € + 759,27 €) ergibt.

Insgesamt kann auch in diesem Fall ein Betrag von 6.803 € (162 Tage Entfernungspauschale und 58 Tage tatsächliche Kosten) abgezogen werden.

4. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen

- 30 Nach § 9 Absatz 2 Satz 1 EStG sind durch die Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Familienheimfahrten entstehen. Dies gilt z. B. auch für Parkgebühren für das Abstellen des Kraftwagens während der Arbeitszeit, für Finanzierungskosten (vgl. auch BFH vom 15. April 2010, VI R 20/08, BStBl II Seite 805), Beiträge für Kraftfahrerverbände, Versicherungsbeiträge für einen Insassenunfallschutz, Aufwendungen infolge Diebstahls sowie für die Kosten eines Austauschmotors anlässlich eines Motorschadens auf einer Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder einer Familienheimfahrt. Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder auf einer zu berücksichtigenden Familienheimfahrt entstehen, sind als außergewöhnliche Aufwendungen im Rahmen der allgemeinen Werbungskosten nach § 9 Absatz 1 Satz 1 EStG weiterhin neben der Entfernungspauschale zu berücksichtigen (vgl. Bundestags-Drucksache 16/12099, Seite 6). **Zu den neben der Entfernungspauschale berücksichtigungsfähigen Unfallkosten gehören sowohl fahrzeug- und wegstreckenbezogene Aufwendungen (entgegen BFH vom 19. Dezember 2019, VI R 8/18, BStBl 2020 II Seite 291) als auch Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beseitigung oder Linderung von Körperschäden, die durch einen Unfall auf einer beruflich veranlassten Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eingetreten sind.**

5. Pauschalbesteuerung nach § 40 Absatz 2 EStG in der ab 1. Januar 2021 geltenden Fassung

5.1 Allgemeines

- 31 **Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BGBl. I 2019 Seite 2451) wurde § 40 Absatz 2 Satz 2 und 3 EStG an die Steuerbefreiung des § 3 Nummer 15 EStG angepasst. Zur Anwendung des § 3 Nummer 15 EStG wird auf das BMF-Schreiben vom 15. August 2019 (BStBl I Seite 875) verwiesen. Darüber hinaus gilt Folgendes:**
- 32 Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer für Sachbezüge in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG sowie für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG pauschal mit 15 % erheben, soweit diese den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG als Werbungskosten geltend machen kann. Ausschlaggebend für die Höhe des **pauschal besteuerebaren** Betrags ist demnach der Betrag, den der Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG als Werbungskosten geltend machen kann.
- 33 **Die Pauschalbesteuerung durch den Arbeitgeber entfaltet keine Bindungswirkung für das Veranlagungsverfahren, soweit die pauschal besteuerten Beträge den Betrag übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG als Werbungskosten geltend machen kann; dies gilt für alle noch nicht bestandskräftigen Fälle.**
- 34 **Für die Ermittlung der Höhe der pauschal besteuerebaren Sachbezüge oder Zuschüsse nach § 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 EStG sind für die Jahre 2021 bis 2026 die jeweils gültigen Entfernungspauschalen nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 8 EStG anzuwenden. Das bedeutet, dass bei Entfernungen ab 21 Kilometern zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte die Kilometer aufzuteilen und ab dem 21. Kilometer die erhöhte Entfernungspauschale zu berücksichtigen ist.**
- 35 **Durch die Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte werden arbeitstäglich zwei Wege (einen Hin- und einen Rückweg) abgegolten. Legt der Arbeitnehmer an dem jeweiligen Arbeitstag nur einen Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zurück, darf auch für die Höhe der nach**

§ 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 EStG pauschal steuerbaren Sachbezüge oder Zuschüsse nur die Hälfte der Entfernungspauschale je Entfernungskilometer und Arbeitstag berücksichtigt werden.

5.2 Höhe der pauschal steuerbaren Sachbezüge und Zuschüsse

Nutzung eines Kraftwagens

- 36 Bei ausschließlicher Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens ist die Höhe der **pauschal steuerbaren** Sachbezüge und Zuschüsse des Arbeitgebers auf die Höhe der nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 EStG als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt, ohne Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4.500 €. Aus Vereinfachungsgründen kann im **Lohnsteuerabzugsverfahren** davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG erfolgen.

Nutzung anderer motorisierter Fahrzeuge

- 37 Bei ausschließlicher Benutzung **anderer motorisierter Fahrzeuge** (wie z. B. eines Motorrads, Motorrollers, Mopeds, Mofas, **Pedelecs, E-Bikes**) sind die pauschal steuerbaren Sachbezüge und Zuschüsse des Arbeitgebers auf die Höhe der nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 EStG als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale, begrenzt auf den Höchstbetrag von 4.500 €, beschränkt. Aus Vereinfachungsgründen kann im **Lohnsteuerabzugsverfahren** hier ebenfalls davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG erfolgen.

Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und Sammelbeförderung

- 38 Bei ausschließlicher Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, bei **verbilligter** Sammelbeförderung **nach § 3 Nummer 32 EStG**, für Flugstrecken sowie bei Menschen mit Behinderungen ist eine **Pauschalbesteuerung** der Sachbezüge und Zuschüsse in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG) für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG zulässig.

Nutzung verschiedener Verkehrsmittel (sog. Park & Ride)

- 39 Bei der Benutzung verschiedener Verkehrsmittel (insbesondere sog. Park & Ride-Fälle) ist die Höhe der **pauschal steuerbaren** Sachbezüge und Zuschüsse des Arbeitgebers auf die

Höhe der nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt. Eine **Pauschalbesteuerung** in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel kommt erst dann in Betracht, wenn diese die insgesamt im Kalenderjahr anzusetzende Entfernungspauschale, ggf. begrenzt auf den Höchstbetrag von 4.500 € übersteigen. Aus Vereinfachungsgründen kann im Lohnsteuerabzugsverfahren auch in diesen Fällen davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG erfolgen.

Ausnahmen von der Vereinfachungsregelung in Rz. 36, 37 und 39

- 40 **Die Vereinfachungsregelung (15-Tage-Regel) in Rz. 36 ist nicht anzuwenden, wenn der Arbeitgeber bei der Überlassung eines Kraftwagens bei der Ermittlung des Sachbezugs die tatsächliche Anzahl der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zugrunde gelegt hat.**
- 41 **Bei Anwendung der Vereinfachungsregelung (15-Tage-Regelung) in Rz. 36, 37 und 39 wird davon ausgegangen, dass bei einer 5-Tage-Woche monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG erfolgen. Die Anzahl dieser Fahrten mindert sich daher verhältnismäßig, wenn der Arbeitnehmer bei einer in die Zukunft gerichteten Prognose an der ersten Tätigkeitsstätte typischerweise an weniger als 5 Arbeitstagen in der Kalenderwoche nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen beruflich tätig werden soll (z. B. bei Teilzeitmodellen, Homeoffice, Telearbeit, mobilem Arbeiten). So kann z. B. bei einer 3-Tage-Woche aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen werden, dass monatlich an 9 Arbeitstagen (3/5 von 15 Tagen) Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG erfolgen.**

5.2.1 Pauschale Besteuerung von Sachbezügen in Form einer unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a EStG)

- 42 **Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer für Sachbezüge in Form einer unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder für die Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG pauschal mit 15 % erheben, soweit die Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend machen könnte. Die nach § 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1**

Buchstabe a EStG pauschal besteuerten Bezüge mindern die nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 und 8 und Absatz 2 EStG abziehbaren Werbungskosten.

Beispiel 14:

A nutzt für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte einen vom Arbeitgeber unentgeltlich überlassenen Firmenwagen (kein E-Auto, Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung 40.000 €). Die einfache Entfernung beträgt 25 km.

Der monatlich zu versteuernde geldwerte Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 300 € (25 km x 0,03 % x 40.000 €). Die Entfernungspauschale beträgt 116,25 € (0,30 € x 20 km x 15 Tage zuzüglich 0,35 € x 5 km x 15 Tage).

Der Arbeitgeber kann den geldwerten Vorteil aus der unentgeltlichen Beförderung für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte in Höhe von 116,25 € mit 15 % pauschal besteuern. Insoweit werden die abziehbaren Werbungskosten gekürzt. Der Differenzbetrag in Höhe von 183,75 € (300 € abzüglich 116,25 €) ist dem (mit dem individuellen Steuersatz zu versteuernden) Bruttoarbeitslohn hinzuzurechnen.

Die pauschal besteuerten Bezüge sind nach Maßgabe des § 4 Absatz 1 Nummer 8 LStDV im Lohnkonto aufzuzeichnen und nach § 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 7 EStG in der Zeile 18 der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen.

Beispiel 15:

A pendelt werktags regelmäßig mit dem ICE von Stuttgart zur ersten Tätigkeitsstätte nach Karlsruhe. Der Arbeitgeber stellt A zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn eine Bahncard 100 zur Verfügung, die A auch privat uneingeschränkt nutzen darf. Die Bahncard 100 kostet 4.400 €. Der reguläre Preis einer Jahresfahrkarte auf dieser Strecke beträgt 3.000 €. Dienstreisen unternimmt A nicht; eine Pauschalbesteuerung nach § 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 EStG erfolgt nicht.

Nach § 3 Nummer 15 EStG sind 3.000 € steuerfrei (Preis einer Jahresfahrkarte für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, vgl. Rz. 13 des BMF-Schreibens vom 15. August 2019, BStBl I Seite 875). Der übersteigende Betrag in Höhe von 1.400 € ist steuerpflichtig; er kann nicht nach § 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a EStG pauschal besteuert werden, da es sich insoweit nicht um einen Sachbezug für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte handelt. Bleiben im Lohnsteuerabzugsverfahren die 3.000 € nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfrei, vermindert sich insoweit die Entfernungspauschale des Arbeitnehmers im Veranlagungsverfahren. Wird im Lohnsteuerabzugsverfahren auf

die Steuerbefreiung des § 3 Nummer 15 EStG verzichtet und der Arbeitgeber besteuert freiwillig pauschal den Betrag von 3.000 € nach § 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 EStG mit 25 %, ist eine Kürzung der abziehbaren Entfernungspauschale im Veranlagungsverfahren sowie ein individueller Ausweis auf der Lohnsteuerbescheinigung des Arbeitnehmers nicht vorzunehmen, vgl. hierzu Rz. 44.

5.2.2 Pauschale Besteuerung von Zuschüssen zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG)

- 43 **Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG, die nicht nach § 3 Nummer 15 EStG steuerbefreit sind, pauschal mit 15 % erheben, soweit die Zuschüsse den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend machen könnte. Die pauschal besteuerten Zuschüsse mindern die nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 und Absatz 2 EStG abziehbaren Werbungskosten.**

Beispiel 16:

A fährt arbeitstäglich mit seinem privaten Kraftwagen die einfache Entfernung von 30 km zur ersten Tätigkeitsstätte. Der Arbeitgeber leistet für diese Fahrten zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn einen Zuschuss von 150 € pro Monat.

Zuschüsse zu Fahrtkosten mit dem eigenen Pkw fallen nicht unter § 3 Nummer 15 EStG. Der Arbeitgeber kann im Lohnsteuerabzugsverfahren aus Vereinfachungsgründen (vgl. Rz. 36) davon ausgehen, dass die abziehbare Entfernungspauschale pro Monat 142,50 € beträgt (20 km x 0,30 € x 15 Tage zuzüglich 10 km x 0,35 € x 15 Tage). Der Arbeitgeber kann den Zuschuss folglich in Höhe von 142,50 € nach § 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG pauschal besteuern. Der übersteigende Betrag des Zuschusses von 7,50 € pro Monat erhöht den (mit dem individuellen Steuersatz zu versteuernden) Bruttoarbeitslohn.

Die pauschal besteuerten Bezüge sind nach Maßgabe des § 4 Absatz 1 Nummer 8 LStDV im Lohnkonto aufzuzeichnen und nach § 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 7 EStG in der Zeile 18 der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen.

Beispiel 17:

A soll laut seinem Arbeitsvertrag an 3 Tagen pro Woche im Homeoffice und einen Tag pro Woche an der ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig werden. Die einfache Entfernung von 30 km zur ersten Tätigkeitsstätte legt A mit seinem privaten

Kraftwagen zurück. Der Arbeitgeber leistet für diese Fahrten zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn einen Zuschuss von 150 € pro Monat.

Der Arbeitgeber kann bei einem Tag pro Woche beruflicher Tätigkeit an der ersten Tätigkeitsstätte im Lohnsteuerabzugsverfahren aus Vereinfachungsgründen (vgl. Rz. 36 und 41) davon ausgehen, dass an 1/5 von 15 Tagen (= 3 Tage / Monat) Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG erfolgen und die abziehbare Entfernungspauschale pro Monat somit 28,50 € beträgt (20 km x 0,30 € x 3 Tage zuzüglich 10 km x 0,35 € x 3 Tage). Der Arbeitgeber kann den Zuschuss folglich in Höhe von 28,50 € nach § 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG mit 15 % pauschal besteuern. Der übersteigende Betrag des Zuschusses von 121,50 € pro Monat erhöht den (mit dem individuellen Steuersatz zu versteuernden) Bruttoarbeitslohn.

Die pauschal besteuerten Bezüge sind nach Maßgabe des § 4 Absatz 1 Nummer 8 LStDV im Lohnkonto aufzuzeichnen und nach § 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 7 EStG in der Zeile 18 der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen.

5.2.3 Pauschale Besteuerung von Sachbezügen und Zuschüssen im Sinne des § 3 Nummer 15 EStG (§ 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 EStG)

- 44 **Anstelle der Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 15 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer für alle dort genannten Bezüge eines Kalenderjahres mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben. Der Arbeitgeber kann auch dann die Pauschalbesteuerung wählen, wenn die Bezüge dem Arbeitnehmer nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Mit Ausnahme der Zusätzlichkeitsvoraussetzung müssen die übrigen Voraussetzungen des § 3 Nummer 15 EStG erfüllt sein. Bemessungsgrundlage sind die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer (§ 40 Absatz 2 Satz 4 EStG). Bezüge, die nach § 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 EStG besteuert wurden, mindern die abziehbaren Werbungskosten nicht.**

Beispiel 18:

Arbeitgeber A schließt mit einem regionalen Verkehrsträger einen Vertrag, wonach alle 100 Arbeitnehmer eine Fahrberechtigung für den gesamten Verkehrsverbund erhalten können. Hierfür zahlt A 80.000 € (einschließlich Umsatzsteuer) an den Verkehrsträger (pro Arbeitnehmer pauschal 800 €).

Die Überlassung der Fahrberechtigung ist nach § 3 Nummer 15 EStG steuerfrei, da es sich um eine Fahrberechtigung für den öffentlichen Personennahverkehr handelt (vgl. Rz. 8 des BMF-Schreibens vom 15. August 2019, BStBl I Seite 875).

A kann bei jedem Arbeitnehmer, der die Fahrberechtigung annimmt (zum möglichen „Nutzungsverzicht“ vgl. Rz. 38 des BMF-Schreibens vom 15. August 2019, BStBl I Seite 875), anstelle der Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 15 EStG den geldwerten Vorteil aus der Überlassung der unentgeltlichen Fahrberechtigung nach § 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 2 EStG auch mit 25 % pauschal besteuern. Eine Kürzung der abziehbaren Entfernungspauschale sowie ein individueller Ausweis auf der Lohnsteuerbescheinigung ist bei diesen Arbeitnehmern dann nicht vorzunehmen. Die pauschal besteuerten Bezüge sind nach Maßgabe des § 4 Absatz 1 Nummer 8 LStDV im Lohnkonto aufzuzeichnen.

6. Anwendungsregelung

- 45 **Vorbehaltlich der besonderen Regelungen in Rz. 33 ist dieses Schreiben mit Wirkung ab 1. Januar 2021 anzuwenden; es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn die Ausnahme von der Vereinfachungsregelung (15-Tage-Regelung) in Rz. 41 erst ab 1. Januar 2022 angewendet wird.**
- 46 **Das BMF-Schreiben zu den Entfernungspauschalen vom 31. Oktober 2013 (BStBl I Seite 1376) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden. Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gilt dies mit der Maßgabe, dass die Fassung des BMF-Schreibens vom 31. Oktober 2013 letztmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden ist, der für einen bis zum 31. Dezember 2020 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die bis zum 31. Dezember 2020 zufließen.**

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.