

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Befristete Erhöhung der Entfernungspauschale auf 0,35 € bzw. 0,38 € ab dem 21. km durch den neu angefügten Satz 8 in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4.
- ▶ Befristete Erhöhung der Entfernungspauschale für Familienheimfahrten auf 0,35 € bzw. 0,38 € ab dem 21. km durch den neu angefügten Satz 9 in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5.
- ▶ Einfügung einer gesetzlichen Pauschale von 8 € pro Kalendertag für ArbN, die ihre berufliche Tätigkeit vorwiegend auf Kfz. ausüben, durch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b.
- ▶ Erweiterung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 um Sonderabschreibungen nach § 7b.
- ▶ Erhöhung der Verpflegungspauschalen in § 9 Abs. 4a Satz 3 von 24 € auf 28 € (Nr. 1) und von 12 € auf 14 € (Nr. 2 und 3).
- ▶ Entsprechende Geltung von § 6e bei Überschusseinkünften (§ 9 Abs. 5 Satz 2).
- ▶ **Fundstelle:**
  - ▷ Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektro-MobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17);
  - ▷ Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht (KlimaschutzUmsG) v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138).

## § 9

### Werbungskosten

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 336; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886;  
BStBl. I 2020,138)

(1) <sup>1</sup>Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. <sup>2</sup>Werbungskosten sind auch

1. bis 3. *unverändert*

4. <sup>1</sup>Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4. <sup>2</sup>Zur Abgel-

tion dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 Euro anzusetzen, höchstens jedoch 4500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. <sup>3</sup>Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nummer 32. <sup>4</sup>Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgebend; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird. <sup>5</sup>Nach § 8 Absatz 2 Satz 11 oder Absatz 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mindern den nach Satz 2 abziehbaren Betrag; ist der Arbeitgeber selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hätte. <sup>6</sup>Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der ersten Tätigkeitsstätte am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird. <sup>7</sup>Nach § 3 Nr. 37 steuerfreie Sachbezüge mindern den nach Satz 2 abziehbaren Betrag nicht; § 3c Absatz 1 ist nicht anzuwenden. <sup>8</sup>Zur Abgeltung der Aufwendungen im Sinne des Satzes 1 ist für die Veranlagungszeiträume 2021 bis 2026 abweichend von Satz 2 für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der ersten 20 Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 Euro und für jeden weiteren vollen Kilometer

a) von 0,35 Euro für 2021 bis 2023,

b) von 0,38 Euro für 2024 bis 2026

anzusetzen, höchstens 4500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4500 Euro ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt;

4a. *unverändert*

5. notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen. <sup>2</sup>Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen

Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. <sup>3</sup>Das Vorliegen eines eigenen Hausstands setzt das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. <sup>4</sup>Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1 000 Euro im Monat. <sup>5</sup>Aufwendungen für die Wege vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrt) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden. <sup>6</sup>Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte anzusetzen. <sup>7</sup>Nummer 4 Satz 3 bis 5 ist entsprechend anzuwenden. <sup>8</sup>Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt. <sup>9</sup>Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist für die Veranlagungszeiträume 2021 bis 2026 abweichend von Satz 6 eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der ersten 20 Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstandes und dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte von 0,30 Euro und für jeden weiteren vollen Kilometer

a) von 0,35 Euro für 2021 bis 2023,

b) von 0,38 Euro für 2024 bis 2026

anzusetzen.

5a. *unverändert*

5b. notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer während seiner auswärtigen beruflichen Tätigkeit auf einem Kraftfahrzeug des Arbeitgebers oder eines vom Arbeitgeber beauftragten Dritten im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kraftfahrzeug für Kalendertage entstehen, an denen der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale nach Absatz 4a Satz 3 Nummer 1 und 2 sowie Satz 5 zur Nummer 1 und 2 beanspruchen könnte. 2Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kraftfahrzeug entstehen, kann im Kalenderjahr einheitlich eine Pauschale von 8 Euro für jeden Kalendertag berücksichtigt werden, an dem der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale nach Absatz 4a Satz 3 Nummer 1 und 2 sowie Satz 5 zur Nummer 1 und 2 beanspruchen könnte,

6. *unverändert*

7. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung, **Sonderabschreibungen nach § 7b** und erhöhte Absetzungen. § 6 Absatz 2 Satz 1 bis Satz 3 ist in Fällen der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern entsprechend anzuwenden;

(2) bis (4) *unverändert*

(4a) <sup>1</sup>Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung sind nur nach Maßgabe der folgenden Sätze als Werbungskosten abziehbar. <sup>2</sup>Wird der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige berufliche Tätigkeit), ist zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassenen Mehraufwendungen eine Verpflegungspauschale anzusetzen. <sup>3</sup>Diese beträgt

1. **28 Euro** für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist,
2. jeweils **14 Euro** für den An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet,
3. **14 Euro** für den Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist; beginnt die auswärtige berufliche Tätigkeit an einem Kalendertag und endet am nachfolgenden Kalendertag ohne Übernachtung, werden **14 Euro** für den Kalendertag gewährt, an dem der Arbeitnehmer den überwiegenden Teil der insgesamt mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.

<sup>4</sup>Hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte, gelten die Sätze 2 und 3 entsprechend; Wohnung im Sinne der Sätze 2 und 3 ist der Hausstand, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet sowie eine Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. <sup>5</sup>Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Satz 3 länderspezifische unterschiedliche Pauschbeträge, die für die Fälle der Nummer 1 mit 120 sowie der Nummern 2 und 3 mit 80 Prozent der Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder aufgerundet auf volle Euro festgesetzt werden; dabei bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland. <sup>6</sup>Der Abzug der Verpflegungspauschalen ist auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. <sup>7</sup>Eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn sie mindestens vier Wochen dauert. <sup>8</sup>Wird dem Arbeitnehmer anlässlich oder wäh-

rend einer Tätigkeit außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, sind die nach den Sätzen 3 und 5 ermittelten Verpflegungspauschalen zu kürzen:

1. für Frühstück um 20 Prozent,
2. für Mittag- und Abendessen um jeweils 40 Prozent,

der nach Satz 3 Nummer 1 gegebenenfalls in Verbindung mit Satz 5 maßgebenden Verpflegungspauschale für einen vollen Kalendertag; die Kürzung darf die ermittelte Verpflegungspauschale nicht übersteigen. <sup>9</sup>Satz 8 gilt auch, wenn Reisekostenvergütungen wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten einbehalten oder gekürzt werden oder die Mahlzeiten nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1a pauschal besteuert werden. <sup>10</sup>Hat der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag den Kürzungsbetrag nach Satz 8. <sup>11</sup>Erhält der Arbeitnehmer steuerfreie Erstattungen für Verpflegung, ist ein Werbungskostenabzug insoweit ausgeschlossen. <sup>12</sup>Die Verpflegungspauschalen nach den Sätzen 3 und 5, die Dreimonatsfrist nach den Sätzen 6 und 7 sowie die Kürzungsregelungen nach den Sätzen 8 bis 10 gelten entsprechend auch für den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung, die bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, soweit der Arbeitnehmer vom eigenen Hausstand im Sinne des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 abwesend ist; dabei ist für jeden Kalendertag innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 oder des Satzes 4 ausgeübt wird, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abziehbar. <sup>13</sup>Die Dauer einer Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 an dem Tätigkeitsort, an dem die doppelte Haushaltsführung begründet wurde, ist auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist. ...

(5) <sup>1</sup>§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 6b bis 8a, 10, 12 und Absatz 6 gilt sinngemäß. <sup>2</sup>Die §§ 4j, 6 Absatz 1 Nummer 1a und § 6e gelten entsprechend.

(6) *unverändert*

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

## Kompaktübersicht

J 20-1 **Inhalt der Änderung:** Zur Entlastung der Fernpendler wird die Entfernungspauschale ab 1.1.2021 befristet bis zum 31.12.2026 ab dem 21. km der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte um 5 bzw. 8 Cent auf 0,35 € (für 2021 bis 2023) bzw. auf 0,38 € (für 2024 bis 2026) je vollen Entfernungskilometer erhöht. In entsprechender Weise wird die Entfernungspauschale für eine Familienheimfahrt wöchentlich bei dHf. ab dem 21. km erhöht.

Mit der Ergänzung des § 9 Abs. 1 Satz 3 um eine neue Nr. 5b wird eine gesetzliche Pauschale iHv. 8 € je Kalendertag für ArbN eingeführt, die ihre berufliche Tätigkeit vorwiegend auf Kfz. ausüben und denen im Zusammenhang mit einer Übernachtung in den Fahrzeugen Aufwendungen entstehen.

Werbungskosten sind nunmehr entsprechend § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 auch Sonderabschreibungen nach § 7b.

Die Verpflegungspauschalen gem. § 9 Abs. 4a Satz 3 werden auf 28 € bzw. 14 € erhöht.

Bei Überschusseinkünften gilt nunmehr auch § 6e entsprechend.

J 20-2 **Rechtsentwicklung:**

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2019** s. § 9 Anm. 3, 4 und Anm. J 18-2.

► **WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Einfügung einer gesetzlichen Pauschale für ArbN, die ihre berufliche Tätigkeit vorwiegend auf Kfz. ausüben und dort übernachten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b), Erweiterung des Geltungsbereichs des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1 auf Sonderabschreibungen nach § 7b, Erhöhung der Verpflegungspauschale in § 9 Abs. 4a Satz 3 von 24 € auf 28 € (§ 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 1) bzw. von 12 € auf 14 € (§ 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 2 und 3) und Einbeziehung von § 6e in § 9 Abs. 5 Satz 2.

► **KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019** (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138): Erhöhung der Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ab dem 21. km von 0,30 € auf 0,35 € (2021 bis 2023) bzw. auf 0,38 € (2024 bis 2026) durch Anfügung von Satz 8 in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4. In gleicher Weise wird die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten ab dem 21. km von 0,30 € auf 0,35 € (2021 bis 2023) bzw. auf 0,38 € (2024 bis 2026) durch Anfügung von Satz 9 in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 erhöht.

J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

► **WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019:** § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 Satz 1 idF des JStG 2019 ist erstmals anzuwenden auf Sonderabschrei-

bungen nach § 7b idF von Art. 1 des Gesetzes v. 4.8.2019 (BGBl. I 2019, 1122; § 52 Abs. 16b Satz 1 idF des WElektroMobFördG („JStG 2019“ v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17). § 9 Abs. 5 Satz 2 idF des WElektroMobFördG („JStG 2019“) ist auch für VZ vor 2019 anzuwenden (§ 52 Abs. 16b Satz 3 idF des WElektroMobFördG („JStG 2019“, BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17). Die übrigen Änderungen des § 9 durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17) gelten ab VZ 2020 (Art. 39 Abs. 2 WElektroMobFördG („JStG 2019“, BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17).

► **KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019** § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 idF des KlimaschutzUmsG (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 138) sind ab VZ 2021 anzuwenden (Art. 7 Abs. 2 KlimaschutzUmsG).

### Grund und Bedeutung der Änderung:

J 20-4

#### ► Grund der Änderung:

- ▷ *Die Neuregelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8* hat die Förderung der sog. Fernpendler zum Ziel. Dadurch soll die infolge des Klimaschutzprogramms durch die sog. CO<sub>2</sub>-Bepreisung sich ergebende Erhöhung der Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte in Form einer höheren Entfernungspauschale teilweise ausgeglichen werden. Arbeitnehmer mit besonders langen Arbeitswegen sind nach Meinung des Gesetzgebers am stärksten durch die sog. CO<sub>2</sub>-Bepreisung in Mitleidenschaft gezogen. Zwar will der Gesetzgeber mit seinem Klimaschutzprogramm eine Verhaltensanpassung beim Bürger und damit beim Stpfl. erreichen. Er nimmt aber zur Kenntnis, dass Stpfl., die einen besonders langen Arbeitsweg zurücklegen müssen, besonders in ländlichen Regionen oftmals auf einen Pkw. angewiesen sind. Fernpendler sind in den Augen des Gesetzgebers die ArbN, die einen Arbeitsweg von mehr als 20 km haben. Die Entfernung von 21 km wurde typisierend festgelegt (s. zur Gesetzesänderung im Einzelnen BRDrucks. 514/19, 22 ff.).
- ▷ *Mit § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 9 nF* soll in gleicher Weise bei ArbN, die einen doppelten Haushalt führen und nicht arbeitstäglich zwischen ihrer Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte pendeln und auf die Nutzung eines Pkw. angewiesen sind, die Erhöhung der Kosten für Familienheimfahrten ab dem 21. km teilweise ausgeglichen werden.
- ▷ *Der neue gesetzliche Pauschbetrag gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b* betrifft Berufskraftfahrer, denen üblicherweise während einer mehrtägigen beruflichen Tätigkeit auf dem Fahrzeug Mehraufwendungen entstehen, wenn sie im Fahrzeug übernachten. Es handelt sich um Kosten, die bei anderen ArbN mit Übernachtung anlässlich einer Auswärtstätigkeit regelmäßig in den als WK abziehbaren Übernachtungskosten enthalten sind. Gemeint sind etwa die Kosten für die Benutzung der

sanitären Einrichtungen auf Raststätten und Autohöfen (BRDrucks. 356/19, 119).

- ▷ *Durch die Neuregelung des § 9 Abs. 4a Satz 3* werden die in den Nr. 1 bis 3 genannten Verpflegungspauschalen von 24 € auf 28 € bzw. von 12 € auf 14 € erhöht.

► **Bedeutung der Änderung:**

- ▷ *§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4:* Durch die Neuregelung bzw. die Anfügung des Satzes 8 an die bisherige Regelung der Nr. 4 wird die Entfernungspauschale ab dem 21. km der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte des ArbN zeitlich befristet mit unterschiedlichen Pauschsätzen angehoben. Die Neuregelung stellt lediglich in Teilen für Satz 2 der Nr. 4 eine Ausnahme dar. Alle übrigen Bestimmungen von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 (Sätze 1 und 3 bis 7) behalten auch für Fernpendler ihre Gültigkeit (s. im Einzelnen § 9 Anm. 450ff.; Anm. 458–462).

Arbeitnehmer, die die Voraussetzungen von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 erfüllen, können danach für Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für die ersten 20 km der Entfernung eine Pauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer als WK in Abzug bringen. Ab jedem darüber hinaus gehenden Entfernungskilometer kommt unter denselben Voraussetzungen eine Pauschale von 0,35 € bzw. 0,38 € befristet in Betracht. Dabei gilt der Pauschbetrag von 0,35 € für die Jahre 2021 bis 2023. Die weitere Erhöhung auf 0,38 € betrifft die Jahre 2024 bis 2026.

Die Festlegung der Grenze für die Erhöhung des Pauschbetrags auf mehr als 20 Entfernungskilometer wird lakonisch mit „typisierend“ erklärt (BRDrucks. 514/19, 23). In Wahrheit dürften fiskalische Erwägungen den Ausschlag gegeben haben. Überzeugend ist das nicht, denn die gesetzgeberisch gewünschte Belastung des Bürgers durch das sog. Klimaschutzprogramm kann auch für ArbN, die kürzere Arbeitswege haben, schon spürbar sein und eine Entlastung rechtfertigen. Maßgeblich sind in erster Linie nicht die Entfernungskilometer, sondern die finanziellen Verhältnisse des ArbN.

- ▷ *§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5:* Während einer dHf. kann der ArbN die Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück für jeweils einen Weg pro Woche („Familienheimfahrt“) als WK in Abzug bringen. Auch hier gilt eine Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden vollen km der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Ort der Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6; § 9 Anm. 499, 500). Durch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 9 wird die Entfernungspauschale entsprechend § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 um 5 Cent bzw. 8 Cent ab dem 21. Entfer-



nungskilometer angehoben. Auch hier gilt der Pauschbetrag von 0,35 € für die Jahre 2021 bis 2023 und der Pauschbetrag von 0,38 € für die Jahre 2024 bis 2026.

- ▷ § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b: Die neue Vorschrift betrifft wie § 9 Abs. 4a Satz 4 Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Fahrtätigkeit (§ 9 Anm. 567). Fahrtätigkeit ist eine besondere Form der Auswärtstätigkeit (zu Übernachtungskosten bei sonstigen Auswärtstätigkeiten s. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a; § 9 Anm. 501a ff.). Fahrtätigkeit liegt vor, wenn der ArbN seine berufliche Tätigkeit vorwiegend auf einem Fahrzeug ausübt (zB Berufskraftfahrer, Busfahrer, Seemann). Arbeitnehmer, die eine Fahrtätigkeit ausüben, verfügen über keine erste Tätigkeitsstätte iSd. § 9 Abs. 4 Satz 1; sie sind also auswärts tätig (BFH v. 18.6.2009 – VI R 61/06, BStBl. II 2010, 564; BFH v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926; BFH v. 6.2.2014 – VI R 34/13, BFH/NV 2014, 691). Kosten, die im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Fahrzeug stehen, sind abziehbare WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1. Sie konnten dementsprechend nach bisheriger Rechtslage in tatsächlicher bzw. geschätzter Höhe bei den Einkünften des ArbN aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug gebracht werden (BFH v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926; BMF v. 4.12.2012 – IV CV 5 - S 2353/12/10009, BStBl. I 2012, 1249). Der Ansatz einer Pauschale war aber bislang nicht zulässig.

Nach der Neuregelung wird der Abzug der tatsächlichen Mehraufwendungen bei Übernachtung bei einem ArbN mit Fahrtätigkeit nunmehr in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 1 eigens geregelt. Die Vorschrift knüpft allerdings den Abzug an die gesetzlichen Regelungen zu den Verpflegungspauschalen (§ 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 1 und 2 und Satz 5). Dies soll der Vereinfachung der Geltendmachung dienen (BRDrucks. 356/19, 119). Das bedeutet, dass der Abzug für den An- und Abreisetag (§ 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 2) und für jeden weiteren Tag mit einer Abwesenheit von 24 Stunden (§ 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 1) beansprucht werden kann. Diese Einschränkungen waren für den bisher zulässigen WKAbzug gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 nicht erforderlich.

Anstelle der tatsächlichen Mehraufwendungen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 1 kann der ArbN nunmehr für Mehraufwendungen anlässlich einer Übernachtung im Fahrzeug eine gesetzliche Pauschale iHv. 8 € pro Kalendertag in Abzug bringen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 2). Dieser Betrag tritt zu den Verpflegungspauschalen gem. § 9 Abs. 4a (s. dazu § 9 Abs. 4a Satz 4) hinzu.

Wird anstelle der tatsächlichen Mehraufwendungen der gesetzliche Pauschbetrag gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 2 geltend gemacht, ist die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen unbeachtlich (BRDrucks. 356/19, 119). Wegen der Anknüpfung an die gesetzlichen

Regelungen zu den Verpflegungspauschalen auch im Fall von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 2 kann der Pauschbetrag iHv. 8 € für den An- oder Abreisetag (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 2, § 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 2) sowie für jeden Kalendertag mit einer Abwesenheit von 24 Stunden (§ 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 1) beansprucht werden.