



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-0

Oberste Finanzbehörden
der Länder

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 886645

DATUM 31. August 2009

BETREFF **Entfernungspauschalen ab 2007;
Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale
(BGBl. I Seite 774, BStBl I Seite 536)**

GZ **IV C 5 - S 2351/09/10002**

DOK **2009/0534694**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Mit dem Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale vom 20. April 2009 (BGBl. I Seite 774, BStBl I Seite 536) wird die Gesetzeslage zur Entfernungspauschale von 2006 rückwirkend ab 1. Januar 2007 fortgeführt. Die Neuregelung zu den Entfernungspauschalen ab 2007 und das BMF-Schreiben vom 1. Dezember 2006 (BStBl I Seite 778) sind damit überholt.

Inhaltsübersicht

- 1. Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG)**
 - 1.1 Allgemeines
 - 1.2 Höhe der Entfernungspauschale
 - 1.3 Höchstbetrag von 4 500 Euro
 - 1.4 Maßgebende Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte
 - 1.5 Fahrgemeinschaften
 - 1.6 Benutzung verschiedener Verkehrsmittel
 - 1.7 Mehrere Wege an einem Arbeitstag
 - 1.8 Mehrere Dienstverhältnisse
 - 1.9 Anrechnung von Arbeitgeberleistungen auf die Entfernungspauschale
- 2. Entfernungspauschale für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 EStG)**
- 3. Behinderte Menschen**
- 4. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen**
- 5. Pauschalbesteuerung nach § 40 Absatz 2 Satz 2 EStG**
 - 5.1 Höhe der Pauschalbesteuerung
 - 5.2 Pauschalbesteuerung und Rückwirkung der Gesetzesänderung
- 6. Anwendungsregelung**

Zu den Entfernungspauschalen ab 2007 wird im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung genommen:

1. Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG)

1.1 Allgemeines

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 (siehe Tz. 4).

Auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel wird die Entfernungspauschale angesetzt. Übersteigen die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel die anzusetzende Entfernungspauschale, können diese übersteigenden Aufwendungen zusätzlich angesetzt werden (§ 9 Absatz 2 Satz 2 EStG). Dabei ist auf den einzelnen Arbeitstag bezogen zu ermitteln, ob für den Weg zur Arbeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln die tatsächlich aufgewendeten Fahrtkosten höher sind als die anzusetzende Entfernungspauschale (BFH vom 11. Mai 2005, BStBl II Seite 712).

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer benutzt von Januar bis September (an 165 Arbeitstagen) für die Wege von seiner Wohnung zur 90 km entfernten regelmäßigen Arbeitsstätte 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 regelmäßigen Arbeitsstätte mit dem öffentlichen Bus. Hierfür entstehen ihm tatsächliche Kosten in Höhe von $(3 \times 70 \text{ Euro}) = 210 \text{ Euro}$.

Für die Strecken mit dem eigenen Kraftwagen ergibt sich eine Entfernungspauschale von $165 \text{ Arbeitstagen} \times 90 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro} = 4\,455 \text{ Euro}$. Für die Strecke mit dem Bus errechnet sich eine Entfernungspauschale von $55 \text{ Arbeitstagen} \times 5 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro} = 83 \text{ Euro}$. Insoweit sind die tatsächlichen Aufwendungen von 210 Euro anzusetzen, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 4 665 Euro ergibt.

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

Für Flugstrecken sind die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen (BFH vom 26. März 2009, BStBl II Seite ■■■¹). Bei entgeltlicher Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers ebenso als Werbungskosten anzusetzen.

1.2 Höhe der Entfernungspauschale

Die Entfernungspauschale beträgt 0,30 Euro für jeden vollen Entfernungskilometer zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Die Entfernungspauschale gilt auch für die An- und Abfahrten zu und von Flughäfen.

Die anzusetzende Entfernungspauschale ist wie folgt zu berechnen:

Zahl der Arbeitstage x volle Entfernungskilometer x 0,30 Euro.

1.3 Höchstbetrag von 4 500 Euro

Die anzusetzende Entfernungspauschale ist grundsätzlich auf einen Höchstbetrag von 4 500 Euro im Kalenderjahr begrenzt. Die Beschränkung auf 4 500 Euro gilt

- wenn der Weg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte 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,
- bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, soweit keine höheren Aufwendungen glaubhaft gemacht oder nachgewiesen werden (§ 9 Absatz 2 Satz 2 EStG).

Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens greift die Begrenzung auf 4 500 Euro nicht. Der Arbeitnehmer muss lediglich nachweisen oder glaubhaft machen, dass er die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit dem eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen zurückgelegt hat. Ein Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen für den Kraftwagen ist somit für den Ansatz eines höheren Betrages als 4 500 Euro nicht erforderlich.

¹ Seitenzahl wird von der Redaktionsleitung des Bundessteuerblattes ergänzt.

1.4 Maßgebende Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte

Für die Bestimmung der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte 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 regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt wird. Bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs kann eine andere als die kürzeste Straßenverbindung zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt wird. Dies gilt auch, wenn der Arbeitnehmer ein öffentliches Verkehrsmittel benutzt, dessen Linienführung direkt über die verkehrsgünstigere Straßenverbindung erfolgt (z. B. öffentlicher Bus). Eine von der kürzesten Straßenverbindung abweichende Strecke ist verkehrsgünstiger, wenn der Arbeitnehmer die regelmäßige Arbeitsstätte - trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen - in der Regel schneller und pünktlicher erreicht (BFH vom 10. Oktober 1975, BStBl II Seite 852). Teilstrecken mit steuerfreier Sammelbeförderung sind nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen.

Eine Fährverbindung ist, soweit sie zumutbar erscheint und wirtschaftlich sinnvoll ist, mit in die Entfernungsberechnung einzubeziehen. Die Fahrtstrecke der Fähre selbst ist dann jedoch nicht Teil der maßgebenden Entfernung. An ihrer Stelle können die tatsächlichen Fährkosten berücksichtigt werden.

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. Fallen die Hin- und Rückfahrt zur regelmäßigen Arbeitsstätte auf verschiedene Arbeitstage, so kann aus Vereinfachungsgründen unterstellt werden, dass die Fahrten an einem Arbeitstag durchgeführt wurden; ansonsten ist H 9.10 (Fahrtkosten - bei einfacher Fahrt) LStH 2009 weiter zu beachten.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer fährt mit der U-Bahn zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Einschließlich der Fußwege beträgt die zurückgelegte Entfernung 15 km. Die kürzeste Straßenverbindung beträgt 10 km.

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

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer wohnt an einem Fluss und hat seine regelmäßige Arbeitsstätte auf der anderen Flussseite. Die Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte beträgt über die nächstgelegene Brücke 60 km und bei Benutzung einer Autofähre 20 km. Die Fährstrecke beträgt 0,6 km, die Fährkosten betragen 650 Euro jährlich.

Für die Entfernungspauschale ist eine Entfernung von 19 km anzusetzen. Daneben können die Fährkosten berücksichtigt werden (siehe auch Tz. 1.6 Beispiel 4).

1.5 Fahrgemeinschaften

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.

Der Höchstbetrag für die Entfernungspauschale von 4 500 Euro greift auch bei einer wechselseitigen Fahrgemeinschaft, und zwar für die Mitfahrer der Fahrgemeinschaft an den Arbeitstagen, an denen sie ihren Kraftwagen nicht einsetzen.

Bei wechselseitigen Fahrgemeinschaften kann zunächst der Höchstbetrag von 4 500 Euro durch die Wege an den Arbeitstagen ausgeschöpft werden, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde. Deshalb ist zunächst die (auf 4 500 Euro begrenzte) anzusetzende Entfernungspauschale für die Tage zu berechnen, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde. 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:

Bei einer aus drei Arbeitnehmern bestehenden wechselseitigen Fahrgemeinschaft beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte für jeden Arbeitnehmer 100 km. Bei tatsächlichen 210 Arbeitstagen benutzt jeder Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen an 70 Tagen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte.

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 100 km x 0,30 Euro = 4 200 Euro
(Höchstbetrag von 4 500 Euro ist nicht überschritten).

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

70 Arbeitstage x 100 km x 0,30 Euro = 2 100 Euro
abziehbar (unbegrenzt)
anzusetzende Entfernungspauschale = 6 300 Euro

Setzt bei einer Fahrgemeinschaft nur ein Teilnehmer seinen Kraftwagen ein, kann er die Entfernungspauschale ohne Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro für seine Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte 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 Euro.

1.6 Benutzung verschiedener Verkehrsmittel

Arbeitnehmer legen die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte 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 für die kürzeste Straßenverbindung zu ermitteln (Tz. 1.4). Auf der Grundlage dieser Entfernung ist sodann die anzusetzende Entfernungspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zu berechnen.

Die Teilstrecke, die mit dem eigenen Kraftwagen zurückgelegt wird, ist in voller Höhe anzusetzen; für diese Teilstrecke kann Tz. 1.4 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 Euro angesetzt werden kann.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 30 km zur nächsten Bahnstation und von dort 100 km mit der Bahn zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Die kürzeste maßgebende Entfernung (Straßenverbindung) beträgt 100 km. Die Aufwendungen für die Bahnfahrten betragen (monatlich 180 Euro x 12 =) 2 160 Euro im Jahr.

Von der maßgebenden Entfernung von 100 km entfällt eine Teilstrecke von 30 km auf Fahrten mit dem eigenen Kraftwagen, so dass sich hierfür eine Entfernungspauschale von 220 Arbeitstagen x 30 km x 0,30 Euro = 1 980 Euro ergibt. Für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn von (100 km – 30 km =) 70 km errechnet sich eine Entfernungspauschale von 220 Arbeitstagen x 70 km x 0,30 Euro = 4 620 Euro. Hierfür ist der Höchstbetrag von 4 500 Euro anzusetzen, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 6 480 Euro ergibt. Die tatsächlichen Aufwendungen für die Bahnfahrten in Höhe von 2 160 Euro bleiben unberücksichtigt, weil sie unterhalb der insoweit anzusetzenden Entfernungspauschale liegen.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 25 km zu einer verkehrsgünstig gelegenen Straßenbahnstation und von dort noch 5 km mit der Straßenbahn zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Die kürzeste maßgebende Entfernung (Straßenverbindung) beträgt 29 km. Die Monatskarte für die Straßenbahn kostet 44 Euro (x 12 = 528 Euro).

Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen von 25 km ergibt sich eine Entfernungspauschale von 220 Arbeitstagen x 25 km x 0,30 Euro = 1 650 Euro. Für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn von (29 km – 25 km =) 4 km errechnet sich eine Entfernungspauschale von 220 Arbeitstagen x 4 km x 0,30 Euro = 264 Euro. Insoweit sind die tatsächlichen Aufwendungen von 528 Euro jährlich anzusetzen, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 2 178 Euro ergibt.

Beispiel 3:

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

Die Entfernungspauschale beträgt bei 220 Arbeitstagen: $220 \times 120 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro} = 7\,920 \text{ Euro}$. Da jedoch für einen Zeitraum von neun Monaten öffentliche Verkehrsmittel benutzt worden sind, ist hier die Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro zu beachten. Die anzusetzende Entfernungspauschale ist deshalb wie folgt zu ermitteln:

165 Arbeitstage x 120 km x 0,30 Euro	= 5 940 Euro
Begrenzt auf den Höchstbetrag von	4 500 Euro
(Die tatsächlichen Kosten für die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel sind nicht höher.)	
zuzüglich	
55 Arbeitstage x 120 km x 0,30 Euro	= <u>1 980 Euro</u>
anzusetzende Entfernungspauschale insgesamt	<u><u>6 480 Euro</u></u>

Beispiel 4:

Ein Arbeitnehmer wohnt in Konstanz und hat seine regelmäßige Arbeitsstätte auf der anderen Seite des Bodensees. Für die Fahrt zur regelmäßigen Arbeitsstätte benutzt er 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 Euro. Bei 220 Arbeitstagen im Jahr ergibt sich eine

Entfernungspauschale von:	
220 Arbeitstage x 10 km x 0,30 Euro =	660 Euro
zuzüglich	
Fährkosten (12 x 122,50 Euro) =	<u>1 470 Euro</u>
Insgesamt zu berücksichtigen	<u><u>2 130 Euro</u></u>

1.7 Mehrere Wege an einem Arbeitstag

Die Entfernungspauschale kann für die Wege zu derselben regelmäßigen Arbeitsstätte für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt werden.

1.8 Mehrere Dienstverhältnisse

Bei Arbeitnehmern, die in mehreren Dienstverhältnissen stehen und denen Aufwendungen für die Wege zu mehreren auseinander liegenden regelmäßigen Arbeitsstätten entstehen, ist die Entfernungspauschale für jeden Weg zur regelmäßigen Arbeitsstätte anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer am Tag zwischenzeitlich in die Wohnung zurückkehrt. Die Einschränkung, dass täglich nur eine Fahrt zu berücksichtigen ist, gilt nur für eine, nicht aber für mehrere regelmäßige Arbeitsstätten. Werden täglich mehrere regelmäßige Arbeitsstätten ohne Rückkehr zur Wohnung nacheinander angefahren, so ist für die Entfernungsermittlung der Weg zur ersten regelmäßigen Arbeitsstätte als Umwegstrecke zur nächsten regelmäßigen Arbeitsstätte zu berücksichtigen; die für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzende Entfernung darf höchstens die Hälfte der Gesamtstrecke betragen.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer fährt vormittags von seiner Wohnung A zur regelmäßigen Arbeitsstätte B, nachmittags weiter zur regelmäßigen Arbeitsstätte 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 Gesamtentfernung beträgt $30 + 40 + 50 \text{ km} = 120 \text{ km}$, die Entfernung zwischen der Wohnung und den beiden regelmäßigen Arbeitsstätten $30 + 50 \text{ km} = 80 \text{ km}$. Da dies mehr als die Hälfte der Gesamtentfernung ist, sind $(120 \text{ km} : 2) = 60 \text{ km}$ für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzen.

1.9 Anrechnung von Arbeitgeberleistungen auf die Entfernungspauschale

Jeder Arbeitnehmer erhält die Entfernungspauschale unabhängig von der Höhe seiner Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 EStG gilt dies auch dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte 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 regelmäßiger Arbeitsstätte überlässt.

Die folgenden steuerfreien bzw. pauschal versteuerten Arbeitgeberleistungen sind jedoch auf die anzusetzende und ggf. auf 4 500 Euro begrenzte Entfernungspauschale anzurechnen:

- nach § 8 Absatz 2 Satz 9 EStG (44 Euro-Grenze) steuerfreie Sachbezüge für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte,
- nach § 8 Absatz 3 EStG steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bis höchstens 1 080 Euro (Rabattfreibetrag),
- der nach § 40 Absatz 2 Satz 2 EStG pauschal besteuerte Arbeitgeberersatz bis zur Höhe der abziehbaren Entfernungspauschale (siehe Tz. 5).

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)

Auf die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung sind die Tzn. 1.1 und 1.4 entsprechend anzuwenden. Die Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4 500 Euro gilt bei Familienheimfahrten nicht. Für Flugstrecken und bei entgeltlicher Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber 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. Behinderte Menschen

Nach § 9 Absatz 2 Satz 3 EStG können behinderte Menschen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte an Stelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen ansetzen. Bei Benutzung eines privaten Fahrzeugs können die Fahrtkosten ohne Einzelnachweis mit den pauschalen Kilometersätzen gemäß BMF-Schreiben vom 20. August 2001, BStBl I Seite 541, vgl. H 9.5 (Pauschale Kilometersätze) LStH 2009 angesetzt werden. Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens kann danach ohne Einzelnachweis der Kilometersatz von 0,30 Euro je gefahrenen Kilometer angesetzt werden. Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entstanden sind, können neben dem pauschalen Kilometersatz berücksichtigt werden. Werden die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit verschiedenen Verkehrsmitteln zurückgelegt, kann

das Wahlrecht - Entfernungspauschale oder tatsächliche Kosten - für beide zurückgelegten Teilstrecken - nur einheitlich ausgeübt werden (BFH vom 5. Mai 2009, BStBl II Seite ■■■²).

Beispiel:

Ein behinderter Arbeitnehmer (Grad der Behinderung von 90) fährt an 195 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 17 km zu einem behindertengerechten Bahnhof und von dort 82 km mit der Bahn zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Die tatsächlichen Bahnkosten betragen 1 682 Euro im Jahr.

a) Ermittlung der Entfernungspauschale

Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen errechnet sich eine Entfernungspauschale von 195 Arbeitstagen x 17 km x 0,30 Euro = 995 Euro zuzüglich 195 Arbeitstagen x 82 km x 0,30 Euro = 4 797 Euro, jedoch höchstens 4 500 Euro, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 5 495 Euro ergibt.

b) Ermittlung der tatsächlichen Kosten

Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen sind 195 Arbeitstage x 17 km x 2 x 0,30 Euro = 1 989 Euro anzusetzen (= tatsächliche Aufwendungen mit pauschalem Kilometersatz); für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn 1 682 Euro, insgesamt also 3 671 Euro.

Da die Entfernungspauschale mit 5 495 Euro höher ist, ist diese anzusetzen.

Eine Kombination von tatsächlichen Aufwendungen für die Teilstrecke mit dem Kraftwagen (1 989 Euro) und der Entfernungspauschale für die Strecke mit der Bahn (4 500 Euro), so dass insgesamt 6 489 Euro angesetzt werden könnten, ist mit § 9 Absatz 2 Satz 3 EStG nicht vereinbar.

4. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen

Nach § 9 Absatz 2 Satz 1 EStG sind durch die Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und Familienheimfahrten entstehen. Dies gilt z. B. auch für Parkgebühren für das Abstellen des Kraftfahrzeugs während der Arbeitszeit, für Finanzierungskosten, 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 regelmäßiger Arbeitsstätte oder einer Familienheimfahrt. Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oder auf einer zu berücksichtigenden

² Seitenzahl wird von der Redaktionsleitung des Bundessteuerblattes ergänzt.

Familienheimfahrt entstehen, sind als außergewöhnliche Aufwendungen im Rahmen der allgemeinen Werbungskosten nach § 9 Absatz 1 Satz 1 EStG weiterhin neben der Entfernungspauschale zu berücksichtigen (siehe Bundestags-Drucksache 16/12099, Seite 6). Hinweis 9.10 (Unfallschäden) LStH 2009 ist deshalb nicht mehr zu beachten.

5. Pauschalbesteuerung nach § 40 Absatz 2 Satz 2 EStG

5.1 Höhe der Pauschalbesteuerung

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte pauschal mit 15 % erheben, soweit diese Zuschüsse den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 EStG als Werbungskosten geltend machen kann. Ausschlaggebend für die Höhe der Zuschüsse ist demnach der Betrag, den der Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte als Werbungskosten geltend machen kann.

Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens ist die Höhe der pauschalierungsfähigen Zuschüsse des Arbeitgebers auf die Höhe der nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 EStG als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt. Ein höherer Zuschuss als 4 500 Euro ist pauschalierbar, soweit die anzusetzende Entfernungspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte diesen Betrag übersteigt. Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte erfolgen.

Bei Benutzung anderer Verkehrsmittel als des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens richtet sich die Höhe der pauschalierungsfähigen Zuschüsse nach den tatsächlichen Aufwendungen, maximal bis zu 4 500 Euro. Bei Nutzung eines Motorrads, Motorrollers, Mopeds, Mofas oder Fahrrads können die pauschalen Kilometersätze angesetzt werden, die nach R 9.5 Absatz 1 Satz 5 LStR mit dem BMF-Schreiben vom 20. August 2001 (BStBl I Seite 541) bekannt gemacht worden sind. Die pauschalierungsfähigen Zuschüsse des Arbeitgebers sind auf die Höhe der nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 EStG als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt. Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte erfolgen.

Eine Pauschalierung in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist ferner bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel oder Fähren, bei entgeltlicher Sammelbeförderung, für Flugstrecken sowie bei behinderten Menschen zulässig.

5.2 Pauschalbesteuerung und Rückwirkung der Gesetzesänderung

Der Arbeitgeber kann für alle nach dem 31. Dezember 2006 beginnenden Lohnzahlungszeiträume die Fahrtkostenzuschüsse auch dann in der genannten Höhe (Tz. 5.1) pauschal besteuern, wenn die Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b EStG) für das Jahr 2007 und 2008 (ggf. auch 2009) bereits übermittelt oder erteilt worden ist.

Macht der Arbeitgeber von der Pauschalierungsmöglichkeit Gebrauch, so ist die bereits übermittelte oder erteilte Lohnsteuerbescheinigung nicht zu ändern (§ 41c Absatz 3 Satz 1 EStG).

Zum Zweck einer möglichen Änderung der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer nach durchgeführter Pauschalierung zu bescheinigen, dass er einen bisher im Kalenderjahr 2007 oder 2008 (ggf. 2009 gesondert) in Höhe von Euro individuell besteuerten und bescheinigten Arbeitslohn nunmehr (in dieser Höhe) nach § 40 Absatz 2 Satz 2 EStG pauschal besteuert hat. Zur Aufzeichnung pauschal besteuerten Bezüge im Lohnkonto siehe § 4 Absatz 2 Nummer 8 LStDV; es ist nicht zu beanstanden, wenn für 2007 und 2008 (ggf. 2009) die Möglichkeit zur Nachprüfung in anderer Weise sichergestellt wird.

Der Arbeitnehmer kann mit der Bescheinigung des Arbeitgebers über die rückwirkend durchgeführte Pauschalbesteuerung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2007 und 2008 eine entsprechende Korrektur des Arbeitslohns geltend machen (§ 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO). Die (rückwirkend) nach § 40 Absatz 2 Satz 2 EStG pauschal besteuerten Fahrtkostenzuschüsse und geldwerten Vorteile bleiben bei der Veranlagung zur Einkommensteuer außer Ansatz (§ 40 Absatz 3 Satz 3 EStG); sie mindern aber die Entfernungspauschale (§ 40 Absatz 2 Satz 3 EStG). Bei der Korrektur des Arbeitslohns ist daher eine ggf. zwischenzeitlich erfolgte Anerkennung als Werbungskosten rückgängig zu machen.

Die infolge der (rückwirkenden) Pauschalierung erstatteten Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil) sind grundsätzlich in der Lohnsteuerbescheinigung des Jahres der Erstattung der Beiträge zu berücksichtigen.

Ist die Lohnsteuerbescheinigung für 2009 noch änderbar, kann die Erstattung in dieser Lohnsteuerbescheinigung berücksichtigt werden.

6. Anwendungsregelung

Das Einführungsschreiben zu den Entfernungspauschalen ab 2007 vom 1. Dezember 2006 (BStBl I Seite 778) und das BMF-Schreiben zur rückwirkenden Pauschalbesteuerung von Fahrtkostenzuschüssen und geldwerten Vorteilen aus Sachleistungen durch den Arbeitgeber vom 30. Dezember 2008 (BStBl 2009 I Seite 28) werden aufgehoben.

Das BMF-Schreiben vom 23. April 2009 (BStBl I Seite 539) zu den verfahrensrechtlichen Folgerungen ist weiter anzuwenden.

Dieses Schreiben ist mit Wirkung ab 1. Januar 2007 anzuwenden.

Es wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangsfrist auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen unter den Stichwörtern „Wirtschaft und Verwaltung“, „Steuern“, „Veröffentlichungen zu Steuerarten“ und „Lohnsteuer“ zur Ansicht und zum Abruf bereit.

Im Auftrag