

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Zeitlich befristete Erhöhung der Entfernungspauschalen für Fahrten zwischen Wohnung und BS und für Familienheimfahrten bei dHf. (KlimaschutzUmsG)
- ▶ Einführung einer Home-Office-Pauschale für die Ausübung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit in der häuslichen Wohnung.
- ▶ **Fundstelle:**
  - ▷ Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht (KlimaschutzUmsG) v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 17);
  - ▷ Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6).

## § 4

### Gewinnbegriff im Allgemeinen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

(1) bis (4) *unverändert*

[ab VZ 2021]

(5) <sup>1</sup>Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

Nr. 6 ... <sup>4</sup>§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 8 und Nummer 5 Satz 9 gilt entsprechend;

...

Nr. 6b ... <sup>4</sup>Liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach den Sätzen 2 und 3 verzichtet, kann der Steuerpflichtige für jeden Kalendertag, an dem er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, für seine gesamte betriebliche und berufliche Betätigung einen Betrag von 5 Euro abziehen, höchstens 600 € im Wirtschafts- oder Kalenderjahr;

(6) bis (10) *unverändert*

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas *Stapperfend*, Präsident des FG Berlin-Brandenburg, Cottbus

## Kompaktübersicht

### J 21-1 Inhalt der Änderungen:

► **§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 4** erklärt die ebenfalls mW ab dem 1.1. 2021 geschaffenen Regelungen in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 und Nr. 5 Satz 9 für entsprechend anwendbar. Damit gilt die dort normierte Erhöhung der Entfernungspauschalen für Fernpendler mit einer Entfernung von mehr als 20 km (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8) und für 20 km übersteigende Familienheimfahrten (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 9) auch für die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 geregelten Wege des Stpfl. zwischen Wohnung und BS und für Familienheimfahrten bei dHf. Die Erhöhung ab dem 21. km erfolgt in zeitlicher Hinsicht in zwei Schritten. So beträgt die Pauschale jeweils pro km für die Jahre 2021 bis 2023 0,35 € und für die Jahre 2024 bis 2026 0,38 €. Für die Entfernungen bis 20 km bleibt es bei der bisherigen Pauschale von 0,30 €, die nach derzeitigem Rechtsstand ab dem Jahr 2027 auch wieder für Entfernungen über 20 km gilt.

► **§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4** lässt einen pauschalen BA-Abzug – und über § 9 Abs. 5 auch einen pauschalen WKAbzug – zu, wenn der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit in seiner häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht (sog. Home-Office-Pauschale).

### J 21-2 Rechtsentwicklung:

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2020** s. § 4 Anm. 2.

► **KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019** (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 17): An § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 wird ein neuer Satz 4 angehängt, der die zeitgleich neu geschaffenen Regelungen in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 und Nr. 5 Satz 9 für entsprechend anwendbar erklärt.

► **JStG 2020 v. 21.12.2020** (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): An § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b wird ein neuer Satz 4 angehängt, der eine Home-Office-Pauschale für den Fall vorsieht, dass der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit in seiner häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht.

### J 21-3 Zeitlicher Anwendungsbereich:

► **§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 4** tritt nach Art. 7 Abs. 2 des KlimaschutzUmsG v. 21.12.2019 (BGBl. I 2019, 2886; BStBl. I 2020, 17) zum 1.1.2021 in Kraft. Aufgrund der zeitlichen Beschränkung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 und Nr. 5 Satz 9 gilt die Regelung nur bis einschließlich 2026.

► **§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4** ist nach § 52 Abs. 6 Satz 13 idF des JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) für nach dem

31.12.2019 und vor dem 1.1.2022 in der häuslichen Wohnung ausgeübte Tätigkeiten anzuwenden. Die Regelung gilt mithin nur für die VZ 2020 und 2021.

**Grund und Bedeutung der Änderungen:**

J 21-4

► **§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 4:**

- ▷ *Gleichbehandlung von Werbungskosten und Betriebsausgaben:* Durch den Verweis auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 und Nr. 5 Satz 9 findet die dort vorgesehene Erhöhung der Entfernungspauschalen auch auf Fahrten zwischen Wohnung und BS mit einer Entfernung von mehr als 20 km Anwendung. Damit wird eine Gleichbehandlung von WK und BA hergestellt.
- ▷ *Ausgleich für CO<sub>2</sub>-Bepreisung:* Die Erhöhung der Entfernungspauschale erfolgt pauschalierend zum Ausgleich der sich durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung ergebenden Erhöhung der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder BS sowie Familienheimfahrten (so die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/14338, 24f.).
- ▷ *Nach Gesetzesbegründung kein Abweichen von Rechtsprechung des BVerfG:* Obwohl die Erhöhung dieser Aufwendungen durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung auch diejenigen Stpfl. trifft, die (nur) Entfernungen bis 20 km zurückzulegen haben, enthält das Gesetz hierfür keine Erhöhung der Entfernungspauschale. Der Gesetzgeber sieht darin keinen Verstoß gegen die Rspr. des BVerfG. Dieses hatte die Neuregelung des § 9 Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 idF des StÄndG 2007 (v. 19.7.2006, BGBl. I 2006, 1652), wonach die Aufwendungen des ArbN für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten bei einer Entfernung von weniger als 21 km keine WK (mehr) sein sollten, mangels einer hinreichenden sachlichen Begr. für die Abkehr vom Veranlassungsprinzip wegen eines Verstoßes gegen den Gleichheitssatz für verfassungswidrig erklärt (BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, Rz. 66ff.). Der Gesetzgeber beschränkt diese Aussage auf die gänzliche Versagung des Abzugs, die bei der nunmehrigen Neuregelung nicht vorliege (BTDrucks. 19/14338, 25). Dies überzeugt mE nicht, weil auch die jetzige Regelung eine Ungleichbehandlung vorsieht, die allerdings gerechtfertigt sein kann, wenn sachliche Gründe hierfür vorliegen (s. dazu auch *Mellinghoff*, FAZ v. 5.1.2020, 19).
- ▷ *Fehlende Auswirkung bei Kurzstrecken als Differenzierungsgrund:* Der Gesetzgeber begründet die Differenzierung bei der Entfernungspauschale damit, dass Stpfl., bei denen die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht mehr als 20 km betrage, regelmäßig unter dem ArbN-Pauschbetrag von 1000 € lägen, so dass sich eine Erhöhung der Entfernungspauschale für diese kurzen Strecken

stl. nicht auswirke (BTDrucks. 19/14338, 25). Dies mag für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte iSv. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 zwar zutreffen. Für die Familienheimfahrten iSv. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 gilt dies in den meisten Fällen allerdings nicht und schon gar nicht für die von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 erfassten Fahrten zwischen Wohnung und BS und Familienheimfahrten, weil es für die von dieser Norm erfassten Stpfl. keinen ArbN-Pauschbetrag gibt, so dass es geboten gewesen wäre, die Entfernungspauschale für alle erfassten Fahrten zu erhöhen.

- ▷ *Anreiz für Nutzung alternativer Verkehrsmittel als weiterer Differenzierungsgrund:* Auch das weitere Argument des Gesetzgebers, dass der BFH (BFH v. 16.11.2017 – VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404) einen Zeitaufwand von einer Stunde pro Strecke für ein arbeitstägliches Aufsuchen der Arbeitsstätte für zumutbar erachtet habe und dass ein Stpfl. in dieser Zeit ohne Nutzung eines Kfz. eine Strecke von ca. 20 km zurücklegen könne (so BTDrucks. 19/14338, 25), überzeugt nicht. Der Gesetzgeber will damit zwar einen Anreiz schaffen, öffentliche Verkehrsmittel oder das Fahrrad für Strecken bis zu 20 km zu nutzen. Ob dies möglich ist, hängt aber nicht nur von der Entfernung ab, sondern auch vom Ausbau des öffentlichen Nahverkehrs. Ist dieser gut ausgebaut, so ist es zudem möglich, auch längere Strecken ohne Nutzung eines Kfz. zurückzulegen. Das bloße Abstellen auf die Entfernung erweist sich damit nicht als sachliche Differenzierung.
- ▷ *Die zeitliche Befristung* der Erhöhung rechtfertigt der Gesetzgeber damit, dass sich die Stpfl. bis zum Jahr 2026 auf die veränderten Umstände einstellen könnten, etwa durch Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel oder anderer Antriebstechniken von Kfz. (BTDrucks. 19/14338, 24). Das gelingt allerdings nur, wenn ein entsprechendes Angebot bis dahin existiert. Anderenfalls wäre eine Verlängerung der Regelung geboten.

**§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4** wurde erst durch den Finanzausschuss in das JStG 2020 aufgenommen (siehe Beschlussempfehlung und Bericht v. 10.12.2020, BTDrucks. 19/25160, 17f.) und ist Folge der Verstärkung der Heimarbeit zu Zeiten der Corona-Pandemie (s. zB BTDrucks. 19/25160, 3 und 154). Diese zwingt viele Menschen, ihrer betrieblichen/beruflichen Tätigkeit an einem Arbeitsplatz in ihrer Wohnung nachzugehen. Durch die Home-Office-Pauschale könnten Beschäftigte und Selbständige auch ohne ein von der Steuer abzugsfähiges häusliches Arbeitszimmer pro Tag 5 € stl. geltend machen (BTDrucks. 19/25160, 159). Ausgangspunkt für die Schaffung der Home-Office-Pauschale war dabei, dass Stpfl. bislang Aufwendungen für in der eigenen Wohnung verrichtete berufliche oder betriebliche Tätigkeiten nur dann nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 als BA oder über den Verweis in § 9 Abs. 5 Satz 1 als WK abziehen

konnten, wenn sie ein häusliches Arbeitszimmer nutzten, woran Rspr. und FinVerw. strenge Anforderungen stellen (s. zum Begriff des Arbeitszimmers § 4 Anm. 1510 ff.). Dies erwies sich zu Zeiten der Corona-Pandemie als nicht mehr ausreichend (BTDrucks. 19/25160, 3 und 154), führte aber gleichzeitig auch dazu, dass die Regelung auf die (voraussichtlich) von der Pandemie betroffenen Jahre 2020 und 2021 beschränkt wurde. Damit bleibt die Vorschrift inhaltlich und zeitlich hinter den vereinzelt im Finanzausschuss gestellten Anträgen zurück, die eine grundsätzliche Auseinandersetzung mit dem Begriff des Arbeitszimmers und die Schaffung einer unbefristeten Regelung mit der Begr. befürwortet hatten, dass es auch nach der Corona-Pandemie vermehrt zu Arbeiten von zu Hause kommen werde (BTDrucks. 19/25160, 3, 154 und 161 f.).

## Die Änderungen im Detail

### ■ § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 4 (zeitlich befristete Erhöhung der Entfernungspauschalen)

Die Regelung erklärt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 und Nr. 5 Satz 9 für entsprechend anwendbar. Damit übernimmt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 4 die in Bezug genommenen Vorschriften für die Wege zwischen Wohnung und BS und Familienheimfahrten, ohne einen weiteren Regelungsinhalt hinzuzufügen. Aus diesem Grunde wird auf die Erläuterungen zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 (§ 9 Anm. 464) und § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 9 (§ 9 Anm. 501a) verwiesen. J 21-5

### ■ § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 (Home-Office-Pauschale)

Die Regelung legt fest, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Höhe der Stpfl. die Home-Office-Pauschale als BA und – über den Verweis in § 9 Abs. 5 – als WK abziehen darf. J 21-6

**Kein häusliches Arbeitszimmer:** Voraussetzung ist zunächst, dass der Stpfl. nicht über ein häusliches Arbeitszimmer verfügt. Das ist der Fall, wenn die Voraussetzungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 und Satz 2 nicht erfüllt sind, etwa weil der Stpfl. für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit einen häuslichen Arbeitsplatz nutzt, der nicht den Anforderungen entspricht, die an ein Arbeitszimmer iSv. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 zu stellen sind, zB wenn er diese Arbeiten im Wohnzimmer, in der Küche oder einem anderen nicht ganz überwiegend für die berufliche oder betriebliche Tätigkeit genutzten Raum ausübt (zum Begriff des Arbeitszimmers s. § 4 Anm. 1510 ff.). Ferner fehlt es auch dann an ei-

nem häuslichen Arbeitszimmer, wenn der Stpfl. betriebliche oder berufliche Tätigkeiten bislang gar nicht in seiner Wohnung ausgeübt hat. Diese Variante dürfte im Hinblick auf die Corona-Pandemie von besonderer Bedeutung sein, weil zahlreiche Stpfl., insbes. ArbN, erstmals durch die Schließung von Unternehmen gezwungen waren, ihre Tätigkeit im Home-Office auszuüben. Schließlich fehlt es auch dann an einem häuslichen Arbeitszimmer iSv. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4, wenn dem Stpfl. für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Der Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ist in diesem Fall nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 1 und 2 ausgeschlossen, was für die Anwendung der Home-Office-Pauschale dem Fehlen eines Arbeitszimmers gleichsteht.

J 21-7 **Verzicht auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer:** Die Home-Office-Pauschale findet auch dann Anwendung, wenn der Stpfl. „auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach den Sätzen 2 und 3 verzichtet“. Das setzt zunächst voraus, dass der Stpfl. über ein Arbeitszimmer iSv. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 verfügt und dass für diese Aufwendungen angefallen sind, die nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 iHv. maximal 1250 € oder nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 in voller Höhe abziehbar sind. Ist dies der Fall, so kann der Stpfl. gleichwohl auf den Abzug dieser Aufwendungen verzichten und stattdessen den Ansatz der Home-Office-Pauschale wählen. Das ist aber nur dann wirtschaftlich sinnvoll, wenn diese die für das Arbeitszimmer angefallenen Aufwendungen übersteigt, so etwa dann, wenn der Stpfl. das Arbeitszimmer an 100 Tagen ausschließlich im Rahmen seiner Home-Office-Tätigkeit genutzt hat, so dass sich die Home-Office-Pauschale auf 500 € beläuft (100 Tage × 5 €), während sich die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nur aus Strom- und Heizkosten zusammensetzen und insgesamt nur 300 € ausmachen. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 räumt dem Stpfl. insoweit ein Wahlrecht ein, die höhere Home-Office-Pauschale in Abzug zu bringen. Entscheidet er sich allerdings für den Ansatz der tatsächlich angefallenen Aufwendungen, so scheidet daneben eine Berücksichtigung der Home-Office-Pauschale aus, selbst wenn diese höher ist.

J 21-8 **Ausschließliche Ausübung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit in der häuslichen Wohnung:** Weitere Voraussetzung für die Anwendung der Home-Office-Pauschale ist, dass der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt.

► **Art und Umfang der Ausübung:** Wo der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung ausübt, ist dabei gleichgültig, so dass auch die Ausübung betrieblicher oder beruflicher Tätigkeiten in ansonsten rein privat genutzten Räumen und Wohnungsberei-

chen (zB Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Diele) ausreichen, um die Vergünstigung der Home-Office-Pauschale in Anspruch zu nehmen. In zeitlicher Hinsicht ist nicht der gesamte VZ maßgeblicher Betrachtungszeitraum, sondern der jeweilige Kalendertag, weil § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 zur Bemessung der Home-Office-Pauschale auf eben diesen Kalendertag abstellt. Damit ist danach zu fragen, an wie vielen Kalendertagen der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausgeübt hat. Dabei ist zunächst zu beachten, dass das Gesetz keine zeitlichen Vorgaben für den Umfang der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit macht. Soweit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 davon spricht, dass die Tätigkeit „ausschließlich“ in der häuslichen Wohnung ausgeübt worden sein muss, beinhaltet dies keine zeitliche Komponente, sondern besagt nur, dass der Stpfl. nicht (auch) außerhalb der Wohnung tätig geworden sein darf. Das hat zur Folge, dass die Home-Office-Pauschale auch dann anzuerkennen ist, wenn der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit in der Wohnung in zeitlich geringerem Umfang ausgeübt hat, als dies bei einem Aufsuchen seiner eigentlichen Tätigkeitsstätte der Fall gewesen wäre. Ausgehend vom Zweck der Norm, diejenigen Aufwendungen pauschal abzugelten, die durch die Ausübung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit in der Wohnung entstanden sind, dürften allerdings zeitlich untergeordnete Betätigungen noch nicht zur Anwendung der Pauschale führen, so dass uE zumindest erforderlich ist, dass der Stpfl. pro anzusetzendem Kalendertag mindestens die Hälfte seiner üblichen Arbeitszeit für die Tätigkeiten in der häuslichen Wohnung aufwendet.

► **Nachweisprobleme für den Steuerpflichtigen:** Das Erfordernis der ausschließlichen Ausübung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit in der häuslichen Wohnung stellt den Stpfl. vor nicht zu unterschätzende Nachweisprobleme, denn da sich der Abzug der Home-Office-Pauschale für ihn günstig darstellt, trägt er die Darlegungs- und Feststellungslast dafür, ob, in welchem Umfang und an wie vielen Tagen er die betriebliche oder berufliche Tätigkeit tatsächlich ausschließlich in seiner häuslichen Wohnung ausgeübt hat. Diesen Nachweis wird er aber in vielen Fällen gar nicht führen können. So mag es einem ArbN vielleicht durch eine Bescheinigung seines ArbG noch gelingen, die vorübergehende Schließung seiner eigentlichen Arbeitsstätte nachzuweisen. Dass der ArbN an diesen Tagen aber auch tatsächlich seine Tätigkeit in der häuslichen Wohnung ausgeübt hat, wird er allerdings kaum nachweisen können. Für Stpfl. mit Gewinneinkünften wird dieser Nachweis in aller Regel noch schwieriger sein, da sie keine ArbG-Bescheinigungen beibringen können. Insofern wird die Anwendung der Home-Office-Pauschale von der Großzügigkeit der FinVerw. abhängen.

**Kein Aufsuchen einer außerhalb der häuslichen Wohnung belegenen Betätigungsstätte:** Der Ansatz der Home-Office-Pauschale setzt weiter

voraus, dass der Stpfl. an dem jeweiligen Kalendertag keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht. Abgesehen davon, dass er auch diesen Nachweis kaum führen können wird, ist erforderlich, dass der Stpfl. an dem Kalendertag, für den er den Ansatz der Pauschale begehrt, ausschließlich zu Hause gearbeitet hat. Damit ist es für die Anwendung der Home-Office-Pauschale bereits schädlich, wenn der Stpfl. morgens seine eigentliche Arbeitsstätte aufsucht, um die eingegangene Post oder Akten abzuholen, die er anschließend in seiner Wohnung bearbeitet, denn in diesem Fall hat er eine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene BS aufgesucht. Dies reicht aus, um den Ansatz der Home-Office-Pauschale für diesen Kalendertag zu versagen, weil der Wortlaut der Norm nur auf das Aufsuchen der Betätigungsstätte abstellt und nicht auch darauf, dass der Stpfl. dort tätig geworden ist. Dies schränkt die Anwendung der Regelung erheblich ein und läuft dem Zweck der Norm zuwider, diejenigen Aufwendungen pauschal abzugelten, die durch die Ausübung der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit in der Wohnung entstanden sind.

J 21-10

**Rechtsfolge:** Der Stpfl. kann für jeden Kalendertag, an dem die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 vorgelegen haben, einen Betrag von 5 € abziehen (zu den diesbezüglichen Nachweisproblemen s. Anm. J 21-8). Dieser Betrag umfasst nach dem ausdrücklichen Hinweis im Gesetz die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung des Stpfl. Das bedeutet, dass er die Home-Office-Pauschale pro Kalendertag nicht mehrfach in Anspruch nehmen darf, selbst wenn er mehrere betriebliche oder berufliche Tätigkeiten an diesem Kalendertag ausschließlich in seiner Wohnung ausübt, ohne eine außerhalb belegene Betätigungsstätte aufzusuchen. Mithin kann auch der Stpfl., der bis nachmittags in seiner Wohnung Tätigkeiten im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und anschließend Tätigkeiten im Rahmen seiner daneben existierenden Einkünfte aus selbständiger Arbeit ausübt, pro Kalendertag nur eine Home-Office-Pauschale iHv. 5 € abziehen. Gegebenenfalls hat eine Aufteilung auf die einzelnen Einkunftsarten stattzufinden. Zudem ist es dem Stpfl. in diesem Fall auch verwehrt, im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die Home-Office-Pauschale und im Rahmen seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit die – ggf. durch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 der Höhe nach begrenzten – Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer anzusetzen, weil die Home-Office-Pauschale die Heimarbeit für die „gesamte betriebliche und berufliche Betätigung“ abgelten soll.

Setzt der Stpfl. die Home-Office-Pauschale an, so kann er für die betroffenen Kalendertage nicht zugleich auch BA oder WK für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte geltend machen, weil der Ansatz der Home-Office-Pauschale gerade voraussetzt, dass der Stpfl. an dem jeweiligen Kalendertag keine außerhalb der häus-

lichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht. Dies relativiert die Höhe des Abzugs und führt bei Fernpendlern mit einer Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte ab 17 km und einer in den Jahren 2021 bis 2023 anzuwendenden km-Pauschale von 0,35 € ab dem 21. km (s. Anm. J 21-1) dazu, dass der Ansatz der Home-Office-Pauschale ungünstiger ist als der pauschale Ansatz der Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte.

Der Höhe nach sieht § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 eine Begrenzung der Home-Office-Pauschale auf 600 € im Wj. oder Kj. vor. Das entspricht einer an 120 Tagen pro Wj. oder Kj. ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausgeübten betrieblichen oder beruflichen Betätigung.

