

Arbeitslohn bei Teilnahme an Betriebsveranstaltungen – § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG – BMF Schreiben vom 14.10.2015, IV C 5 – S 2332/15/10001

Mit dem Gesetz zur Anpassung der AO an den Zollkodex der Union ist **ab 2015** der § 19 Abs. 1 S. 1 EStG um eine neue Nr. 1a erweitert worden.

Danach gehören Zuwendungen anlässlich von zwei Betriebsveranstaltungen jährlich dann nicht zum Arbeitslohn, wenn:

- die Veranstaltung allen Betriebsangehörigen offensteht und
- die Aufwendungen je Teilnehmer 110 € – nun als Freibetrag ausgestaltet – nicht übersteigen, einschließlich Begleitperson.

Das BMF Schreiben vom 14.10.2015, IV C 5 – S 2332/15/10001 DOK 2015/0581477 beschreibt zunächst die Begriffe Betriebsveranstaltung und Zuwendung.

Betriebsveranstaltungen sind danach Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter, z.B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern, Jubiläumsfeiern. Ob diese Veranstaltungen vom Arbeitgeber, Betriebsrat oder Personalrat durchgeführt werden, ist unerheblich. Eine Betriebsveranstaltung liegt aber nur vor, wenn der Teilnehmerkreis sich überwiegend aus Betriebsangehörigen, deren Begleitpersonen und gegebenenfalls Leiharbeitnehmern oder Arbeitnehmern anderer Unternehmen im Konzernverbund zusammensetzt.

Zuwendungen anlässlich einer Betriebsveranstaltung sind insbesondere:

- a) Speisen, Getränke, Tabakwaren und Süßigkeiten,
- b) die Übernahme von Übernachtungs- und Fahrtkosten (siehe auch Tz. 6 des BMF Schreibens),
- c) Musik, künstlerische Darbietungen sowie Eintrittskarten für kulturelle und sportliche Veranstaltungen, wenn sich die Veranstaltung nicht im Besuch der kulturellen oder sportlichen Veranstaltung erschöpft,
- d) Geschenke. Dies gilt auch für die nachträgliche Überreichung der Geschenke an solche Arbeitnehmer, die aus betrieblichen oder persönlichen Gründen nicht an der Betriebsveranstaltung teilnehmen konnten, nicht aber für eine deswegen gewährte Barzuwendung,
- e) Zuwendungen an Begleitpersonen des Arbeitnehmers,
- f) Barzuwendungen, die statt der in a) bis c) genannten Sachzuwendungen gewährt werden, wenn ihre zweckentsprechende Verwendung sichergestellt ist,
- g) Aufwendungen für den äußeren Rahmen, z.B. für Räume, Beleuchtung oder Eventmanager.

Für die Berechnung des Freibetrags ist das Beispiel des BMF unter Rz. 4a zu beachten.

Beispiel 11.1.3: Die Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung betragen 10.000 €. Der Teilnehmerkreis setzt sich aus 75 Arbeitnehmern zusammen, von denen 25 von je einer Person begleitet werden.

Lösung: Die Aufwendungen sind auf 100 Personen zu verteilen, sodass auf jede Person ein geldwerter Vorteil von 100 € entfällt. Sodann ist der auf die Begleitperson entfallende geldwerte Vorteil dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen. 50 Arbeitnehmer haben somit einen geldwerten Vorteil von 100 €, der den Freibetrag von 110 €

nicht übersteigt und daher nicht steuerpflichtig ist. Bei 25 Arbeitnehmern beträgt der geldwerte Vorteil 200 €; nach Abzug des Freibetrags von 110 € ergibt sich für diese Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von jeweils 90 €.

Absagen zur Weihnachtsfeier gehen steuerlich nicht zu Lasten der feiernden Kollegen

FG Köln, Pressemitteilung vom 03.09.2018 zum Urteil 3 K 870/17 vom 27.06.2018

Absagen von Kollegen anlässlich einer Betriebsveranstaltung (hier: Weihnachtsfeier) gehen steuerrechtlich nicht zu Lasten der tatsächlich Feiernden. Dies hat der 3. Senat des FG Köln mit seinem am 03.09.2018 veröffentlichten Urteil vom 27.06.2018 (Az. 3 K 870/17) entschieden.

Die Klägerin plante Ende des Jahres 2016 die Durchführung eines gemeinsamen Kochkurses als Weihnachtsfeier. Nach dem Konzept des Veranstalters durfte jeder Teilnehmer unbegrenzt Speisen und Getränke verzehren. Von den ursprünglich angemeldeten 27 Arbeitnehmern sagten zwei kurzfristig ab, ohne dass dies zu einer Reduzierung der bereits veranschlagten Kosten durch den Veranstalter führte.

Die Klägerin berechnete im Rahmen der Lohnversteuerung die Zuwendung an die einzelnen Arbeitnehmer, indem sie die ursprünglich angemeldeten 27 Arbeitnehmer berücksichtigte. Demgegenüber verlangte das Finanzamt, dass auf die tatsächlich teilnehmenden 25 Arbeitnehmer abzustellen sei, sodass sich ein höherer zu versteuernder Betrag ergab.

Die hiergegen erhobene Klage hatte Erfolg. Nach der Urteilsbegründung sei es nicht nachvollziehbar, weshalb den Feiernden die vergeblichen Aufwendungen des Arbeitgebers für sog. „No-Shows“ zuzurechnen seien. Dies gelte im vorliegenden Fall gerade deshalb, weil die Feiernden keinen Vorteil durch die Absage ihrer beiden Kollegen gehabt hätten. Denn nach dem Veranstaltungskonzept habe jeder Teilnehmer ohnehin nach seinem Belieben unbegrenzt viele Speisen und Getränke konsumieren dürfen. Mit seinem Urteil stellte sich der 3. Senat des FG Köln ausdrücklich gegen eine bundeseinheitliche Anweisung des Bundesfinanzministeriums an die Finanzämter (vgl. Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 14.10.2015, IV C 5 – S-2332/15/100001 (BStBl I 2015, 832).

Das Finanzamt hat die zugelassene Revision beim Bundesfinanzhof in München eingelegt, die unter dem Aktenzeichen VI R 31/18 geführt wird.

Die 44-€-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG ist für Zuwendungen anlässlich von **Betriebsveranstaltungen nicht** anwendbar.

Der Freibetrag gilt für **bis zu zwei Betriebsveranstaltungen** jährlich. Nimmt der Arbeitnehmer aber an mehr als zwei Betriebsveranstaltungen teil, können die beiden Veranstaltungen, für die der Freibetrag gelten soll, vom Arbeitnehmer ausgewählt werden.

Dient die Teilnahme eines Arbeitnehmers an einer Betriebsveranstaltung dagegen der Erfüllung beruflicher Aufgaben, z.B. wenn der Personalchef oder Betriebsrats-/Personalratsmitglieder die Veranstaltungen mehrerer Abteilungen besuchen, ist der auf diesen Arbeitnehmer entfallende Anteil an den Gesamtaufwendungen kein Arbeitslohn.

Für die durch eine Betriebsveranstaltung entstehenden Reisekosten sind die folgenden drei Beispiele des BMF Schreibens zu beachten:

Beispiel 11.1.4: Arbeitgeber A veranstaltet einen Betriebsausflug. Mitarbeiter, die an einem anderen Standort tätig sind, reisen für den Betriebsausflug zunächst zur Unternehmenszentrale an.

Lösung: Diese Fahrtkosten – sowie ggf. im Zusammenhang mit der An- und Abreise entstehende Verpflegungspauschalen und Übernachtungskosten – gehören nicht zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung, sondern können als Reisekosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Beispiel 11.1.5: Arbeitgeber A veranstaltet einen Betriebsausflug. Für die Fahrt vom Unternehmen zum Ausflugsziel organisiert er eine gemeinsame Busfahrt.

Lösung: Die Kosten hierfür zählen zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung.

Beispiel 11.1.6: Der Betriebsausflug beginnt mit einer ganztägigen Fahrt auf einem Fahrgastschiff. Am nächsten Tag wird die Betriebsveranstaltung am Zielort fortgesetzt.

Lösung: Sowohl die übernommenen Fahrtkosten als auch die Übernachtungskosten gehören zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung.

11.1.2 Versorgungsbezüge (Zeilen 11–16)

Versorgungsbezüge sind nach § 19 Abs. 2 S. 2 EStG Ruhegehälter, Witwen- oder Waisengelder, Unterhaltsbeiträge oder ein gleichartiger Bezug:

- aufgrund **beamtenrechtlicher Vorschriften** oder Grundsätze von Körperschaften des öffentlichen Rechts, Anstalten, Stiftungen, Verbände,
- in anderen Fällen Bezüge und Vorteile **aus früheren Dienstleistungen** wegen Erreichens einer **Altersgrenze**, verminderter Erwerbstätigkeit oder Hinterbliebenenbezüge. Die Altersgrenze von grundsätzlich 63 Lebensjahren, bzw. für Schwerbehinderte das 60. Lebensjahr, ist Bedingung für die Gewährung des Versorgungsfreibetrages.

Wichtig ist die Eintragung in der **Zeile 13**. Dort wird die Grundlage für den zu ermittelnden Versorgungsfreibetrag gelegt. Der Versorgungsfreibetrag wird im Jahr des Versorgungsbegins ermittelt und bleibt dann unverändert.

Eine Neuberechnung des Versorgungsfreibetrages erfolgt nur dann, wenn durch zusätzliche, andere Einkünfte der Versorgungsbezug verändert wird (erhöht oder vermindert). Regelmäßige Anpassungen des Versorgungsbezugs bleiben dagegen für den Versorgungsfreibetrag unerheblich.

Der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag werden bis zum Kalenderjahr 2040 abgeschmolzen. Dabei ist zu beachten, dass nur die später beginnenden Versorgungsbezüge den jeweils geringeren Versorgungsfreibetrag erhalten. Der einmal ermittelte Versorgungsfreibetrag bleibt für diesen Versorgungsempfänger unverändert.

In Zeile 13 muss also nicht das aktuelle Kalenderjahr 2019, sondern das Jahr des erstmaligen Versorgungsbezugs eingetragen werden. Es handelt sich hierbei um die soge-

nannten E-Daten, die elektronisch vorgegeben sind. Dennoch ist Sorgfalt angebracht, weil auch hier in der Vergangenheit falsche Übertragungen erfolgt sind.

Beispiel 11.1.7: Der Beamte Rudi Ruhig erhält ab dem 01.01.2005 seine verdiente Pension. In Zeile 13 trägt er daher das Kalenderjahr 2005 ein.

(Alternativ das **falsche** Kalenderjahr 2019)

Lösung: Der Versorgungsfreibetrag für Rudi Ruhig beträgt 40 % der Versorgungsbezüge, höchstens 3.000 € + 900 € Zuschlag, also insgesamt maximal **3.900 €**.

In der **falschen** Alternative beträgt der Versorgungsfreibetrag nur 17,6 % der Versorgungsbezüge, höchstens 1.320 € + 396 € Zuschlag, also insgesamt nur maximal **1.716 €**.

Mit dem BMF Schreiben vom 10.04.2015, IV C 5 – 2345/08/10001:006 DOK 2015/0294544 wird zum Zeitpunkt des Beginns des Versorgungsbezugs Stellung genommen.

Das BMF-Schreiben vom 19.08.2013 (BStBl I 2013, 1087), geändert durch das BMF-Schreiben vom 10.01.2014 (BStBl I 2014, 70), wird wie folgt geändert:

Nach Randziffer 171 wird folgende neue Randziffer 171a eingefügt:

„171a Das Jahr des Versorgungsbeginns (§ 19 Absatz 2 Satz 3 EStG) ist grundsätzlich das Jahr, in dem der Anspruch auf die Versorgungsbezüge (§ 19 Absatz 2 Satz 2 EStG) entstanden ist.

Bei Bezügen wegen Erreichens einer Altersgrenze im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG ist das Jahr des Versorgungsbeginns das Jahr, in dem erstmals zum einen der Anspruch auf die Bezüge besteht und zum anderen das 60. bzw. 63. Lebensjahr vollendet ist. Der Versorgungsbeginn tritt dagegen nicht ein, solange der Arbeitnehmer von einer bloßen Option, Versorgungsleistungen für einen Zeitraum ab dem Erreichen der maßgeblichen Altersgrenze zu beanspruchen, tatsächlich keinen Gebrauch macht, z.B. weil er die Leistungen erst ab einem späteren Zeitpunkt in Anspruch nehmen will.“

In **Zeile 15** sind Sterbegelder und Abfindungen zusätzlich unbedingt einzutragen, weil dafür ein gesonderter Versorgungsfreibetrag **zusätzlich** gewährt werden wird, wenn nicht schon der Maximalwert von 3.900 € aus 2005 bzw. 1.716 € für 2019 erreicht ist.

Besteuerung der Bezüge während der Freistellungsphase (Blockmodell, BFH vom 21.03.2013, VI R 5/12) – kein Versorgungsfreibetrag

Der BFH hat mit Urteil vom 21.03.2013, VI R 5/12 entschieden, dass Einkünfte, die in der Freistellungsphase im Rahmen der Altersteilzeit nach dem sog. Blockmodell erzielt werden, regelmäßig keine Versorgungsbezüge sind. Es können daher weder Versorgungsfreibetrag noch der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag beansprucht werden.

In dem entschiedenen Sachverhalt war der 1948 geborene Kläger im Streitjahr 2009 als Beamter nichtselbständig tätig. Die zuständige Behörde hatte ihm schon 2002 für den Zeitraum vom 1. August 2004 bis zum 30.11.2013 Altersteilzeit nach dem Blockmodell bewilligt. Der Kläger verrichtete danach bis zum 31.03.2009 den Dienst mit der regelmäßigen Arbeitszeit; seine Freistellungsphase begann am 01.04.2009. Ab diesem Zeitpunkt war der Kläger bis zum Eintritt in den Ruhestand mit Ablauf des 30.11.2013 von der Dienstleistung vollständig freigestellt. Der Kläger erklärte den auf den Zeitraum vom 1. April bis 31. Dezember 2009 entfallenden Teil der Bezüge als Versorgungsbezüge. Das

Finanzamt und das Finanzgericht qualifizierten die Einnahmen dagegen als laufenden Lohn.

Der BFH hat diese Rechtsauffassung bestätigt. Die in der Freistellungsphase geleisteten Zahlungen sind danach kein dem Ruhegehalt gleichartiger Bezug i.S.d. § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG. Ein gleichartiger Bezug liegt nur vor, wenn er nach seinem Zuwendungsgrund mit einem Ruhegehalt, Witwen- und Waisengeld vergleichbar ist.

Der Bezug muss also, wie das Ruhegehalt auch, einem Versorgungszweck dienen, also letztlich ein vorgezogenes Ruhegehalt sein. Daran fehlte es bei den in der Freistellungsphase gezahlten Bezügen. Denn die in der Altersteilzeit erbrachten Bezüge sind Entlohnung für die aktive Tätigkeit des Teilzeitbeschäftigten, also laufende Dienstbezüge. Das zeigt sich insbesondere bei dem anderen Altersteilzeitmodell, wenn nämlich der Beamte in der gesamten Altersteilzeitphase durchgängig die Hälfte der regelmäßigen Arbeitszeit bei entsprechend geminderten Bezügen erbringt.

11.1.3 Entschädigungen/Arbeitslohn für mehrere Kalenderjahre, BMF-Schreiben vom 01.11.2013, IV C 4 – S 2290/13/10002 DOK 2013/0929313 (Zeilen 16–20)

Außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG führen zu einem begünstigten Steuersatz nach § 34 Abs. 1 EStG, der sogenannten „Fünftel-Methode“. Dabei muss es sich jedoch um Vergütungen handeln, die für **mehrfährige Tätigkeiten** geleistet werden und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfassen.

Das können beispielsweise Lohnnachzahlungen, Prämien, Tantiemen oder dergleichen sein. Soweit sich diese Werte nicht schon aus der Lohnbescheinigung ergeben, sind diese Werte mit Einzelnachweis dem Finanzamt zu erklären.

Bedingung für die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG ist, dass die Entschädigungsleistungen zusammengeballt in einem Veranlagungszeitraum zufließen. Siehe hierzu Rz. 8–14 mit 5 Beispielen in dem BMF Schreiben vom 01.11.2013, BStBl I 2013, 1326.

Das System der „Fünftel-Methode“ führt aber dazu, dass im Spitzensteuersatz keine steuerliche Vergünstigung zu erreichen ist. Lediglich bis zur Progressionszone (ansteigend bis 42 %–45 %) kann aus dieser Berechnung ein Vorteil entstehen.

Beispiel 11.1.8: Der Arbeitnehmer Fleißig erhält in 2019 eine einmalige Prämie für geleistete Tätigkeiten in den letzten zehn Jahren von insgesamt 5.000 €. Das zu versteuernde Einkommen einschließlich der 5.000 € soll 61.000 € betragen.

Lösung: Tarifliche Einkommensteuer auf 56.000 €

= $0,42 \times 56.000 \text{ €} \text{ ./} 8.780,90 \text{ €}$ = **14.739 €**

Ein Fünftel der Prämie = 1.000 € = $0,42 \times 57.000 \text{ €} \text{ ./} 8.780,90 \text{ €}$ = 15.159 €

Differenz = 420 €

Diese Differenz $\times 5$ = **2.100 €**

Einkommensteuer insgesamt 14.739 € + 2.100 € = **16.839 €**

Ohne „Fünftel-Methode“ beträgt die Einkommensteuer für 61.000 €:

Tarifliche Einkommensteuer = $0,42 \times 61.000 \text{ €} \text{ ./} 8.780,90 \text{ €}$ = **16.839 €**

Daran ist zu erkennen, dass die „Fünftel-Methode“ **ohne Auswirkung bleibt**, wenn sich das um diese einmalige Prämie verminderte zu versteuernde Einkommen bereits im Steuersatz von 42 % befindet (2019 ab einem zu versteuernden Einkommen von 55.961 €!).

Ein steuerlicher Vorteil aus der Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG kann also nur dadurch erreicht werden, dass die begünstigte außerordentliche Zahlung in einen Veranlagungszeitraum fällt, in der der persönliche Steuersatz für die übrigen Einkünfte gering ist.

Beispiel 11.1.9: Wie zuvor wird eine Prämie oder Abfindung im Kalenderjahr 2019 gezahlt.

Lösung: Durch vorgezogene (sinnvolle) Werbungskosten, vorausgezahlte Krankenkassenbeiträge, andere negative Einkünfte, Spendenleistungen etc. sollte der persönliche Steuersatz gesenkt werden. Nur dann hat die Regelung des § 34 Abs. 1 EStG einen steuermindernden Effekt für die außerordentliche Zahlung.

Eine Verlagerung der Abfindungszahlung in das folgende Jahr (hier 2020) kann dann sinnvoll sein, wenn in diesem folgenden Jahr (2020) keine oder nur geringe Einkünfte erzielt werden.

BMF vom 04.03.2016, BStBl I 2016, 277; Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird Rz. 8 des o.g. BMF-Schreibens wie folgt gefasst:

„Nach ständiger Rechtsprechung (BFH vom 14. August 2001, BStBl II 2002, 180 setzt die Anwendung der begünstigten Besteuerung nach § 34 Abs. 1 und 2 EStG u.a. voraus, dass die Entschädigungsleistungen **zusammengeballt in einem VZ zufließen**. Der Zufluss mehrerer Teilbeträge in unterschiedlichen VZ ist deshalb grundsätzlich schädlich (BFH vom 3. Juli 2002, BStBl II 2004, 447). Dies gilt nicht, soweit es sich um eine im Verhältnis zur Hauptleistung stehende geringfügige Zahlung handelt, die in einem anderen VZ zufließt (BFH vom 25. August 2009, BStBl II 2011, 27).

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, eine geringfügige Zahlung anzunehmen, wenn diese nicht mehr als 10 % der Hauptleistung beträgt.

Darüber hinaus kann eine Zahlung unter Berücksichtigung der konkreten individuellen Steuerbelastung als geringfügig anzusehen sein, **wenn sie niedriger ist als die tarifliche Steuerbegünstigung der Hauptleistung**. Ferner können jedoch auch ergänzende Zusatzleistungen, die Teil der einheitlichen Entschädigung sind und in späteren VZ aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit gewährt werden, für die Beurteilung der Hauptleistung als einer zusammengeballten Entschädigung unschädlich sein (Rz. 13).

Pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistungen sind bei der Beurteilung des Zuflusses in einem VZ nicht zu berücksichtigen. **Bestimmen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass die fällige Entschädigung erst im Folgejahr zufließen soll, ist dies für die Anwendung von § 34 Abs. 1 und 2 EStG unschädlich.**

Dabei gelten die Grundsätze von Rz. 8 bis 15 entsprechend (BFH vom 11. November 2009, BStBl II 2010, 46).

Ein **auf zwei Jahre verteilter Zufluss** der Entschädigung ist ausnahmsweise unschädlich, wenn die Zahlung der Entschädigung von vornherein in einer Summe vorgesehen war und nur wegen ihrer ungewöhnlichen Höhe und der besonderen Verhältnisse des Zahlungspflichtigen auf zwei Jahre verteilt wurde oder wenn der Entschädigungsempfänger – bar aller Existenzmittel – dringend auf den baldigen Bezug einer Vorauszahlung angewiesen war (BFH vom 2. September 1992, BStBl II 1993, 831).

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden.“

In einem Urteil vom 02.08.2016, VIII R 37/14, DStR 2016/2797 hat der BFH zur Verteilung von Zahlungen auf mehrere Jahre und möglicher Begünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG entschieden.

Danach liegen **keine** außerordentlichen Einkünfte vor, wenn die Vergütung in zwei Veranlagungszeiträumen gezahlt wird. Eine nur geringfügige Teilleistung in einem Veranlagungszeitraum und der ganz überwiegende Leistungsbetrag in einem Betrag im anderen Veranlagungszeitraum wird jedoch toleriert, wobei „geringfügig“ nicht als starrer Wert vorgegeben wird (ist im Einzelfall zu ermitteln).

11.1.4 Steuerfreier Arbeitslohn für Tätigkeiten im Ausland (Zeilen 22–25)

War der Arbeitnehmer für seinen Arbeitgeber im Kalenderjahr 2019 im Ausland tätig, sind zwingend die Werte der entsprechenden Anlagen N-AUS hier zu übernehmen.

11.1.5 Lohnersatzleistungen und Progressionsvorbehalt (Zeilen 28 + 29)

Für die Eintragungen in diese Zeilen gilt die Regel:

- Ohne ausdrücklichen Hinweis in der Bescheinigung der jeweiligen Zuwendung auf den Progressionsvorbehalt nach § 32b EStG darf **hier nichts eingetragen** werden. Im Zweifel ist die Zuwendung dem Finanzamt mitzuteilen. Ob dann doch ein Progressionsvorbehalt greift, wäre durch die Finanzverwaltung zu begründen.
- Das sogenannte „Arbeitslosengeld II“ unterliegt beispielsweise **nicht** dem Progressionsvorbehalt.

Es ist darauf zu achten, dass keine Vorjahreswerte übernommen werden (stehen bleiben). Dies gilt insbesondere im Zeitalter der elektronischen Datenverarbeitung. Hier werden oft (fast immer!) die Vorjahreswerte übertragen.

Vom Steuerpflichtigen zurückgezahltes Arbeitslosengeld ist als **negativer Progressionsvorbehalt** mit einem Minuszeichen zu versehen. Dass dann die Bearbeitung aber auch tatsächlich so durchgeführt wird, ist zumindest mit einem Risiko (das positiver Progressionsvorbehalt angesetzt wird!) behaftet.

Es empfiehlt sich, wie natürlich auch für die anderen Eintragungen, den Steuerbescheid auf den entsprechenden Wertansatz zu überprüfen.

Der folgenden Abbildung ist die Wirkung des Progressionsvorbehalts zu entnehmen.

11.1.6 Entfernungspauschale (Zeilen 31–39)

Der Ansatz der Werbungskosten durch die Entfernungspauschale, soweit er den Arbeitnehmerpauschbetrag (§ 9a S. 1 Nr. 1a EStG) von 1.000 € übersteigt, führt in den häufigsten Fällen zu einer Erstattung. Damit nun der Wert von 1.000 € überschritten wird, ist eine Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte von 15 km an 210 Arbeitstagen schon ausreichend ($210 \text{ Tage} \times 16 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 1.008 \text{ €}$).

Weiter gilt es zu beachten, dass zwar immer die kürzeste Straßenverbindung anzusetzen ist, die **Wahl des Verkehrsmittels** (oder zu Fuß) jedoch **unerheblich ist**. Nur wenn der im § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG vorgesehene Höchstbetrag von jährlich 4.500 € überschritten wird, ist der Einsatz des Pkw für die Wege zur Arbeit erforderlich.

Beispiel 11.1.10: Der Arbeitnehmer Rudi Reifen fährt an 210 Arbeitstagen mit seinem Pkw zur 80 km entfernten ersten Tätigkeitsstätte.

Seine Ehefrau Trude Tapsig, die zur gleichen Arbeitsstätte muss, nutzt wegen anderer Dienstzeiten die öffentlichen Verkehrsmittel. Sie hat einen Fußweg von $2 \times 8 \text{ km}$ und eine Fahrtstrecke mit den öffentlichen Verkehrsmitteln von 90 km. Die Monatskarte kostet 120 €.

Lösung: Der Ehemann erhält Werbungskosten für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für $210 \text{ Tage} \times 0,30 \text{ €} \times 80 \text{ km} = 5.040 \text{ €}$. Eine Begrenzung auf 4.500 € erfolgt nicht, da der Ehemann einen Pkw nutzt.

Die Ehefrau erhält Werbungskosten für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für $210 \text{ Tage} \times 0,30 \text{ €} \times 80 \text{ km} = 5.040 \text{ €}$, begrenzt auf **4.500 €**.

Es war nur die kürzeste Straßenverbindung – 80 km – anzusetzen und die Aufwendungen für die öffentlichen Verkehrsmittel übersteigen den Maximalwert von 4.500 € nicht (§ 9 Abs. 2 S. 1 EStG).

Zu weiteren Einzelfragen hat das BMF mit Schreiben vom 31.10.2013, BStBl I 2013, 1376 mit dreizehn Beispielfällen Stellung bezogen. Im Zeitalter der unentgeltlichen Routenplaner sollte beachtet werden, dass die **Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte der Realität** entspricht. Auch der **Ansatz von 230 Arbeitstagen** wird wohl nicht jeder Überprüfung standhalten (365 Jahrestage abzüglich 9–13 Feiertage, 52 Samstage, 52 Sonntage, 30 Urlaubstage = 220 Resttage. Krankheitstage sind dabei noch nicht berücksichtigt).

Nicht vergessen werden sollte jedoch der Eintrag in der Zeile 35 dort Kennziffer 115. Liegt ein amtlicher Behinderungsgrad von mindestens 70 %, oder 50 % und das Kennzeichen „G“ vor, werden nach § 9 Abs. 2 S. 3 EStG die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte angesetzt.

Sollten keine Einzelnachweise hierfür vorliegen, werden die Anzahl der Tage für die tatsächliche Entfernung (also hin und zurück) mal 0,30 € als Werbungskosten berücksichtigt.

Nach dem Urteil des BFH vom 19.04.2012, VI R 53/11 ist im Rahmen der Bestimmung der kürzesten Straßenverbindung nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 4 EStG auch eine Fährverbindung mit einzubeziehen. Es kann jedoch die „offensichtlich verkehrsgünstigere Straßenverbindung (ohne Fähre, aber weiter) angesetzt werden, wenn die Besonderheiten der Fährverbindung hierfür ausschlaggebend sind. Hierzu zählen u.a. die Wartezeiten, technische Schwierigkeiten oder witterungsbedingte Ausfälle der Fährverbindung. Es ist dabei für die „Umwegfahrt“ auch keine Zeitersparnis von mindestens 20 Minuten erforderlich.

Allerdings sind die Verkehrsverhältnisse beider Strecken zu berücksichtigen, insbesondere eine mögliche „Staugeneigntheit“. Ist für die weitere Strecke eine geringere Staugeneigntheit zu erwarten, können diese entsprechenden Strecken als Werbungskosten berücksichtigt werden.