

- Bei der Bewertung eines Gutscheins oder einer Geldkarte ist **kein Abschlag von 4 %** zulässig, wenn der Gutschein oder die Geldkarte über einen in Euro lautenden Höchstbetrag ausgegeben wird, BMF-Schreiben vom 13.04.2021, IV C 5 – S 2334/19/10007 :002, Rz. 17. Denn in diesen Fällen hat der Ansatz mit dem angegebenen Nominalwert zu erfolgen, so dass kein Bewertungserfordernis besteht.
- Der **Zufluss** des Sachbezugs erfolgt bei Gutscheinen und Geldkarten, die bei Dritten einzulösen sind, im Zeitpunkt der Hingabe und bei Geldkarten frühestens im Zeitpunkt der Aufladung des Guthabens, weil der AN zu diesem Zeitpunkt einen Rechtsanspruch gegenüber dem Dritten erhält, BMF-Schreiben vom 13.04.2021, IV C 5 – S 2334/19/10007 :002, Rz. 26.

Für die nach § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Einnahmen in Geld gehörenden Gutscheine und Geldkarten ist die 44 €-Freigrenze ab 2020 nur dann anwendbar, wenn diese Vorteile **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** gewährt werden, § 8 Abs. 2 Satz 11 2. HS EStG. Zur Voraussetzung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ siehe Kap. 3.7.11. Die Anwendung der 44 €-Freigrenze ist somit insbesondere bei Gehaltsumwandlungen ausgeschlossen, BMF-Schreiben vom 13.04.2021, IV C 5 – S 2334/19/10007 :002, Rz. 4. Diese Neuregelung wurde ohne besondere zeitliche Anwendungsregel eingeführt und gilt daher seit 01.01.2020 übergangslos auch für bestehende Gutschein- oder Kartenmodelle.

Hinweis! Die monatliche Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG erhöht sich mit Wirkung ab 01.01.2022 von 44 € auf 50 € („50 €-Freigrenze“).

3.5.3.3 Zukunftssicherungsleistungen

Beiträge des AG für die Zukunftssicherung des AN (z.B. private Krankenzusatzversicherung) können unter bestimmten Voraussetzungen als Sachbezüge i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG anzusehen sein und unter die Anwendung der 44 €-Freigrenze gemäß § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG fallen.

Ob Barlohn oder ein Sachbezug vorliegt, entscheidet sich – auch für Zeiträume ab 2020 – nach dem Rechtsgrund des Zuflusses, also auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen danach, was der AN vom AG beanspruchen kann. Es kommt nicht darauf an, auf welche Art und Weise der AG den Anspruch erfüllt und seinem AN den zugesagten Vorteil verschafft. Ein Sachbezug im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG liegt nicht vor, wenn der AN anstelle des Sachbezugs auch eine Geldleistung verlangen kann, selbst wenn der AG die Sache zuwendet. Siehe H 8.1 (1–4) „Geldleistung oder Sachbezug“ 1. Spiegelstrich LStH und die dort zitierte BFH-Rechtsprechung sowie BMF-Schreiben vom 13.04.2021, IV C 5 – S 2334/19/10007 :002, Rz. 5.

Zur Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachbezügen im Zusammenhang mit der Überlassung von Gutscheinen und Geldkarten hat der Gesetzgeber in § 8 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG ab 2020 bestimmte Einnahmen als Geldleistungen (= Barlohn) definiert sowie Ausnahmen dazu (= Sachbezüge) festgelegt. Mit BMF-Schreiben vom 13.04.2021, IV C 5 – S 2334/19/10007 :002, hat die Finanzverwaltung zur Anwendung der gesetzlichen Neuregelung Stellung genommen (siehe hierzu Kap. 3.5.3.2).

Für **Zukunftssicherungsleistungen** gilt danach Folgendes:

Zu den **Sachbezügen** rechnet die Finanzverwaltung nunmehr u.a. folgende Leistungen des AG: (BMF-Schreiben vom 13.04.2021, IV C 5 – S 2334/19/10007 :002, Rz. 6–7)

- die Gewährung von Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherungsschutz bei Abschluss einer Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherung und Beitragszahlung durch den AG;
- die Gewährung von Unfallversicherungsschutz, soweit bei Abschluss einer freiwilligen Unfallversicherung durch den AG der AN den Versicherungsanspruch unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen geltend machen kann und sofern die Beiträge nicht nach § 40b Abs. 3 EStG

pauschal besteuert werden (siehe hierzu Kap. 5.2.5); unter diesen Voraussetzungen ist dann auch § 37b Abs. 2 EStG auf Unfallversicherungsbeiträge des AG anwendbar.

Zu den **Geldleistungen** gehören nach Ansicht des BMF dagegen u.a.:

(BMF-Schreiben vom 13.04.2021, IV C 5 – S 2334/19/10007 :002, Rz. 18)

- Zahlungen (= Zuschüsse) des AG an den AN bei Abschluss einer Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherung und Beitragszahlung durch den AN, (auch) wenn die Zahlungen des AG mit der Auflage verbunden sind, dass der AN mit einem vom AG benannten Unternehmen einen Versicherungsvertrag schließt.

Damit wird die gleichlautende BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 07.06.2018, VI R 13/16, BStBl. II 2019 S. 371; Urteil vom 04.07.2018, VI R 16/17, BStBl. II 2019 S. 373) durch die Finanzverwaltung anerkannt und die gegenteilige Ansicht aus dem BMF-Schreiben vom 10.10.2013, BStBl. I S. 1301, endgültig aufgegeben.

Hinweise!

- Auf Beiträge und Zuwendungen des AG an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung (siehe Kap. 6) ist die Bewertung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sowie die 44 €-Freigrenze nach Ansicht des BMF nicht anwendbar, da hierfür die spezialgesetzliche Regelung in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG greift, BMF-Schreiben vom 13.04.2021, IV C 5 – S 2334/19/10007 :002, Rz. 29.
- Die monatliche Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG erhöht sich mit Wirkung ab 01.01.2022 von 44 € auf 50 € („50 €-Freigrenze“).

3.5.3.4 Überlassung von Job-Tickets

Bei der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung eines sog. Job-Tickets vom AG an seinen AN liegt grundsätzlich ein geldwerter Vorteil vor. Dieser geldwerte Vorteil fließt im Zeitpunkt der Überlassung der Netzkarte mit uneingeschränktem Nutzungsrecht oder im Zeitpunkt der Ausübung des Bezugsrechts durch Erwerb der Netzkarte zu. Dies gilt auch für eine Jahresnetzkarte. Siehe hierzu auch H 38.2 „Zufluss von Arbeitslohn“ 6. Spiegelstrich und H 8.1 (1–4) „Job-Ticket“ 4. Spiegelstrich LStH.

Ein geldwerter Vorteil liegt hingegen nicht vor, wenn der AG seinem AN ein Job-Ticket zu dem mit dem Verkehrsträger vereinbarten Preis überlässt, H 8.1 (1–4) „Job-Ticket“ 2. Spiegelstrich LStH.

Liegt ein geldwerter Vorteil vor, ist dieser nach § 8 Abs. 2 Satz 1 und Satz 11 EStG zu bewerten. Sowohl der Abschlag i.H.v. 4 % (R 8.1 Abs. 2 Satz 3 LStR) als auch die 44 €-Freigrenze (R 8.1 Abs. 3 Satz 5 LStR) sind hierbei zu berücksichtigen.

Ein Beispiel für die Berechnung des geldwerten Vorteils befindet sich in H 8.1 (1–4) „Job-Ticket“ 3. Spiegelstrich LStH.

Hinweis! Seit dem VZ 2019 sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte bzw. bezuschusste Fahrberechtigungen, zu denen auch ein sog. Job-Ticket gehören kann, nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei (siehe Kap. 3.7.5). Bei einer Gehaltsumwandlung kommt die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 15 EStG jedoch nicht in Betracht, H 8.1 (1–4) „Job-Ticket“ 3. Spiegelstrich LStH.

3.6 Nicht steuerbare Zuwendungen

Liegen nicht steuerbare Zuwendungen des AG an den AN vor, sind diese nicht als Einnahmen zu erfassen, weder im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit noch im Rahmen einer der anderen sechs Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG. Im Folgenden werden die wichtigsten nicht steuerbaren Zuwendungen erläutert.

3.6.1 Leistungen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers

Nach H 19.3 „Allgemeines zum Arbeitslohnbegriff“ LStH liegen Leistungen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers vor, wenn sich aus den Begleitumständen wie zum Beispiel Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigungen, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck ergibt, dass diese Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann. Leistungen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des AG liegen z.B. vor bei:

- Vorteilen, die der Belegschaft als Gesamtheit zugewendet werden (z.B. Bereitstellung von Aufenthalts- und Erholungsräumen, Parkplätzen auf dem Betriebsgelände) und
- zur beruflichen Nutzung überlassenen Arbeitsmitteln (z.B. Kugelschreiber, Laptop, Schreibtisch, Fachliteratur).

Liegt solch eine Leistung vor, stellt diese beim AN eine nicht steuerbare Zuwendung und somit keinen Arbeitslohn dar.

3.6.2 Aufmerksamkeiten

Aufmerksamkeiten stellen ebenfalls nicht steuerbare Zuwendungen dar. Eine Aufmerksamkeit i.S.d. Lohnsteuerrechts liegt dann vor, wenn es sich um Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 60 € (z.B. Blumen, Genussmittel, ein Buch, Warengutscheine) handelt, die dem AN oder seinen Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden, R 19.6 Abs. 1 Satz 2 LStR.

Bei der **Freigrenze** i.H.v. 60 € handelt es sich um einen Bruttowert (inkl. USt). Diese Freigrenze gilt insgesamt für alle Sachzuwendungen im Rahmen eines einzelnen persönlichen Ereignisses.

Besondere persönliche Ereignisse sind im privaten Bereich bspw. der Geburtstag, die Heirat eines AN oder die Geburt eines Kindes des AN, sowie im beruflichen Bereich bspw. ein Jubiläum oder eine bestandene Prüfung.

Beispiel:

AG Z schenkt im Jahr 01 seinem AN X zum Geburtstag eine DVD im Wert von 30 € und ein Duschgel im Wert von 5 €.

Lösung:

Beim Geburtstag handelt es sich um ein besonderes persönliches Ereignis des AN X im privaten Bereich. Da die Werte der DVD und des Duschgels zusammen 60 € nicht übersteigen, liegt insgesamt betrachtet eine Aufmerksamkeit i.S.d. R 19.6 Abs. 1 LStR vor. Somit handelt es sich bei der DVD als auch beim Duschgel um eine nicht steuerbare Zuwendung.

Beispiel:

AG Z schenkt im Jahr 01 seinem AN X zum Geburtstag eine DVD im Wert von 40 € und ein Duschgel im Wert von 25 €.

Lösung:

Beim Geburtstag handelt es sich um ein besonderes persönliches Ereignis des AN X im privaten Bereich. Da die Werte der DVD und des Duschgels zusammen 60 € übersteigen, liegt insgesamt betrachtet keine Aufmerksamkeit i.S.d. R 19.6 Abs. 1 LStR vor. Somit handelt es sich bei der DVD als auch beim Duschgel um steuerbaren Arbeitslohn. Es liegen Sachzuwendungen i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG vor. Die

DVD als auch das Duschgel sind nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten. Somit ergibt sich insgesamt eine Sachzuwendung i.H.v. 62,40 € $((40 \text{ €} + 25,00 \text{ €}) \times 96 \text{ \%})$. Da die 44 €-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG überschritten ist, handelt es sich bei den 62,40 € um steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Beispiel:

AG Z schenkt seinem AN X zum Geburtstag im Januar 01 eine DVD im Wert von 40 € und zu dessen Heirat im Juli 01 ein Buch im Wert von 35 €.

Lösung:

Bei dem Geburtstag als auch bei der Heirat handelt es sich jeweils um ein besonderes persönliches Ereignis des AN X im privaten Bereich. Da der Wert der DVD als auch der Wert des Buches jeweils 60 € nicht übersteigt, liegen Aufmerksamkeiten i.S.d. R 19.6 Abs. 1 LStR vor. Somit handelt es sich bei der DVD als auch beim Buch um eine nicht steuerbare Zuwendung.

Beispiel:

AG Z schenkt im Juni 01 seinem Auszubildenden X zur bestandenen Abschlussprüfung ein Buch im Wert von 50 €.

Lösung:

Bei der bestandenen Prüfung handelt es sich um ein besonderes persönliches Ereignis des Auszubildenden X im beruflichen Bereich. Da der Wert des Buchs 60 € nicht übersteigt, liegt eine Aufmerksamkeit i.S.d. R 19.6 Abs. 1 LStR vor. Somit handelt es sich bei dem Buch um eine nicht steuerbare Zuwendung.

Da es sich um eine Sachzuwendung handeln muss, stellen **Geldleistungen** des AG stets Arbeitslohn dar, auch wenn ihr Wert unter 60 € liegt, R 19.6 Abs. 1 Satz 3 LStR.

Getränke und Genussmittel, die der AG dem AN zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt, stellen ebenfalls Aufmerksamkeiten i.S.d. R 19.6 LStR dar, R 19.6 Abs. 2 Satz 1 LStR. Dasselbe gilt für **Speisen**, die der AG seinem AN anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, z.B. während einer außergewöhnlichen betrieblichen Besprechung, im ganz überwiegend betrieblichen Interesse an einem reibungslosen Arbeitsablauf unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt und deren Wert 60 € nicht überschreitet, R 19.6 Abs. 2 Satz 2 LStR.

Übung 11:

AN X erhält zu Weihnachten von seinem AG Z ein Buch im Wert von 30 € geschenkt.

3.6.3 Betriebsveranstaltungen

Vorbemerkung:

Bis einschließlich VZ 2014 waren die Betriebsveranstaltungen lediglich in den Lohnsteuerrichtlinien (R 19.5 LStR) geregelt. Danach gehörten die Zuwendungen des AG bei Betriebsveranstaltungen als Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse nicht zum Arbeitslohn, wenn es sich um herkömmliche (übliche) Betriebsveranstaltungen und um bei diesen Veranstaltungen übliche Zuwendungen handelte, R 19.5 Abs. 1 LStR. Die Üblichkeit der Zuwendungen wurde dabei insbesondere anhand der sog. 110 €-Freigrenze beurteilt, R 19.5 Abs. 4 Satz 2 LStR. Mit dem Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom

4.8 Fahrtkosten zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet/ Sammelpunkt und innerhalb eines weiträumigen Tätigkeitsgebiets

4.8.1 Begriff „weiträumiges Tätigkeitsgebiet“

Ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG liegt in Abgrenzung zur ersten Tätigkeitsstätte vor, wenn die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des AG, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 Aktiengesetz) oder bei einem vom AG bestimmten Dritten ausgeübt werden soll. In einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet werden in der Regel z.B. Zusteller, Hafenarbeiter und Forstarbeiter tätig. Hingegen sind z.B. Bezirksleiter und Vertriebsmitarbeiter, die verschiedene Niederlassungen betreuen, oder mobile Pflegekräfte, die verschiedene Personen in deren Wohnungen in einem festgelegten Gebiet betreuen, sowie Schornsteinfeger von dieser Regelung nicht betroffen.

Siehe hierzu auch BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl. I S. 1228, Rz. 42.

4.8.2 Begriff „Sammelpunkt“

Hat der AN keine erste Tätigkeitsstätte und bestimmt der AG durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung, dass der AN sich dauerhaft typischerweise arbeitstäglich an einem festgelegten Ort, der die Kriterien für eine erste Tätigkeitsstätte nicht erfüllt (z.B. Treffpunkt für einen betrieblichen Sammeltransport, Busdepot, Fährhafen), einfinden soll, um von dort seine unterschiedlichen eigentlichen Einsatzorte aufzusuchen oder von dort seine berufliche Tätigkeit aufzunehmen, dann liegt ein sog. „Sammelpunkt“ i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG vor.

Siehe hierzu auch BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl. I S. 1228, Rz. 38 mit Beispielen.

Hinweis! Treffen sich mehrere AN typischerweise arbeitstäglich an einem bestimmten Ort, um von dort aus gemeinsam zu ihren Tätigkeitsstätten zu fahren (privat organisierte Fahrgemeinschaft), liegt kein „Sammelpunkt“ i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG vor, da es insoweit an einer dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegung des Arbeitgebers fehlt, BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl. I S. 1228, Rz. 39.

4.8.3 Fahrtkosten

4.8.3.1 Fahrtkosten zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet/Sammelpunkt

Hat ein AN keine erste Tätigkeitsstätte und hat er nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie den diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort (= sog. Sammelplatz) oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen, sind die Fahrten des AN von der Wohnung zu diesem Sammelplatz bzw. dem nächstgelegenen Zugang zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte zu behandeln, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG. D.h., die Ausführungen in Kap. 4.7.3 sind für die Fahrten zwischen Wohnung und Sammelplatz bzw. dem nächstgelegenen Zugang zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet entsprechend anzuwenden.

Beispiel:

AN A ist als Paketzusteller bei einem großen Konzern angestellt. Er hat täglich in einem kleinen Vorort von Heilbronn die Pakete auszutragen. Für die Zustellung der Pakete muss er seinen eigenen Pkw verwenden. Die kürzeste Straßenverbindung von seiner Wohnung zum Ortseingang des Vororts beträgt 10 km.

Lösung:

An jedem Arbeitstag steht AN A eine Entfernungspauschale für die Fahrt von seiner Wohnung zum Ortseingang des Vororts von 3 € (= 10 km × 0,30 €) zu, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 i.V.m. Nr. 4 EStG.

4.8.3.2 Fahrtkosten innerhalb eines weiträumigen Tätigkeitsgebiets

Für alle Fahrten innerhalb eines weiträumigen Tätigkeitsgebiets sowie für die zusätzlichen Kilometer bei den Fahrten von der Wohnung zu einem weiter entfernten Zugang sind die tatsächlich entstandenen Aufwendungen bzw. die sich am Bundesreisekostengesetz orientierenden maßgeblichen pauschalen Kilometersätze anzusetzen, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 4 EStG und BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl. I S. 1228, Rz. 44 inkl. Beispiel. Die Ausführungen in Kap. 4.9.3 gelten für diese Fahrten entsprechend.

Hinweis! Wird ein AN in seinem weiträumigen Tätigkeitsgebiet tätig, liegt eine Auswärtstätigkeit vor, da er keine erste Tätigkeitsstätte innehat und somit außerhalb tätig wird. Dasselbe gilt für AN, die sich arbeitstäglich an einem sog. Sammelpunkt einzufinden haben, siehe BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl. I S. 1228, Rz. 40 und 45. Sowohl beim Vorhandensein eines weiträumigen Tätigkeitsgebiets als auch eines Sammelpunktes wird keine erste Tätigkeitsstätte fingiert, sondern es wird lediglich die Anwendung der Entfernungspauschale für die Fahrten von der Wohnung zum nächstgelegenen Zugang zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet bzw. zum Sammelpunkt festgelegt. Für die im Zusammenhang mit den Auswärtstätigkeiten entstehenden Kosten (Verpflegungsmehraufwand usw.) gelten die Ausführungen in Kap. 4.9 entsprechend.

4.9 Beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten**4.9.1 Begriff**

Im Rahmen der Durchführung einer Auswärtstätigkeit können einem AN Werbungskosten, insbesondere sog. Reisekosten, entstehen. Reisekosten sind Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten, wenn diese durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des AN entstehen, R 9.4 Satz 1 LStR.

Eine Auswärtstätigkeit ist gegeben, wenn der AN vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte (siehe Kap. 4.7.1 und 4.7.2) beruflich tätig wird. Auch liegt eine Auswärtstätigkeit vor, wenn der Arbeitnehmer in seinem weiträumigen Tätigkeitsgebiet (siehe Kap. 4.8) tätig wird, da er keine erste Tätigkeitsstätte inne hat und somit außerhalb tätig wird. Dasselbe gilt für AN, die sich arbeitstäglich an einem sog. Sammelpunkt (siehe Kap. 4.8) einzufinden haben, siehe BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl. I S. 1228, Rz. 40 und 45.

Beispiel:

Arbeitnehmer A, wohnhaft in Stuttgart, ist als Buchhalter bei einem Steuerberater in Ludwigsburg angestellt. Im Jahr 01 besucht AN A auf Anraten seines AG eine einwöchige Fortbildung zum Thema „Wichtige steuerrechtliche Änderungen im Jahr 01“ in Berlin.

Lösung:

Die einwöchige Fortbildung in Berlin stellt eine Auswärtstätigkeit des AN A dar, da dieser außerhalb seiner Wohnung in Stuttgart und außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte (Büro in Ludwigsburg) beruflich tätig wird.

Beispiel:

Arbeitnehmer A, wohnhaft in Stuttgart, ist als Buchhalter bei einem Steuerberater in Ludwigsburg angestellt. Im Jahr 01 besucht AN A auf Anraten seines AG eine einwöchige Fortbildung zum Thema „Wichtige steuerrechtliche Änderungen im Jahr 01“ in Berlin. Im Rahmen dieser Fortbildung sind AN A Fahrtkosten und Übernachtungskosten i.H.v. 1.000 € entstanden.

Lösung:

Die einwöchige Fortbildung in Berlin stellt eine Auswärtstätigkeit des AN A dar, da dieser außerhalb seiner Wohnung in Stuttgart und außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte (Büro in Ludwigsburg) beruflich tätig wird. Die Fahrt- und Übernachtungskosten i.H.v. 1.000 € entstehen durch eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit. Folglich handelt es sich um Reisekosten. Diese Reisekosten sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte des AN A aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Beispiel:

AN A, wohnhaft in Stuttgart, ist als Buchhalter in Ludwigsburg bei einem Steuerberater tätig. Im Jahr 01 besucht AN A gemeinsam mit seinem AG B eine eintägige Fortbildung in Nürtingen. AN A und sein AG fahren gemeinsam zur Fortbildung und auch wieder zurück. AN A wird von seinem AG in dessen Pkw mitgenommen. Insgesamt waren sie fünf Stunden aufgrund der Fortbildung abwesend.

Lösung:

Die eintägige Fortbildung in Nürtingen stellt eine Auswärtstätigkeit des AN A dar, da dieser außerhalb seiner Wohnung in Stuttgart und außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte (Büro in Ludwigsburg) beruflich tätig wird. Da AN A von seinem AG mitgenommen wird, entstehen ihm keine Fahrtkosten. Folglich liegen keine Reisekosten vor, die AN A im Rahmen der Ermittlung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten berücksichtigen könnte.

Die berufliche Veranlassung der Auswärtstätigkeit als auch die Reisedauer und den Reiseweg hat der AN aufzuzeichnen und anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, R 9.4 Satz 5 LStR.

Hinweis! Eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit ist auch der Vorstellungsbuchung eines Stellensuchenden, R 9.4 Satz 2 LStR.

4.9.2 Abgrenzung zu den Kosten der privaten Lebensführung/ Gemischte Aufwendungen

Werden im Zusammenhang mit der beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit auch in einem mehr als geringfügigen Umfang private Angelegenheiten erledigt, sind die beruflich veranlassten von den privat veranlassten Aufwendungen zu trennen bzw. die Aufwendungen anhand eines geeigneten Maßstabs aufzuteilen und entsprechend anteilig der beruflichen und privaten Sphäre zuzuordnen (siehe Kap. 4.5, sog. gemischte Aufwendungen). Ist eine Aufteilung der Aufwendungen nicht – auch nicht durch Schätzung – möglich, sind die gesamten Aufwendungen den Kosten der privaten Lebensführung nach § 12 Nr. 1 EStG zuzuordnen, R 9.4 Satz 3 und 4 LStR.

Aufwendungen, die nicht so gut wie ausschließlich durch die beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit entstanden sind (z.B. Bekleidungskosten oder Aufwendungen für die Anschaffung von Koffern und anderer Reiseausrüstung), sind keine Reisekosten, R 9.4 Satz 4 LStR.

4.9.3 Fahrtkosten

Als Fahrtkosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, zu berücksichtigen, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG und R 9.5 Abs. 1 Satz 1 LStR. Bei öffentlichen Verkehrsmitteln ist der entrichtete Fahrpreis einschließlich etwaiger Zuschläge anzusetzen, unabhängig davon, ob der AN mit der 1. Klasse oder der 2. Klasse fährt.

Benutzt der AN hingegen sein Fahrzeug (z.B. Pkw), so ist der Teilbetrag der jährlichen Gesamtkosten dieses Fahrzeugs anzusetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigenden Fahrten an der Jahresfahrleistung entspricht. Aus Vereinfachungsgründen kann der AN aufgrund der für einen Zeitraum von zwölf Monaten ermittelten Gesamtkosten für das von ihm gestellte Fahrzeug einen Kilometersatz errechnen, der so lange angesetzt werden darf, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern, R 9.5 Abs. 1 Satz 3 und 4 LStR. Alternativ besteht nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG auch die Möglichkeit, die Fahrtkosten mit pauschalen Kilometersätzen anzusetzen, die für das jeweils benutzte Fahrzeug als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) festgesetzt sind, z.B. beim Pkw mit 0,30 € pro gefahrenem km und bei jedem anderen motorbetriebenen Fahrzeug mit 0,20 € pro gefahrenem km (§ 5 BRKG, siehe auch BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl. I S. 1228, Rz. 37). Zusätzlich zu diesen pauschalen km-Sätzen können auch etwaige außergewöhnliche Kosten (z.B. Unfallkosten) angesetzt werden, wenn diese durch Fahrten entstanden sind, für die die km-Sätze anzusetzen sind (siehe auch H 9.5 „Pauschale Kilometersätze“ 3. Spiegelstrich LStH).

Beispiel:

AN A nimmt am 20.08.01 an einem Bewerbungsgespräch teil. Sein bisheriger AG hat AN A eine Gehaltserhöhung verweigert. Daraufhin hat sich AN A entschlossen, sich auf die Suche nach einem neuen Arbeitsplatz zu machen. Das Bewerbungsgespräch hat bei der Firma X stattgefunden, die sich 20 km entfernt von der Wohnung des AN A befindet.

- a) AN A hat für die Hin- und Rückfahrt zum Bewerbungsgespräch seinen eigenen Pkw benutzt.
- b) AN A hat für die Hin- und Rückfahrt zum Bewerbungsgespräch seinen eigenen Pkw benutzt. Er kann nachweisen, dass ihm pro gefahrenem km Aufwendungen i.H.v. 0,34 € entstanden sind.
- c) AN A hat für die Hin- und Rückfahrt das Taxi benutzt. Hierfür sind ihm Aufwendungen i.H.v. 28 € entstanden.
- d) AN A hat für die Fahrt zum Bewerbungsgespräch und zurück den Bus benutzt. Das Ticket kostete 5,40 €.
- e) AN A hat für die Fahrt zum Bewerbungsgespräch und zurück sein Fahrrad benutzt. Er kann nachweisen, dass ihm pro gefahrenem km Aufwendungen i.H.v. 0,06 € entstanden sind.
- f) AN A hat für die Fahrt zum Bewerbungsgespräch und zurück sein Fahrrad benutzt. Die ihm tatsächlich entstandenen Aufwendungen kann er mangels Aufzeichnungen nicht nachweisen.

Lösung:

Bei dem Bewerbungsgespräch handelt es sich um eine Auswärtstätigkeit, da dieses außerhalb der Wohnung des AN A und dessen ersten Tätigkeitsstätte stattfindet. Zudem ist das Bewerbungsgespräch beruflich veranlasst, da es der Erwerbung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit dient. Es handelt sich um sog. vorweggenommene WK.

6.5.3.3 Leistungen, die sowohl auf steuerfreien als auch auf steuerpflichtigen Beiträgen beruhen

Beruhend die Leistungen aus der Direktversicherung sowohl auf Beiträgen, die in der Anwartschaftsphase steuerfreien Arbeitslohn darstellten, als auch auf Beiträgen, die in der Anwartschaftsphase steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellten, sind die Leistungen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 5 EStG der ESt zu unterwerfen. Im Rahmen der Ermittlung der sonstigen Einkünfte ist darauf zu achten, dass die Einkünfte, soweit sie auf steuerfreien Beiträgen beruhen nach Kap. 6.5.3.1 und soweit sie auf steuerpflichtigen Beiträgen beruhen nach Kap. 6.5.3.2 ermittelt werden. Der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG kann jedoch nur einmal gewährt werden.

Beispiel:	
Z erhält seit Januar 02 monatlich 2.000 € in Form einer lebenslangen Rente aus einer Direktversicherung. Z hat im Dezember 01 sein 67. Lebensjahr vollendet. 1.600 € der monatlichen Leistung beruhen auf steuerpflichtigen Beiträgen, die restlichen 400 € auf steuerfreien Beiträgen. Werbungskosten sind Z im Zusammenhang mit den Leistungen aus der Direktversicherung im Jahr 02 nicht entstanden.	

Lösung:	
Z erzielt im Jahr 02 sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 5 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG). Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG):	
Einnahmen (§ 22 Nr. 5 Satz 1 EStG, 12 × 400 €)	4.800 €
+ Ertragsanteil	3.264 €
Einnahmen (§ 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a EStG, 12 × 1.600 €)	
19.200 € × 17 % (= Ertragsanteil nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a i.V.m. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG)	
./. WK-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG)	102 €
= Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)	7.962 €
Für den Abzug des WK-Pauschbetrags i.H.v. 102 € ist es irrelevant, ob Z tatsächlich WK entstanden sind.	

6.5.4 Zusammenfassung

Auswirkungen beim AN in	Direktversicherung			
	Altzusage, kapitalgedeckt	Altzusage, nicht kapitalgedeckt	Neuzusage, kapitalgedeckt	Neuzusage, nicht kapitalgedeckt
der Anwartschaftsphase	steuerfreier AL im Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG, Pauschalierung nach § 40b EStG a.F. möglich, aber auf Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG anzurechnen	n.a.	steuerfreier AL im Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG, keine Pauschalierung nach § 40b EStG n.F. möglich	n.a.

Auswirkungen beim AN in	Direktversicherung			
	Altzusage, kapitalgedeckt	Altzusage, nicht kapitalgedeckt	Neuzusage, kapitalgedeckt	Neuzusage, nicht kapitalgedeckt
der Rentenbezugsphase	soweit auf steuerfreien Beiträgen beruhend: § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG, soweit auf steuerpflichtigen Beiträgen beruhend: § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG	n.a.	soweit auf steuerfreien Beiträgen beruhend: § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG, soweit auf steuerpflichtigen Beiträgen beruhend: § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG	n.a.

7. Lösungen zu den Übungsaufgaben

7.1 Kapitel 1

Übung 1:

AN Z erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 19 Abs. 2 EStG. Diese Einkünfte unterliegen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG der Einkommensteuer. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die Einkünfte ermitteln sich wie folgt:

Einnahmen	850 €
./. Versorgungsfreibetrag	218 €
./. Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag	576 €
= Steuerpflichtige Einnahmen	56 €
./. Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. Satz 2 EStG)	56 €
= Einkünfte i.S.d. § 19 EStG	0 €

Es darf lediglich ein Werbungskosten-Pauschbetrag i.H.v. 56 € abgezogen werden, da durch den Werbungskosten-Pauschbetrag die Einkünfte nicht negativ werden dürfen (§ 9a Satz 2 EStG).

Übung 2:

AN Z erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 19 Abs. 2 EStG. Diese Einkünfte unterliegen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG der Einkommensteuer. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die Einkünfte ermitteln sich wie folgt:

Einnahmen	500 €
./. Versorgungsfreibetrag	128 €
./. Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag	372 €
= Steuerpflichtige Einnahmen	0 €
./. Werbungskosten (§ 9 EStG)	30 €
= Einkünfte i.S.d. § 19 EStG	./.. 30 €

Es darf lediglich ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag i.H.v. 372 € abgezogen werden, da sich durch den Abzug des Zuschlags keine negativen Einnahmen ergeben dürfen (§ 19 Abs. 2 Satz 5 EStG). Der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG darf nicht berücksichtigt werden, da er nicht zu negativen Einkünften führen kann (§ 9a Satz 2 EStG). Allerdings können die tatsächlich entstandenen Werbungskosten (§ 9 EStG) i.H.v. 30 € berücksichtigt werden, unabhängig davon, ob negative oder positive Einkünfte verbleiben.

Übung 3:

AN Z hat seinen Antrag auf Lohnsteuerermäßigung für das Jahr 02 fristgemäß beim Finanzamt eingereicht (§ 39a Abs. 2 Satz 2 + 3 EStG). Zudem erfüllt der Antrag die formalen Voraussetzungen (Verwendung des amtlich vorgeschriebenen Vordrucks + eigenhändige Unterschrift, § 39a Abs. 2 Satz 1 EStG). Nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Buchst. c EStG ist das Vierfache der Steuerermäßigung nach § 35a EStG als Freibetrag zu berücksichtigen. Dies entspricht 1.800 € (4×450 €). Somit wird das Finanzamt für Z einen Freibetrag für das Jahr 02 i.H.v. 1.800 € ermitteln.

Übung 4:

AN Z hat seinen Antrag auf Lohnsteuerermäßigung für das Jahr 02 fristgemäß beim Finanzamt eingereicht (§ 39a Abs. 2 Satz 2 + 3 EStG). Zudem erfüllt der Antrag die formalen Voraussetzungen (Verwendung des amtlich vorgeschriebenen Vordrucks und eigenhändige Unterschrift, § 39a Abs. 2 Satz 1 EStG). Grundsätzlich kann für alle genannten Aufwendungen ein Freibetrag nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 und 3 EStG ermittelt werden. Jedoch muss in einem ersten Schritt geprüft werden, ob die Aufwendungen die Mindestsumme i.S.d. § 39a Abs. 2 Satz 4 EStG i.H.v. 600 € überschreiten.

Für die Mindestsumme sind die genannten Aufwendungen wie folgt zu berücksichtigen:

WK i.S.d. § 9 EStG soweit sie den AN-Pauschbetrag überschreiten	500 €
+ Aufwendungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG	300 €
+ abziehbaren Beträge nach § 33a Abs. 1 EStG	3.000 €
= für die Mindestsumme maßgebender Betrag	3.800 €

Da die Mindestsumme in Höhe von 600 € deutlich überschritten ist, ist der Antrag auf Ermittlung eines Freibetrags nach § 39a EStG zulässig. Im nächsten Schritt ist die Höhe des Freibetrags zu ermitteln:

WK, soweit sie den AN-Pauschbetrag überschreiten (§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG)	500 €
+ Sonderausgaben, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag überschreiten (§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)	264 €
+ Betrag, der nach § 33a EStG zu gewähren ist (§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG)	3.000 €
= zu berücksichtiger Freibetrag nach § 39a EStG	3.764 €

Das Finanzamt wird für Z einen Freibetrag für das Jahr 02 i.H.v. 3.764 € ermitteln.

7.2 Kapitel 2

Übung 1:

- Für eine selbständige Tätigkeit des A spricht sowohl die Tätigkeit für verschiedene Auftraggeber als auch der Erhalt einer Vergütung lediglich in dem Fall, in dem ein Ermittlungserfolg nachgewiesen werden kann. Somit schuldet A seinen Auftraggebern nicht seine Arbeitskraft sondern einen Arbeitserfolg. Das Abführen von Lohnsteuer durch den Auftraggeber X hat lediglich Indizwirkung und bleibt daher bei der Betrachtung des Gesamtbilds der Verhältnisse außen vor. Da alle vorliegenden Merkmale für eine selbständige Tätigkeit sprechen, übt A seine Tätigkeit als Detektiv selbständig aus. Er ist nicht Arbeitnehmer i.S.d. § 1 LStDV.
- Das Merkmal, dass B lediglich Aufträge von X annehmen darf, spricht sowohl für eine selbständige als auch für eine nichtselbständige Tätigkeit. Ebenso das Merkmal, dass X das Baumaterial B zur Verfügung stellt. Diese beiden Merkmale bleiben daher bei der Beurteilung, ob eine selbständige oder nicht selbständige Tätigkeit vorliegt, außen vor. Die Vorgabe der täglichen Arbeits- und Pausenzeiten als auch die Vorgabe, in welcher Art und Weise B die Aufträge auszuführen hat, sprechen für eine nichtselbständige Tätigkeit. Merkmale, die für eine selbständige Tätigkeit sprechen, werden nicht genannt. Insoweit ist davon auszugehen, dass B seine Tätigkeit nichtselbständig ausübt und er Arbeitnehmer i.S.d. § 1 LStDV ist.
- Die Tätigkeit als Schiffsarzt wird von C nichtselbständig ausgeübt, da er eine Festvergütung i.H.v. 7.500 € erhält. Dies spricht dafür, dass er lediglich seine Arbeitskraft (§ 1 Abs. 2 Satz 1 LStDV) und nicht einen Arbeitserfolg schuldet. Zudem werden ihm die Sprechstundenzeiten als auch der rund um die Uhr anzubietende Bereitschaftsdienst vorgegeben. Es liegen keine Merkmale vor, die für eine selbständige Tätigkeit sprechen. Infolgedessen ist davon auszugehen, dass C seine Tätigkeit nichtselbständig ausübt und er Arbeitnehmer i.S.d. § 1 LStDV ist.