

**Beispiel:**

AN Z möchte einen Antrag auf Ermittlung eines Freibetrags nach § 39a EStG für das Jahr 02 stellen.

**Lösung:**

Die Antragsfrist beginnt am 1. Oktober 01 und endet am 30. November 02 (§ 39a Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG). In dieser Zeit muss Z seinen Antrag auf Ermittlung eines Freibetrags nach § 39a EStG beim Finanzamt einreichen.

**1.4.3 Berechnung/Höhe des Freibetrags**

Die Höhe des Freibetrags wird aus der Summe der in § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 8 EStG genannten Beträge ermittelt.

Es muss beachtet werden, dass ein Antrag auf Ermittlung eines Freibetrags hinsichtlich der Summe der Beträge nach § 39 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 und 8 EStG unzulässig ist, wenn die Werbungskosten, soweit sie den AN-Pauschbetrag übersteigen, die Sonderausgaben i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 4, 5, 7 und 9 [ab 1.1.2024: zusätzlich § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG] sowie Abs. 1a EStG und des § 10b EStG, die außergewöhnlichen Belastungen i.S.d. § 33 EStG sowie die abziehbaren Beträge nach §§ 24b (Entlastungsbetrag für Alleinerziehende), 33a (Unterhaltsaufwendungen, Ausbildungs-Freibetrag) und 33b Abs. 6 (Pflegepauschbetrag) EStG insgesamt 600 € nicht übersteigen.

Hintergrund dieser Einschränkung ist, dass bereits der AG beim Einbehalt der Lohnsteuer folgende Beträge steuermindernd berücksichtigt (§ 39b Abs. 1 Satz 5 Nr. 1–4 EStG):

- den AN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG) bzw. bei Versorgungsbezügen den Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG und den Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag,
- den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c Satz 1 EStG),
- eine Vorsorgepauschale, die abhängig von der Höhe des Arbeitslohns ist und
- einen evtl. zu gewährenden Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG).

In der folgenden Tabelle werden sowohl die wichtigsten Beträge aufgeführt, für die keine Mindestsumme für die Berücksichtigung eines Freibetrags erforderlich ist, als auch die wichtigsten Beträge, für die eine Mindestsumme für die Berücksichtigung eines Freibetrags notwendig ist:

<b>Freibetrag ohne Erreichen einer Mindestsumme möglich:</b>	<b>Freibetrag nur möglich, wenn die folgend genannten Beträge eine Mindestsumme von insgesamt 600 € erreichen*:</b>
<b>§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG</b> Pauschbeträge für Menschen mit Behinderungen und Hinterbliebene (§ 33b Abs. 1–5 EStG).	<b>§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG</b> Werbungskosten, die bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, soweit sie den AN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG) oder bei Versorgungsbezügen den Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG übersteigen.
<b>§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4a EStG</b> Erhöhungsbetrag nach § 24b Abs. 2 Satz 2 EStG bei Alleinerziehenden für jedes weitere Kind i.H.v. 240 €.	<b>Ab 1.1.2024:</b> <b>§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG</b> Sonderausgaben i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 2 EStG, wenn die Beiträge an Versicherungsunternehmen und Sozialversicherungsträger geleistet werden, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung nicht im Inland haben.
<b>§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG</b> <b>a)</b> Verlustvortrag nach § 10d Abs. 2 EStG, Beträge nach §§ 10e–i EStG. <b>b)</b> Negative Summe der Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3, 6 + 7 EStG und die negativen Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG. <b>c)</b> Das Vierfache der Steuerermäßigung nach den §§ 34f, 35a und 35c EStG.	<b>§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG</b> Sonderausgaben i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 4, 5, 7 und 9 sowie Abs. 1a und des § 10b EStG, soweit sie den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG) von 36 € übersteigen.
<b>§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG</b> Freibeträge für Kinder nach § 32 Abs. 6 EStG, wenn kein Anspruch auf Kindergeld besteht.	<b>§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG</b> Der Betrag, der nach den §§ 33, 33a und 33b Abs. 6 EStG wegen außergewöhnlicher Belastungen zu gewähren ist.

\* Bei der Berechnung der Mindestsumme ist zwingend § 39a Abs. 2 Satz 4 EStG zu beachten. Danach sind die für die Mindestsumme i.H.v. 600 € maßgebenden Aufwendungen und Beträge wie folgt zu ermitteln:

- Aufwendungen i.S.d. § 9 EStG, soweit sie den AN-Pauschbetrag übersteigen
- + Aufwendungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 4, 5, 7 und 9 sowie Abs. 1a EStG [ab 1.1.2024: zusätzlich § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG]
- + Aufwendungen i.S.d. § 10b und § 33 EStG
- + abziehbare Beträge nach den §§ 24b, 33a und 33b Abs. 6 EStG
- = **die für die Mindestsumme maßgebenden Aufwendungen und Beträge**

#### **Beispiel:**

Am 05.03.02 beantragt AN Z beim Finanzamt die Ermittlung eines Freibetrags nach § 39a EStG für das Jahr 02. Aus dem amtlich vorgeschriebenen von Z ausgefüllten Vordruck ist ersichtlich, dass Z im Jahr 02 voraussichtlich Werbungskosten i.H.v. 1.300 € hat und ihm ein Pauschbetrag für Menschen mit Behinderungen (§ 33b Abs. 1–3 EStG) i.H.v. 1.780 € zusteht.

**Lösung:**

Der zu berücksichtigende Freibetrag beträgt 1.780 €, da der Antrag hinsichtlich des Freibetrags nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unzulässig ist, weil die Mindestsumme von 600 € nicht erreicht wird. Der AN-Pauschbetrag wird lediglich um 70 € überschritten und andere Beträge nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 3 und 8 EStG sind nicht gegeben. Daher kann als Freibetrag nur der Pauschbetrag für Menschen mit Behinderungen i.H.v. 1.780 € nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG berücksichtigt werden.

**Beispiel:**

Am 05.03.02 beantragt AN Z beim Finanzamt die Ermittlung eines Freibetrags nach § 39a EStG für das Jahr 02. Aus dem amtlich vorgeschriebenen von Z ausgefüllten Vordruck ist ersichtlich, dass Z im Jahr 02 voraussichtlich Werbungskosten i.H.v. 1.300 € hat und ihm Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG i.H.v. 600 € entstehen.

**Lösung:**

Der zu berücksichtigende Freibetrag beträgt 634 €. Der Antrag hinsichtlich des Freibetrags nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG ist zulässig, da die Mindestsumme von 600 € erreicht wird. Der AN-Pauschbetrag wird um 70 € überschritten und die Sonderausgaben betragen 600 €. Infolgedessen ergibt sich eine Summe i.H.v. 650 €. Jedoch kann lediglich ein Freibetrag i.H.v. 634 € berücksichtigt werden, da die Werbungskosten den AN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG) um 70 € (§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und die Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG den Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c Satz 1 EStG) um 564 € übersteigen (§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Bei den Beträgen nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 EStG ist zu beachten, dass der ermittelte Freibetrag nicht immer den tatsächlich aufgewandten Beträgen entspricht, da nur die abziehbaren bzw. abzugsfähigen Beträge bei der Ermittlung des Freibetrags berücksichtigt werden (siehe auch R 39a.1 Abs. 2 Nr. 2 und 4 LStR).

**Beispiel:**

Am 05.03.02 beantragt AN Z beim Finanzamt die Ermittlung eines Freibetrags nach § 39a EStG für das Jahr 02. Aus dem amtlich vorgeschriebenen von Z ausgefüllten Vordruck ist ersichtlich, dass Z im Jahr 02 voraussichtlich außergewöhnliche Belastungen i.H.v. 1.000 € hat, von denen nach § 33 EStG 200 € abzugsfähig sind.

**Lösung:**

Der zu berücksichtigende Freibetrag beträgt 200 €. Der Antrag hinsichtlich des Freibetrags nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ist zulässig. Die Mindestsumme von 600 € wird erreicht, da Z insgesamt Aufwendungen i.H.v. 1.000 € entstehen. Jedoch kann lediglich ein Freibetrag i.H.v. 200 € berücksichtigt werden, da nur in dieser Höhe abzugsfähige Aufwendungen nach § 33 EStG vorliegen (§ 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG).

### 3.5.2.2.1 1 %-Regelung bzw. pauschale Nutzungswerte

Voraussetzung für die Anwendung der sog. 1 %-Regelung ist nach § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, dass der Pkw zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird. Da auch die private Pkw-Nutzung des AN für den AG eine betriebliche Nutzung darstellt, ist diese Voraussetzung bei der Überlassung eines Pkw an den AN stets erfüllt.

Entscheidet sich der AG für die Anwendung der 1 %-Regelung, ist in einem ersten Schritt der Bruttolistenpreis (BLP) für den dem AN zur Nutzung überlassenen Pkw zu ermitteln. Dieser Bruttolistenpreis multipliziert mit 1 % ergibt den monatlichen Sachbezugswert für die private Nutzung des AN, welcher als Arbeitslohn anzusetzen ist (§ 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG):

#### Bruttolistenpreis × 1 % = Wert des Sachbezugs für einen Monat

Beim **Bruttolistenpreis** handelt es sich um den inländischen Listenpreis des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich der Umsatzsteuer (§ 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG), welcher auf volle hundert Euro abzurunden ist (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR).

#### Beispiel:

AG Z überlässt seinem AN X im Monat Mai 01 einen Pkw mit einem BLP i.H.v. 67.534 €.

#### Lösung:

Der Wert des Sachbezugs für die private Pkw-Nutzung des AN X im Monat Mai 01 beträgt 675 € (= 67.500 € × 1 %), § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG.

Der **Listenpreis** ist auch bei gebraucht erworbenen oder geleasteten Kraftfahrzeugen die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers für das genutzte Kraftfahrzeug im Zeitpunkt der Erstzulassung (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR).

Unter die **Sonderausstattung** fällt bspw. die Sitzheizung, die Standheizung und eine hochwertige Innenausstattung des Kraftfahrzeugs. Nur die werkseitig im Zeitpunkt der Erstzulassung eingebauten Sonderausstattungen sind im BLP zu berücksichtigen. Der Wert eines Autotelefon einschließlich Freisprecheinrichtung, eines mobilen Navigationsgeräts als auch ein weiterer Satz Reifen einschließlich Felgen bleiben außer Ansatz, R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR.

#### Beispiel:

AG Z überlässt seinem AN X im Monat Mai 01 einen Pkw mit einem BLP ohne Sonderausstattung i.H.v. 54.762 €. Das Kraftfahrzeug enthält ein eingebautes Navigationsgerät mit einem BLP i.H.v. 2.235 € und eine Freisprecheinrichtung für ein Smartphone mit einem BLP i.H.v. 498 €.

#### Lösung:

Der für die private Nutzung des AN X maßgebende BLP beträgt 56.997 €. Dieser ergibt sich aus dem BLP des Pkws und aus dem BLP des eingebauten Navigationsgeräts. Die Freisprecheinrichtung bleibt hingegen außer Ansatz, R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR. Der Wert des Sachbezugs für die private Pkw-Nutzung des AN X beträgt somit im Monat Mai 01 insgesamt 569 € (= 56.900 € × 1 %).

Es muss beachtet werden, dass dieser Monatswert auch dann anzusetzen ist, wenn der Pkw dem AN **im Kalendermonat nur zeitweise zur Nutzung überlassen** wird. D.h. kann der AN den Pkw bspw. nur an zehn Tagen im Kalendermonat privat nutzen und entscheidet sich der AG für die 1 %-Regelung, muss der AN den vollen Monatswert als Arbeitslohn versteuern. Siehe auch R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 4 LStR.

**Beispiel:**

AG Z überlässt seinem AN X im Monat Mai 01 einen Pkw mit einem BLP ohne Sonderausstattung i.H.v. 54.762 €. Das Kraftfahrzeug enthält ein eingebautes Navigationsgerät mit einem BLP i.H.v. 2.235 € und eine Freisprecheinrichtung für ein Smartphone mit einem BLP i.H.v. 498 €.

**Lösung:**

Der Wert des Sachbezugs für die private Pkw-Nutzung des AN X im Monat Mai 01 beträgt 675 € (= 67.500 € × 1 %), § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, auch wenn AN X den Pkw nur an zehn Tagen im Monat Mai 01 privat nutzen konnte.

**Hinweis!** Ein Monatsbetrag für die private Kfz-Nutzung des AN muss jedoch dann nicht angesetzt werden, wenn dem AN für einen vollen Monat kein betriebliches Kraftfahrzeug zur Verfügung steht oder wenn dem AN das Kraftfahrzeug aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich (von Fall zu Fall) für nicht mehr als fünf Kalendertage im Kalendermonat überlassen wird. In diesem Fall ist die Nutzung zu Privatfahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte des AN je Entfernungskilometer mit 0,002% des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs zu bewerten (Einzelbewertung). Zum Nachweis der Fahrtstrecke müssen die Kilometerstände festgehalten werden. Siehe BMF-Schreiben vom 03.03.2022, IV C 5 - S 2334/21/10004 :001, BStBl. I S. 232, Rz. 13.

Kann der AN das zur privaten **Nutzung** vom AG überlassene Kraftfahrzeug **auch im Rahmen einer anderen Einkunftsart** nutzen, ist diese Nutzungsmöglichkeit mit der 1 %-Regelung nach § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG abgegolten, R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 8 LStR.

**Beispiel:**

AG Z überlässt seinem AN X im Monat Mai 01 einen Pkw mit einem BLP i.H.v. 67.534 €. X kann den vom AG Z zur privaten Nutzung überlassenen Pkw auch für seine Nebentätigkeit als Gutachter verwenden. Aus dieser Nebentätigkeit erzielt X Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG).

**Lösung:**

Der Wert des Sachbezugs für die private Pkw-Nutzung des AN X im Monat Mai 01 beträgt 675 € (= 67.500 € × 1 %), § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG. Die Nutzung des Pkws durch X im Rahmen seiner Gutachtertätigkeit ist hiermit ebenfalls abgegolten, R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 8 LStR.

Weiterhin muss bei der Ermittlung des Bruttolistenpreises beachtet werden, dass es bereits seit dem Jahr 2013 **Vergünstigungen für Elektrofahrzeuge bzw. für extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge** gibt, die ab 2019 erheblich erweitert wurden, § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG. Dabei gilt: Elektrofahrzeug ist ein Kfz, das ausschließlich durch einen Elektromotor angetrieben wird, der ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern (z.B. Schwungrad mit Generator oder Batterie) oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern (z.B. wasserstoffbetriebene Brennstoffzelle) gespeist wird, BMF-Schreiben vom 05.11.2021, IV C 6 - S 2177/19/10004 :008/IV C 5 - S 2334/19/10009 :003, BStBl. I S. 2205, Rdnr. 1.

**Hinweis!** Nach dem Verzeichnis des Kraftfahrtbundesamtes zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern (Stand: März 2023) wiesen danach folgende Codierungen im Teil 1, Feld 10 der Zulassungsbescheinigung ein Elektrofahrzeug in diesem Sinne aus: 0004 und 0015.

Ein Hybridelektrofahrzeug ist ein Hybridfahrzeug, das zum Zwecke des mechanischen Antriebs aus folgenden Quellen im Fahrzeug gespeicherte Energie/Leistung bezieht:

- einem Betriebskraftstoff,
- einer Speichereinrichtung für elektrische Energie/Leistung (z. B. Batterie, Kondensator, Schwungrad mit Generator);

Hybridelektrofahrzeuge im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 2. HS EStG müssen zudem extern aufladbar sein, o.a. BMF-Schreiben vom 05.11.2021, Rdnr. 2.

**Hinweis!** Nach dem Verzeichnis des Kraftfahrtbundesamtes zur Systematisierung von Kraftfahrzeugen und ihren Anhängern (Stand: März 2023) wiesen danach folgende Codierungen im Teil 1, Feld 10 der Zulassungsbescheinigung ein Hybridelektrofahrzeug in diesem Sinne aus: 0016 bis 0019 und 0025 bis 0031.

Kann der AN solch ein Kraftfahrzeug privat nutzen, ermäßigt sich der für die private Nutzung zugrunde zu legende BLP:

- Ab VZ 2019 auf die Hälfte, wenn das Fahrzeug:
  - im Zeitraum 01.01.2019 bis 31.12.2021 vom AG angeschafft (oder hergestellt oder geleast) bzw. erstmals zur privaten Nutzung überlassen wird, § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG (zur zeitlichen Anwendung siehe auch BMF-Schreiben vom 05.11.2021, IV C 6 - S 2177/19/10004 :008/IV C 5 - S 2334/19/10009 :003, BStBl. I S. 2205, Rdnr. 11); für extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge gilt dies nur, wenn das Fahrzeug die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 EmoG erfüllt (§ 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2 2. HS EStG), d.h. wenn das Fahrzeug eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 g je gefahrenen Kilometer hat oder die Mindestreichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung des Elektromotors mind. 40 km beträgt;
  - im Zeitraum 01.01.2022 bis 31.12.2024 vom AG angeschafft (oder hergestellt oder geleast) wird und das Fahrzeug eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 g je gefahrenen Kilometer hat oder die Mindestreichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung des Elektromotors mind. 60 km beträgt, § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 4 EStG;
  - im Zeitraum 01.01.2025 bis 31.12.2030 vom AG angeschafft (oder hergestellt oder geleast) wird und das Fahrzeug eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 g je gefahrenen Kilometer hat oder die Mindestreichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung des Elektromotors mind. 80 km beträgt, § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 EStG.

Die maßgebliche Kohlendioxidemission sowie die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung des Elektromotors kann durch das Führen eines E-Kennzeichens nachgewiesen werden. Andernfalls sind die Werte der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG (zum 01.09.2020 ersetzt durch Verordnung (EU) 2018/858) oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Art. 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 zu entnehmen, § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 2. HS EStG.

Die Abrundung auf volle hundert Euro ist nach der Ermäßigung des BLP auf die Hälfte vorzunehmen (siehe BMF-Schreiben vom 05.11.2021, IV C 6 - S 2177/19/10004 :008/IV C 5 - S 2334/19/10009 :003, BStBl. I S. 2205, Rdnr. 8 und R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR).

**Beispiel:**

AG Z überlässt seinem AN X im Monat Mai 2024 ein Elektrofahrzeug mit einem BLP i.H.v. 67.534 €. AG Z hat das Elektrofahrzeug im Februar 2020 angeschafft.

Die Fahrten zu der/den Tätigkeitsstätte/n, die nicht die erste Tätigkeitsstätte darstellt/en, werden folglich als Auswärtstätigkeiten (siehe Kap. 4.9) qualifiziert.

Weitere Ausführungen als auch zahlreiche Beispiele befinden sich hierfür im o.a. BMF-Schreiben vom 25.11.2020, a.a.O., Rz. 30 bis 32.

### 4.7.3 Aufwendungen

#### 4.7.3.1 Allgemeines

Zur Abgeltung der Aufwendungen für die Wege des AN zwischen seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte ist nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 € anzusetzen, höchstens jedoch 4.500 € im Kalenderjahr. Abweichend davon ist für die **Veranlagungszeiträume 2021 bis 2026** für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der ersten 20 Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 € und für jeden weiteren vollen Kilometer:

- a) von 0,35 € für 2021,
- b) von 0,38 € für 2022 bis 2026

anzusetzen, höchstens 4.500 € im Kalenderjahr, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 EStG.

Ein höherer Betrag als 4.500 € ist jeweils anzusetzen, soweit der AN einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. Die Entfernungspauschale gilt jedoch nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nr. 32 EStG, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 3 EStG. Für Flugstrecken sind die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen (BFH-Urteil vom 26.03.2009, BStBl. II S. 724).

Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgebend. Eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom AN regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 EStG.

#### Beispiel:

AN A aus Erfurt fährt an 200 Tagen im Jahr 01 mit seinem Pkw zu seiner 10 km entfernten ersten Tätigkeitsstätte. Bei der von AN A benutzten Strecke handelt es sich um die kürzeste Straßenverbindung.

#### Lösung:

Im Jahr 01 kann AN A Aufwendungen für seine Wege zwischen seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte i.H.v. 600 € (= 200 Tage × 10 km × 0,30 €) nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als Werbungskosten bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) berücksichtigen.

#### Beispiel:

AN A aus Erfurt fährt an 200 Tagen im Jahr 01 (= VZ 2024) mit seinem Pkw zu seiner 25 km entfernten ersten Tätigkeitsstätte. Bei der von AN A benutzten Strecke handelt es sich um die kürzeste Straßenverbindung.

**Lösung:**

Im Jahr 01 (= VZ 2024) kann AN A Aufwendungen für seine Wege zwischen seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte i.H.v. 1.580 € (= 200 Tage × 20 km × 0,30 € + 200 Tage × 5 km × 0,38 €) nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als Werbungskosten bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) berücksichtigen.

**Hinweis!**

- Nach § 8 Abs. 2 Satz 11 oder Abs. 3 EStG steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (siehe Kap. 3.5.2.1 und 3.5.2.4) mindern den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 5 EStG (siehe hierzu auch BMF-Schreiben vom 18.11.2021, IV C 5 - S 2351/20/1001 :002, BStBl. I S. 2315, Tz. 1.9). Dasselbe gilt für nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG pauschal besteuerte Sachbezüge (siehe Kap. 5.2.1.2.2.1 und v.g. BMF-Schreiben vom 18.11.2021, a.a.O., Tz. 5).
- Die Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gilt arbeitstäglich zwei Wege (einen Hin- und einen Rückweg) ab. Legt ein Arbeitnehmer nur einen Weg zurück, so ist nur die Hälfte der Entfernungspauschale je Entfernungskilometer und Arbeitstag als Werbungskosten zu berücksichtigen. Dies gilt, wenn sich z.B. an die Hinfahrt eine Auswärtstätigkeit (Kap. 4.9) anschließt, die an der Wohnung des AN endet, wenn Hin- und Rückfahrt sich auf unterschiedliche Wohnungen beziehen oder wenn die Rückfahrt erst an einem späteren Tag erfolgt, H 9.10 „Fahrkosten“ 2. Spiegelstrich LStH.
- Fährt der AN an einem Arbeitstag mehrmals von seiner Wohnung zu seiner ersten Tätigkeitsstätte, z.B. weil er die Mittagspause in seiner Wohnung verbringt, kann die Entfernungspauschale für die Wege zu derselben ersten Tätigkeitsstätte für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt werden, vgl. o.a. BMF-Schreiben vom 18.11.2021, a.a.O., Tz. 1.7.
- Hat der AN mehrere Dienstverhältnisse inne, sind für die zu berücksichtigenden Entfernungspauschalen die Ausführungen im o.a. BMF-Schreiben vom 18.11.2021, a.a.O., Tz. 1.8 inkl. Beispiele zu beachten.

**4.7.3.2 Abgeltungswirkung**

Die Entfernungspauschale ist grds. unabhängig vom Verkehrsmittel (Pkw, Bus, Moped, Fahrrad, zu Fuß) und von den dem AN tatsächlich entstandenen Aufwendungen zu gewähren. Nach § 9 Abs. 2 EStG sind mit der Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte veranlasst sind (z.B. Kraftstoffkosten, Versicherungsbeiträge, Kfz-Steuer). Dies gilt z.B. auch für Parkgebühren für das Abstellen des Kraftfahrzeugs während der Arbeitszeit und für Finanzierungskosten (weitere Beispiele befinden sich im BMF-Schreiben vom 31.10.2013, BStBl. I S. 1376, Tz. 4). Allerdings sind Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entstehen, als außergewöhnliche Aufwendungen im Rahmen der allgemeinen WK nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG neben der Entfernungspauschale zu berücksichtigen, sofern sich der Unfall nicht in Folge von Alkoholeinfluss oder auf einer Umwegstrecke, die aus privaten Gründen befahren wurde, ereignet hat (siehe hierzu H 9.10 „Unfall Schäden“ LStH und o.a. BMF-Schreiben vom 18.11.2021, a.a.O., Tz. 4).

**4.7.3.3 Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel**

Für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können die tatsächlichen Aufwendungen angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen, § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG. Ein Taxi ist dabei kein öffentliches Verkehrsmittel (BFH-Urteil vom 9.6.2022, VI R 26/20, BStBl II 2023 S. 43).

**Beispiel:**

AN A aus Erfurt fährt an 200 Tagen im Jahr 01 mit der Straßenbahn zu seiner 5 km entfernten ersten Tätigkeitsstätte. Für das Straßenbahn-Jahresticket sind AN A Aufwendungen i.H.v. 440 € entstanden.

**Lösung:**

Im Jahr 01 kann AN A nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG grds. Aufwendungen für seine Wege zwischen seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte i.H.v. 300 € (= 200 Tage × 5 km × 0,30 €) als Werbungskosten berücksichtigen. Da jedoch die tatsächlichen Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel höher als die im Jahr 01 zu berücksichtigende Entfernungspauschale sind, können nach § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG 440 € als Werbungskosten berücksichtigt werden.

**Hinweis!** Gebühren für die Benutzung eines Straßentunnels oder einer mautpflichtigen Straße können nicht neben der Entfernungspauschale berücksichtigt werden, weil sie nicht für die Benutzung eines Verkehrsmittels entstehen, vgl. a.o. BMF-Schreiben vom 18.11.2021, a.a.O., Tz. 1.4.

**4.7.3.4 Höchstbetrag von 4.500 €**

Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 bzw. Satz 8 EStG ist die Entfernungspauschale grundsätzlich auf einen Höchstbetrag von 4.500 € im Kalenderjahr begrenzt. Dies gilt jedoch nicht bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, soweit im jeweiligen Kalenderjahr insgesamt höhere Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel entstehen (§ 9 Abs. 2 Satz 2 EStG) oder soweit der AN einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt.

**4.7.3.5 Maßgebende Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte**

Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgebend, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 1. HS EStG. Dabei sind nur volle Kilometer der Entfernung anzusetzen. Ein angefangener Kilometer bleibt unberücksichtigt. Die Entfernungsbestimmung richtet sich nach der Straßenverbindung, unabhängig davon, welches Verkehrsmittel benutzt wird. Bei der Benutzung eines Kraftfahrzeugs kann eine andere als die kürzeste Straßenverbindung zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom AN regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird. Eine von der kürzesten Straßenverbindung abweichende Strecke ist verkehrsgünstiger, wenn der AN die erste Tätigkeitsstätte trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen in der Regel schneller und pünktlicher erreicht.

**Hinweis!** Bei Bestehen einer Fährverbindung siehe o.a. BMF-Schreiben vom 18.11.2021, a.a.O., Tz. 1.4 inkl. Beispiel.

**4.7.3.6 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.

Weiterhin ist bei einer Fahrgemeinschaft darauf zu achten, dass der Höchstbetrag i.H.v. 4.500 € für die Arbeitstage greift, an denen der AN Mitfahrer ist und sein eigenes Kraftfahrzeug nicht einsetzt. An den Arbeitstagen an denen der AN sein eigenes Kraftfahrzeug bzw. ein ihm überlassenes Kraftfahrzeug nutzt, greift die Höchstbetragsregelung nicht. Folglich ist zunächst die auf 4.500 € begrenzte Entfernungspauschale für die Tage zu berechnen, an denen der AN mitgenommen wurde. Anschließend ist die anzusetzende

### 5.2.3 Pauschalierung bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG

Nach § 37b Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 EStG kann ein AG die Einkommensteuer, die auf von ihm an seine AN betrieblich veranlasst getätigte Zuwendungen entfällt, soweit die Zuwendungen nicht in Geld bestehen und er diese zusätzlich zum ohnehin geschuldeten AL erbringt, pauschal mit einem **Pauschsteuersatz von 30 %** erheben.

Zur Voraussetzung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ siehe Kap. 3.7.12.

#### 5.2.3.1 Ausschlussgründe einer Pauschalierung nach § 37b EStG

- Liegt ein Fall des § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 10 EStG (Überlassung eines Pkw oder Zuwendung von Sachbezügen, deren Bewertung mit amtlichen Sachbezugswerten erfolgt), ein Fall des § 8 Abs. 3 EStG (Belegchaftsrabatte) oder ein Fall des § 40 Abs. 2 EStG (fester Pauschsteuersatz i.H.v. 25 % bzw. 15 %) vor oder wird eine Vermögensbeteiligung überlassen, kann eine Pauschalierung der ESt des AN nach § 37b EStG nicht vorgenommen werden, § 37b Abs. 2 Satz 2 1. HS EStG.
- Liegen sowohl die Voraussetzungen des § 37b EStG als auch die des § 40 Abs. 1 EStG vor, hat der AG grundsätzlich ein Wahlrecht, welche der beiden Pauschalierungsvorschriften er anwenden möchte, BMF-Schreiben vom 19.5.2015, IV C 6 - S 2297-b/14/10001, BStBl. I S. 468, Rz. 3. Soweit er sich dafür entscheidet, die Zuwendungen nach § 40 Abs. 1 EStG zu pauschalieren, ist die Anwendung des § 37b EStG ausgeschlossen, § 37b Abs. 2 Satz 2 2. HS EStG.
- Auch ist die ESt-Pauschalierung des § 37b EStG ausgeschlossen, soweit die Aufwendungen je AN und Wirtschaftsjahr (§ 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG) oder wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung (§ 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG) den Betrag von 10.000 € übersteigen, § 37b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 3 EStG. Bei dem Betrag i.H.v. 10.000 € handelt es sich jeweils um einen Bruttobetrag (also inkl. USt). Siehe hierzu auch o.a. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, a.a.O., Rz. 21. Der Betrag i.H.v. 10.000 € nach § 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG stellt einen Höchstbetrag dar, siehe o.a. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, a.a.O., Rz. 21.

#### Beispiel:

AG Z gewährt seinem AN X zusätzlich zum ohnehin vereinbarten AL im Jahr 01 drei betrieblich veranlasste Zuwendungen im Wert von jeweils 4.000 € brutto. Alle Voraussetzungen des § 37b EStG sind erfüllt.

#### Lösung:

§ 37b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 EStG ist nicht nur für die ersten beiden Zuwendungen anwendbar, sondern auch die Hälfte der Aufwendungen für die dritte Zuwendung muss in die Pauschalbesteuerung wegen der einheitlichen Ausübung des Wahlrechts (hierzu später) einbezogen werden. Für die restliche Hälfte i.H.v. 2.000 € der dritten Zuwendung kann AG Z die ESt nicht pauschal nach § 37b EStG erheben, da insoweit der Höchstbetrag i.H.v. 10.000 € (§ 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG) überschritten wird. Die LSt ist insoweit zwingend individuell (§§ 38 ff. EStG) zu erheben.

Bei dem Betrag nach § 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG handelt es sich hingegen um eine Höchstgrenze, siehe o.a. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, a.a.O., Rz. 21.

#### Beispiel:

AG Z gewährt seinem AN X zusätzlich zum ohnehin vereinbarten AL im Jahr 01 eine Zuwendung im Wert von 15.000 € brutto. Grundsätzlich sind die Voraussetzungen für die Anwendung des § 37b EStG erfüllt.

**Lösung:**

§ 37b EStG ist auf diese Zuwendung nicht anwendbar, da die Höchstgrenze von 10.000 € nach § 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG für diese einzelne Zuwendung überschritten wird.

**Beispiel:**

AG Z gewährt seinem AN X zusätzlich zum ohnehin vereinbarten AL im Jahr 01 drei Zuwendungen im Wert von 3.000 €, 5.000 € und 12.000 €. Es handelt sich jeweils um Bruttoaufwendungen. Grundsätzlich sind die Voraussetzungen für die Anwendung des § 37b EStG erfüllt.

**Lösung:**

§ 37b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 EStG ist nur für die ersten beiden Zuwendungen anwendbar. Insoweit ist weder der Höchstbetrag i.H.v. 10.000 € nach § 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG noch die Höchstgrenze i.H.v. 10.000 € nach § 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG für die einzelnen Zuwendungen überschritten. Die Aufwendungen für die dritte Zuwendung i.H.v. 12.000 € können hingegen nicht nach § 37b EStG pauschal besteuert werden, da für diese Zuwendung die Höchstgrenze des § 37b Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 EStG überschritten ist.

**Hinweis!** Es besteht die Möglichkeit, durch Zuzahlungen des AN den Wert der Zuwendung, auf den der Höchstbetrag/die Höchstgrenze anzuwenden ist, zu mindern, um diese Zuwendung noch der ESt-Pauschalierung nach § 37b EStG unterwerfen zu können, vgl. o.a. BMF-Schreiben vom 19. 5.2015, a.a.O., Rz. 21.

**5.2.3.2 Vorgehensweise und Auswirkungen der Pauschalierung nach § 37b EStG**

Greift kein Ausschlussstatbestand und möchte der AG die betrieblich veranlassten Zuwendungen an seine AN pauschal nach § 37b EStG besteuern, ist darauf zu achten, dass das **Wahlrecht** zur Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 EStG **einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Zuwendungen**, für die eine Pauschalierung nach § 37b EStG möglich ist, auszuüben ist.

**Hinweis!** Es ist zulässig, dass der AG das Wahlrecht für Zuwendungen an Dritte (§ 37b Abs. 1 EStG) und an eigene AN (§ 37b Abs. 2 EStG) jeweils gesondert ausübt. Siehe auch o.a. BMF-Schreiben vom 19.5.2015, a.a.O., Rz. 4.

Die Entscheidung zur Anwendung der Pauschalierung der ESt für Zuwendungen an AN muss der AG spätestens bis zu dem für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung geltenden Termin (§ 41b Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO, 28. bzw. 29. Februar des Folgejahres) treffen, vgl. o.a. BMF-Schreiben vom 19. 5.2015, a.a.O., Rz. 8.

Wie bereits oben erwähnt, hat der AG grundsätzlich ein Wahlrecht, ob er § 40 Abs. 1 EStG oder § 37b EStG anwendet, wenn die Voraussetzungen für beide Pauschalierungsvorschriften erfüllt sind. Aufgrund der einheitlichen Ausübung des Wahlrechts nach § 37b EStG ist jedoch darauf zu achten, dass nach der Entscheidung zur Anwendung des § 37b EStG eine Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG für alle Zuwendungen, die nach dieser Entscheidung im selben Wirtschaftsjahr gewährt werden und für die § 37b EStG anwendbar ist, nicht mehr möglich ist, vgl. o.a. BMF-Schreiben vom 19. 5.2015, a.a.O., Rz. 22. Zum Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts nach § 37b Abs. 2 EStG bereits nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG durchgeführte Pauschalierungen müssen jedoch nicht rückgängig gemacht werden.

Entscheidet sich der AG dazu, die ESt für Zuwendungen i.S.d. § 37b EStG mit einem Pauschsteuersatz von 30 % nach § 37b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 EStG zu erheben, sind **Bemessungsgrundlage der pauschalen ESt** die Aufwendungen des AG einschließlich USt für die den AN zusätzlich zum ohnehin geschuldeten AL gewährten, betrieblich veranlassten Zuwendungen, § 37b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG. Zuzahlungen der AN mindern diese Bemessungsgrundlage, vgl. o.a. BMF-Schreiben vom 19. 5.2015, a.a.O., in der Fassung der Änderungen mit dem BMF-Schreiben vom 28.6.2018, IV C 6 - S 2297-b/14/10001, BStBl I S. 814), Rz. 9c.

#### Beispiel:

AG Z übereignet seinem AN X zusätzlich zum ohnehin vereinbarten AL im Jahr 01 ein Fitnessgerät. AG Z sind für das Fitnessgerät Aufwendungen i.H.v. 500 € zzgl. USt entstanden. Alle Voraussetzungen für die Anwendung des § 37b EStG sind erfüllt. Z möchte auch von § 37b EStG Gebrauch machen.

#### Lösung:

Da die Voraussetzungen des § 37b EStG erfüllt sind, kann AG Z die ESt für die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten AL an den AN X geleistete Sachzuwendung pauschal mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben, § 37b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 EStG. Bemessungsgrundlage der pauschalen ESt sind nach § 37b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG die Aufwendungen des Z für das Fitnessgerät einschließlich USt, somit also 595 € (= 500 € + 19 % von 500 €). Folglich hat Z 178,50 € (= 30 % von 595 €) pauschale ESt zu erheben.

**Hinweis!** Zuwendungen, die ein AN von einem Dritten erhalten hat, können nicht vom AG, der gemäß § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG zum Lohnsteuerabzug verpflichtet ist, nach § 37b EStG pauschal besteuert werden. Die Pauschalierung nach § 37b EStG kann nur der Zuwendende selbst vornehmen, vgl. o.a. BMF-Schreiben vom 19. 5.2015, a.a.O., Rz. 11.

Besteht die Zuwendung in der Hingabe eines WG des Betriebsvermögens oder in der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung und sind dem AG keine oder nur unverhältnismäßig geringe Aufwendungen entstanden, ist als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung nach § 37b EStG der gemeine Wert anzusetzen, vgl. o.a. BMF-Schreiben vom 19. 5.2015, a.a.O., Rz. 16.

Ebenso wie bei den Pauschalierungstatbeständen der LSt (z.B. § 40 EStG) ist der **AG Schuldner der pauschalen ESt** (§ 37b Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG), wenn er sich für eine Pauschalierung nach § 37b EStG entscheidet. D.h., die pauschale ESt trägt der AG; er ist hiermit belastet.

Jedoch steht dem AG in Höhe der pauschal erhobenen ESt nach § 37b Abs. 2 EStG ein Betriebsausgabenabzug zu, da die zugrundeliegenden Zuwendungen an eigene AN ebenfalls Betriebsausgaben des AG darstellen, vgl. o.a. BMF-Schreiben vom 19. 5.2015, a.a.O., Rz. 26.

Die vom AG pauschal erhobene ESt gilt als Lohnsteuer und ist vom AG in der **LSt-Anmeldung** anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des beim AG maßgebenden LSt-Anmeldungszeitraums an das Finanzamt abzuführen, § 37b Abs. 4 Satz 1 EStG. Der AG hat seinen AN über die Steuerübernahme zu unterrichten, § 37b Abs. 3 Satz 3 EStG. Eine besondere Form ist hierfür nicht vorgeschrieben, vgl. o.a. BMF-Schreiben vom 19. 5.2015, a.a.O., Rz. 30.

Nach § 37b Abs. 3 Satz 1 EStG bleiben die nach § 37b EStG pauschal besteuerten Sachzuwendungen bei der **Ermittlung der Einkünfte des AN** außer Ansatz. Zudem ergeben sich durch den Verweis in § 37b Abs. 3 Satz 2 EStG auf § 40 Abs. 3 EStG für den AN dieselben Auswirkungen wie bei der pauschalen LSt. Zu den Auswirkungen siehe Kap. 5.1.3.

## 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 €
= <b>Einkünfte i.S.d. § 19 EStG</b>	<b>0 €</b>

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 €
= <b>Einkünfte i.S.d. § 19 EStG</b>	<b>./. 30 €</b>

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 € ( $4 \times 450$  €). 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). Grundsätz-

lich 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 €
<b>= für die Mindestsumme maßgebender Betrag</b>	<b>3.800 €</b>

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 €
<b>= zu berücksichtigender Freibetrag nach § 39a EStG</b>	<b>3.764 €</b>

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

## 7.2 Kapitel 2

### Übung 1:

- a) 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.
- b) 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.
- c) 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 anbietende Bereitschaftsdienst vorgegeben. Es liegen keine Merkmale vor, die für eine selbständige Tätigkeit sprechen. Infolgedessen ist davon auszugehen, dass C seine Tätigkeit nicht-selbständig ausübt und er Arbeitnehmer i.S.d. § 1 LStDV ist.

### Übung 2:

Das Nichtvorliegen einer Arbeitserlaubnis hat auf die steuerrechtliche Beurteilung der Arbeitsverhältnisse keinen Einfluss. Diese sind unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit steuerrechtlich zu würdigen. Sowohl die Tätigkeit im Pflegeheim als auch die Tätigkeit in der Eisdielen wird nichtselbständig ausgeübt. Somit hat X mehrere Tätigkeiten inne. Die Tätigkeit im Pflegeheim ist die Haupttätigkeit und die Tätigkeit in der Eisdielen die Nebentätigkeit.

**Übung 3:**

E ist zwar noch keine 15 Jahre alt, somit kann grds. kein steuerrechtlich anzuerkennendes Arbeitsverhältnis vorliegen, R 4.8 Abs. 3 Satz 2 EStR. Jedoch handelt es sich um eine nach dem Jugendarbeitsschutzgesetz i.V.m. der Kinderarbeitsschutzverordnung erlaubte Ausnahme für Kinder über 13 Jahre, da die Begleitung zum Einkauf eine leichte Tätigkeit ist, zu der die Eltern ihre Erlaubnis geben können. Jedoch liegt dennoch kein steuerrechtlich anzuerkennendes Arbeitsverhältnis vor, da lediglich gelegentliche Hilfeleistung i.S.d. H 4.8 „Gelegentliche Hilfeleistung“ EStH erbracht werden (sollen).

**Übung 4:**

Das Arbeitsverhältnis ist ernsthaft vereinbart, zivilrechtlich wirksam und wird auch nachweislich entsprechend der Vereinbarung tatsächlich durchgeführt. Jedoch hält es keinem Fremdvergleich stand. B hätte solch einen Arbeitsvertrag mit einer Vergütung von umgerechnet 500 € pro Stunde für das Austragen von Werbeflyern nicht mit einem fremden Dritten abgeschlossen. Daher kann das Arbeitsverhältnis steuerrechtlich nicht anerkannt werden. Infolgedessen erzielt A keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und B kann die Aufwendungen für das Kunstwerk nicht als Lohnaufwand geltend machen, sondern hat diese als Privatentnahmen zu erfassen.

**7.3 Kapitel 3****Übung 1:**

Das Weihnachtsgeld für das Jahr 01 muss X im Jahr 02 versteuern, da es sich beim Weihnachtsgeld um einen sonstigen Bezug handelt (siehe auch R 39b.2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 7 LStR). Er gilt als im Jahr 02 von X bezogen, da er ihm am 15.01.02 zufließt, § 11 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG.

Das Gehalt für den Monat Februar 02 muss X ebenfalls im Jahr 02 versteuern. Beim Gehalt für den Monat Februar 02 handelt es sich noch um laufenden AL, da eine Vorauszahlung vorliegt, die sich auf einen Lohnzahlungszeitraum (= Februar 02) bezieht, der im Kalenderjahr der Zahlung (= 02) endet, R 39b.2 Abs. 1 Nr. 6 LStR. Somit gilt das Februargehalt als im Jahr 02 bezogen, § 11 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG.

**Übung 2:**

Siehe Lösung zu Kapitel 1 Übung 1.

**Übung 3:**

Siehe Lösung zu Kapitel 1 Übung 2.

**Übung 4:**

Im Jahr 2023 bezieht Z folgende Versorgungsbezüge, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 EStG:

Pension für die Monate August bis November ( $4 \times 800 \text{ €}$ )	3.200 €
Pension für den Monat Dezember	820 €
Weihnachtsgeld (60 % von 820 €)	492 €
<b>= Einnahmen insgesamt</b>	<b>4.512 €</b>

Bemessungsgrundlage für den Versorgungsfreibetrag sind nach § 19 Abs. 2 Satz 4 Buchst. b EStG 10.080 € ( $12 \times 800 \text{ €}$  (Versorgungsbezug für den ersten vollen Monat August 2023) + 480 € (60 % von 800 €, Weihnachtsgeld, mit welchem Z im August 2023 rechnen kann)). Die Erhöhung der Pension zum 01.12.2023 hat auf die Berechnung des Versorgungsfreibetrags keinen Einfluss, § 19 Abs. 2 Satz 9 EStG. Der Prozentsatz für die Berechnung des Versorgungsfreibetrags beträgt 14,0 %, § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG i.d.F. des Wachstumsschancengesetzes vom 27.3.2024. Infolgedessen ergibt sich für das Jahr 2023 zunächst ein Versorgungs-