

Einkommensteuer-Info

März 2023

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf,
| www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Reisekosten: Neues zur „dauerhaften“ Zuordnung	1
1.1	Grundsätzliches	1
1.2	BFH-Beschluss v. 8. Februar 2024.....	2
2	Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG und Beraterhaftung	4
2.1	Grundsätzliches	4
2.2	Blick in die BFH-Rechtsprechung.....	5
2.3	Entscheidung des BFH.....	5
3	Abkürzungsverzeichnis	6

1 Reisekosten: Neues zur „dauerhaften“ Zuordnung

1.1 Grundsätzliches

Ob ein Kostenabzug nach reisekostenrechtlichen Grundsätzen möglich ist oder nicht, entscheidet sich danach, ob am jeweiligen Einsatzort eine erste Tätigkeitsstätte unterhalten wird. Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte wird seit dem VZ 2014 in § 9 Abs. 4 EStG definiert.

Blick ins Gesetz: § 9 Abs. 4 S. 1 - 5 EStG

„(4) ¹Erste **Tätigkeitsstätte** ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer **dauerhaft zugeordnet** ist.

²Die Zuordnung im Sinne des Satzes 1 wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt.

³Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.

⁴Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft

1. *typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder*
2. *je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.*

⁵*Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte.*

Praxishinweis

Das BMF-Schreiben vom 25. November 2020¹ geht näher aus Verwaltungssicht auf Auslegungsfragen zur ersten Tätigkeitsstätte ein. Zudem sind aktuelle – nachfolgend dargestellte – Entwicklungen aus der Rechtsprechung zu beachten.

1.2 BFH-Beschluss v. 8. Februar 2024²

Der BFH hatte sich nunmehr mit der Frage auseinanderzusetzen, in welchen Fällen bei Rettungssanitatern von einer „dauerhaften Zuordnung“ zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung auszugehen ist.

Der gerade veröffentlichte BFH-Beschl. ist zu Rettungssanitatern ergangen, die innerhalb eines bestimmten Versorgungsbereichs eingesetzt werden. Innerhalb dieses Versorgungsbereichs werden die Rettungssanitäter dauerhaft, aber rotierend auf Basis monatlich erstellter Dienstpläne in verschiedenen Rettungswachen eingesetzt.

Es stellte sich die Frage, ob die Fahrtkosten zur jeweiligen Wache nach den Grundsätzen des Reisekostenrechts ansetzbar sind.

1.2.1 Zuordnung

Die Zuordnung kann schriftlich, mündlich aber auch konkludent erfolgen. Eine Zuordnungsentscheidung nach § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG bedarf keiner Dokumentation. Eine Zuordnungsentscheidung **kann** sich beispielsweise auch aus Einsatzplänen ergeben.³

Praxishinweis

Der BFH betont, dass sich durch Einsatzpläne eine Zuordnung ergeben „kann“ – aber nicht muss. Diese differenzierte Betrachtungsweise entspricht auch der jüngeren BFH-Rechtsprechung.⁴ Eine mögliche Zuordnung ist jedoch nur dann bedeutsam, wenn eine mögliche Zuordnung auch „dauerhaft“ ist. Und hieran mangelte es im Entscheidungsfall.⁵

¹ BMF-Schr. v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011:006, BStBl I 2020, 1228

² BFH-Beschl. v. 8.2.2024 – VI B 46/23

³ BMF-Schr. v. 25.11.2020- BStBl I 2020, 1228 Rz. 11

⁴ Siehe auch BFH-Urt. v. 14.9.2023 – VI R 27/21, BStBl II 2024, 38

⁵ Siehe nachfolgende Ausfuhungen

1.2.2 „Dauerhafte“ Zuordnung

Eine erste Tätigkeitsstätte wird nur ausgelöst, sofern eine „dauerhafte“ Zuordnung vorliegt.

Von einer dauerhaften Zuordnung geht der Gesetzgeber insbesondere dann aus, wenn der Arbeitnehmer

- unbefristet,
- für die Dauer des Dienstverhältnisses oder
- über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus

an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.⁶

Eine Zuordnung ist unbefristet, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte aus der maßgeblichen Sicht ex ante nicht kalendermäßig bestimmt ist („soll“) und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt.⁷

Praxishinweis

Der BFH verneint im Entscheidungsfall eine dauerhafte Zuordnung aufgrund der monatlich erstellten Einsatzpläne.

Das FG hatte in dem BFH-Entscheidungsfall festgestellt, dass ausweislich der Arbeitsverträge des Klägers das Kreisgebiet des Landkreises des Rettungssanitäters als dessen Arbeitsort gelte. Eine dienst- und arbeitsrechtliche Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte lag ausweislich einer Arbeitgeberbescheinigung nicht vor. Vielmehr würden die Mitarbeiter einem bestimmten Versorgungsbereich zugeordnet, innerhalb dessen sie dauerhaft und grundsätzlich eingesetzt würden. Innerhalb dieses Bereichs rollierten sie auf Basis monatlich erstellter Dienstpläne auf allen Wachen.

Der BFH nimmt in diesem Fall keine dauerhafte Zuordnung zu einer bestimmten Rettungswache oder einer ersten Tätigkeitsstätte nach § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG an. Allein ein monatlich im Voraus erstellter Dienstplan könne bei einem unbefristet tätigen Arbeitnehmer keine Dauerhaftigkeit der Zuordnung begründen. Darauf, dass der Mitarbeiter ex post betrachtet ganz überwiegend nur in einer bestimmten Einsatzstelle eingesetzt wurde, komme es nicht an.

⁶ § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG

⁷ BFH-Urt. v. 26.10.2022 – VI R 48/20, BStBl II 2023, 582

1.2.3 Bedeutung über den entschiedenen Einzelfall hinaus

Der aktuelle Beschluss des BFH ist über den Einzelfall hinaus für sämtliche Mitarbeiter bedeutsam, deren Arbeitsort z. B. innerhalb eines bestimmten Einsatzgebietes rolliert und an keinem der Arbeitsorte ex ante ein unbefristeter Einsatz vorgesehen ist. Bedeutsam kann dies z. B. auch für Lehrer sein, die an mehreren Schulen eingesetzt werden.

2 Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG und Beraterhaftung

2.1 Grundsätzliches

Der Gewinn (oder Verlust) aus der Aufgabe oder der Veräußerung eines Gewerbebetriebes gehört ebenfalls zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb⁸. Dies gilt auch im Bereich der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit⁹ sowie den Einkünften aus LuF¹⁰.

Der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn ist auf Antrag durch den Abzug eines Freibetrags i.H.v. 45.000 EUR begünstigt, wenn der Stpfl. im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe das 55. Lj vollendet hat oder dauernd berufsunfähig ist.¹¹ Der Freibetrag wird um den Betrag gekürzt, um den der Gewinn 136.000 EUR überschreitet¹² und wird nur einmal im Leben gewährt¹³.

Unabhängig vom Wahlrecht zum Abzug eines Freibetrages kann der Stpfl. auf Antrag einen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn i.S.d. § 16 EStG bis max. 5 Mio. EUR einmal im Leben nach § 34 Abs. 3 EStG mit einem ermäßigten Steuersatz i.H.v. 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes für den VZ versteuern, wenn er das 55. Lj vollendet hat oder dauernd berufsunfähig¹⁴ ist. Die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG („Fünftelregelung“) ist unabhängig von den persönlichen Voraussetzungen.

Die Steuerbegünstigungen der § 16 Abs. 4 EStG (Freibetrag) sowie § 34 Abs. 3 EStG (Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes i.H.v. 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes, mindestens 14 %) sind

⁸ § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG

⁹ § 18 Abs. 3 EStG

¹⁰ § 14 EStG

¹¹ § 16 Abs. 4 S. 1 EStG

¹² § 16 Abs. 4 S. 3 EStG

¹³ § 16 Abs. 4 S. 2 EStG

¹⁴ auch durch nichtamtliche Unterlagen nachweisbar: BFH-Urt. v. 14.12.2022 – X R 10/21, BStBl II 2023, 807

antragsgebunden und können **nur einmal im Leben** beansprucht werden.¹⁵

2.2 Blick in die BFH-Rechtsprechung

BFH-Urteil v. 28. September 2021 – VIII R 2/19	
Sachverhalt	Der tarifbegünstigte Veräußerungsgewinn wurde für 2016 gesondert und einheitlich festgestellt. Mit der ESt-Erklärung 2016 beantragte der Kläger die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG.
Finanzamt	Ablehnung von § 34 Abs. 3 EStG, da dem Kläger eine solche Ermäßigung bereits 2006 gewährt wurde.
Hintergrund	2006 wurde diese Steuerermäßigung für einen „Veräußerungsgewinn“ von ca. 40 tsd. EUR (Nachzahlung der Kassenärztlichen Vereinigung) vom Wohnsitzfinanzamt gewährt. Steuerminderung: 8.000 EUR. Das Wohnsitzfinanzamt hat eine Feststellungsmitteilung falsch ausgewertet und ohne Antrag eine Steuerermäßigung gem. § 34 Abs. 3 EStG gewährt.

2.3 Entscheidung des BFH

- Der Veräußerungsgewinn 2016 ist nicht nach § 34 Abs. 3 EStG begünstigt.
- Diese Steuerermäßigung wurde bereits 2006 verbraucht („einmal im Leben“).
- Maßgeblich für den Verbrauch ist die tatsächliche „Inanspruchnahme“.
- Trotz einer Vergünstigungsgewährung zu Unrecht tritt in der Regel eine „Inanspruchnahme“ und damit ein Verbrauch der Steuerermäßigung ein.

Praxishinweis

Soll die Steuerbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG für ein späteres Jahr gesichert werden, muss die Steuerfestsetzung angefochten werden, in der die Steuervergünstigung zu Unrecht gewährt wird.

2.3.1 Steuerberaterhaftung

Nach Auffassung des LG Lübeck¹⁶ tritt eine Steuerberaterhaftung ein, sofern es der Steuerberater versäumt hat, darauf hinzuweisen, dass der 56 %ige Steuersatz nur einmal im Leben beansprucht werden kann. Im Entscheidungsfall wurde eine Steuerberaterhaftung von 220.000 EUR festgestellt.

¹⁵ § 16 Abs. 4 S. 3 EStG, § 34 Abs. 3 S. 4 EStG

¹⁶ LG Lübeck v. 11.1.2024 – 15 O 72/23

3 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift, Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung