

Anwendungsgrundsätze und neue Rechtsprechung zur Entfernungspauschale ab 2007

1. Allgemeines

Ausgehend von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Dezember 2008, wonach die Kürzung der Entfernungspauschale um die ersten 20 Kilometer verfassungswidrig war, wurde am 20. April 2009 das „Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale“ verabschiedet. Damit wird rückwirkend ab dem 1. Januar 2007 die ursprüngliche Gesetzeslage zur sog. Pendlerpauschale fortgeführt. Diese Gesetzesänderung hat das Bundesfinanzministerium zum Anlass genommen, am 31. August 2009 einen umfassenden Anwendungserlass zur Entfernungspauschale zu veröffentlichen (www.bundesfinanzministerium.de)

Nachfolgend werden wir Sie über die wichtigsten Eckpunkte des 14-seitigen Schreibens informieren:

2. Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG)

Die Entfernungspauschale ist grds. unabhängig vom Verkehrsmittel zu gewähren. Ihrem Wesen als Pauschale entsprechend kommt es dabei nicht auf die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen an. Eine Ausnahme dazu besteht allerdings, wenn die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt werden und die tatsächlich aufgewendeten Fahrtkosten die anzusetzende Entfernungspauschale übersteigen sowie bei Flugkosten.

Die Entfernungspauschale beträgt EUR 0,30 für jeden vollen Kilometer zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und ist grds. auf den Höchstbetrag von EUR 4.500,00 im Kalenderjahr beschränkt. Diese Beschränkung auf EUR 4.500,00 greift gem. § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG allerdings nur

- wenn der Weg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit einem Motorrad, Motorroller, Moped, Fahrrad oder zu Fuß zurückgelegt wird,
- bei Benutzung eines Kraftwagens für die Teilnehmer an einer Fahrgemeinschaft und zwar für die Tage, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Pkw einsetzt,
- bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, soweit keine höheren Aufwendungen glaubhaft gemacht und nachgewiesen werden.

Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens greift die Begrenzung auf EUR 4.500,00 nicht.

Ausgenommen von der Entfernungspauschale sind Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung. Bei Flügen gilt die Entfernungspauschale nur für die An- und Abfahrt zu den Flughäfen. Für den Flug selbst sind die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen (BFH vom 26. März 2009). Bei entgeltlicher Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers als Werbungskosten anzusetzen.

2.1 Maßgebende Entfernung und Fahrgemeinschaften

Für die Bestimmung der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist grds. die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte maßgebend. Dabei sind nur volle Kilometer der Entfernung anzusetzen, ein angefangener Kilometer bleibt unberücksichtigt. Eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann angesetzt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und regelmäßig vom Arbeitnehmer genutzt wird.

Auch bei Fahrgemeinschaften ist bei jedem Teilnehmer die für ihn maßgebende Entfernungstrecke anzusetzen. Umwege, insbesondere zum Abholen von Mitfahrern, sind jedoch nicht in die Entfernungspauschale einzubeziehen.

2.2 Unfallkosten und Mautgebühren

Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oder auf einer zu berücksichtigenden Familienheimfahrt entstehen, sind als außergewöhnliche Aufwendungen im Rahmen der allgemeinen Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG neben der Entfernungspauschale zu berücksichtigen (siehe Bundestags-Drucksache 16/12099, Seite 6). Hinweis 9.10 LStH 2009 ist deshalb nicht mehr weiter anzuwenden.

Gebühren für die Benutzung eines Straßentunnels oder einer mautpflichtigen Straße dürfen dagegen nicht neben der Entfernungspauschale berücksichtigt werden.

2.3 Entfernungspauschale in besonderen Fällen

Die Entfernungspauschale kann für Wege zu derselben regelmäßigen Arbeitsstätte für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt werden.

Bei Arbeitnehmern, die in mehreren Dienstverhältnissen stehen und denen Aufwendungen für die Wege zu mehreren auseinander liegenden regelmäßigen Arbeitsstätten entstehen, ist die Entfernungspauschale für jeden Weg zur regelmäßigen Arbeitsstätte anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer am Tag zwischenzeitlich in die Wohnung zurückkehrt. Werden täglich mehrere regelmäßige Arbeitsstätten ohne Rückkehr zur Wohnung nacheinander angefahren, so ist für die Entfernungsermittlung der Weg der ersten regelmäßigen Arbeitsstätte als Umwegstrecke zur nächsten regelmäßigen Arbeitsstätte zu berücksichtigen.

Die Entfernungspauschale findet auch Anwendung, wenn ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte überlässt. Sofern steuerfreie (Rabattfreibetrag, § 8 Abs. 3 EStG) oder pauschal versteuerte Arbeitgeberleistungen (siehe Tz. 5) gewährt werden, sind diese vom Arbeitgeber zu bescheinigen und vom Arbeitnehmer auf die Entfernungspauschale anzurechnen.

Die Entfernungspauschale findet entsprechend der vorgenannten Grundsätze auch auf Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG) Anwendung. Die Begrenzung auf den Höchstbetrag von EUR 4.500,00 greift in diesen Fällen nicht. Darüber hinaus gilt es zu beachten, dass Arbeitgeberleistungen für Familienheimfahrten, die nach § 3 Nr. 13 und 16 EStG steuerfrei sind, gem. § 3c Abs. 1 EStG auf die für Familienheimfahrten anzusetzende Entfernungspauschale anzurechnen sind.

3. Menschen mit Behinderungen

Nach § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG können Menschen mit Behinderungen für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte anstelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen ansetzen. Weitere Ausführungen hierzu finden sich in dem o. g. BMF Schreiben vom 31. August 2009 unter Tz. 3.

4. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale

Nach § 9 Abs. 2 EStG sind durch die Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen (mit Ausnahme der Unfallkosten) abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entstehen. Dies gilt zum Beispiel auch für Parkgebühren, die während der Arbeitszeit anfallen, für Finanzierungskosten, Beiträge für Kraftfahrerverbände, Versicherungsbeiträge für einen Insassenunfallschutz, Aufwendungen infolge Diebstahls sowie für Kosten eines Austauschmotors anlässlich eines Motorschadens auf einer Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte.

5. Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pauschal mit 15,00 % erheben, soweit diese Zuschüsse den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als Werbungskosten geltend machen kann.

Bis zu der Änderung durch das „Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale“ ist die Entfernungspauschale und damit auch der durch den Arbeitgeber pauschal besteuerte Zuschuss nach der Rechtslage von 2007 bzw. 2008, d. h. erst ab dem 21. Entfernungskilometer, ermittelt und pauschal versteuert worden.

Aufgrund der Gesetzesänderung kann der Arbeitgeber nun für alle nach dem 31. Dezember 2006 beginnenden Lohnzahlungszeiträume rückwirkend die Fahrtkostenzuschüsse ab dem 1. Entfernungskilometer pauschal besteuern, auch wenn die Lohnsteuerbescheinigung für die Jahre 2007 und 2008 (ggf. auch 2009) bereits übermittelt oder erteilt worden sind. Macht der Arbeitgeber von dieser Möglichkeit Gebrauch, so ist die bereits übermittelte und erteilte Lohnsteuerbescheinigung nicht zu ändern (§ 41c Abs. 3 Satz 1 EStG). Zum Zwecke einer möglichen Änderung der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber diesem zu bescheinigen, in welcher Höhe Arbeitslohn pauschal versteuert wurde.

Die infolge der (rückwirkenden) Pauschalierung erstatteten Sozialversicherungsbeiträge (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil) sind grds. in der Lohnsteuerbescheinigung des Jahres der Erstattung der Beiträge zu berücksichtigen. Ist die Lohnsteuerbescheinigung für 2009 noch änderbar, kann die Erstattung in dieser Lohnsteuerbescheinigung berücksichtigt werden.

6. Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Freistellung von der Arbeit

Sofern ein Arbeitnehmer seinen Firmenwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte verwenden kann, ist zusätzlich zu der sog. 1%-Regelung ein monatlicher Zuschlag von 0,03% des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer als Arbeitslohn zu versteuern.

Die Finanzverwaltung hat dazu in zwei neueren Erlassen festgelegt, dass es für den Ansatz des 0,03%igen Zuschlags allein auf das Bestehen der objektiven Nutzungsmöglichkeit unabhängig von der tatsächlichen Nutzung für den Steuerpflichtigen ankommt (vgl. BMF-Schreiben vom 23. Oktober 2008 und 12. März 2009).

Da Arbeitnehmer, die monatlich nur wenige Tage zum Betrieb fahren, allerdings nur für die Tage die Entfernungspauschale geltend machen können, an denen sie tatsächlich ihre Arbeitsstätte aufgesucht haben, würde diese Handhabung dazu führen, dass der zu versteuernde geldwerte Vorteil die berücksichtigungsfähigen Werbungskosten um ein Vielfaches übersteigt.

Unter Beachtung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat der BFH deshalb entschieden, dass die Bemessung des geldwerten Vorteils auf der Einnahmenseite nicht losgelöst von der Ermittlung der Werbungskosten auf der Ausgabenseite erfolgen kann. Stattdessen ist eine Einzelbewertung der tatsächlich durchgeführten Fahrten (mit einem Satz von 0,002% des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer) vorzunehmen.

Das bedeutet, dass insbesondere bei Außendienstmitarbeitern, die weniger als 15 Tage im Monat zum Betrieb fahren, der geldwerte Vorteil nicht pauschal, sondern anhand der tatsächlich gefahrenen Tage zu ermitteln ist. Einem Arbeitnehmer, der seine 100 Kilometer entfernte Arbeitsstätte an 50 Tage im Jahr aufgesucht hat, wäre somit unter der Annahme eines Bruttolistenpreises von EUR 25.000,00 ein geldwerter Vorteil in Höhe von EUR 2.500,00 ($\text{EUR } 25.000,00 \times 0,002\% \times 100 \text{ km} \times 50 \text{ Tage}$) zuzurechnen.

7. Schlussbemerkung

Das BMF-Schreiben vom 31. August 2009 enthält keinerlei neue Erkenntnisse zu der Entfernungspauschale. Die derzeit geltenden Regelungen wurden allerdings kompakt und übersichtlich zusammengefasst, so dass der Anwendungserlass Hilfestellung sowohl für Arbeitgeber bei der Berechnung der Lohnsteuer als auch für Arbeitnehmer bei der Erstellung ihrer Einkommensteuererklärung bietet.

Kiel, 23. Oktober 2009

Inke Schlack
Steuerberaterin