

Einkommensteuer-Info (62/2018)

In dieser Ausgabe

1	Aus der Rechtsprechung	1
1.	Aktuelle Entwicklungen zur ersten Tätigkeitsstätte	1
1.1.	Großräumige erste Tätigkeitsstätte bei einem Werksgelände-Lokführer	2
1.2.	Zuordnungsentscheidung für die Begründung der ersten Tätigkeitsstätte immer maßgebend?	4
1.3.	Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte	7
1.4.	Überblick über die weiteren anhängigen BFH-Verfahren zur ersten Tätigkeitsstätte	8
2.	Kürzung von Verpflegungsmehraufwendungen: Auf die Verzehrmöglichkeit kommt es an	9
3.	Neufestlegung der Umzugskosten.....	10
4.	Sonderausgabenabzug: Zahlung von Basis-Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen des Kindes durch die Eltern	11
4.1.	Blick in den Einkommensteuer-Erklärungsvordruck 2018.....	11
4.2.	Aktuelle Entwicklungen	11
4.3.	Beispiel	13
4.4.	Ausblick.....	13
2	Abkürzungsverzeichnis	14

1 Aus der Rechtsprechung

1. Aktuelle Entwicklungen zur ersten Tätigkeitsstätte

Der Gesetzgeber bestimmt zur ersten Tätigkeitsstätte in § 9 Abs. 4 EStG Folgendes:

„(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.

⁵Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte.

⁶Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige Tätigkeitsstätte erste Tätigkeitsstätte, die der Arbeitgeber bestimmt. ⁷Fehlt es an dieser Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, ist die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte.

⁸Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch eine **Bildungseinrichtung**, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird; die Regelungen für Arbeitnehmer nach Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und 5 sowie Absatz 4a sind entsprechend anzuwenden.“

Nachfolgend wird auf die aktuellen Entwicklungen zur ersten Tätigkeitsstätte – insbesondere mit Blick auf die Rechtsprechung – eingegangen.

1.1. Großräumige erste Tätigkeitsstätte bei einem Werksgelände-Lokführer

Das FG Köln hat sich mit Urteil v. 11. Juli 2018¹ mit der Frage des Abzugs von Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Tätigkeit als Lokführer auseinandergesetzt.

Der Urteilsfall

Im Urteilsfall bezog der Kläger im Veranlagungsjahr 2015 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als angestellter Lokführer. Im Rahmen seiner Einkommensteuer-Erklärung 2015 machte er Verpflegungsmehraufwendungen von 2.316 EUR (193 Arbeitstage á 12 EUR) geltend, die das Finanzamt nicht zum Abzug zuließ.

Hiergegen wandte sich der Kläger mit folgender Begründung:

¹ FG Köln, Urt. v. 11.7.2018 – 4 K 2812/17, juris, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 36/18

Es liege eine Fahrtätigkeit als Lokführer vor. Er fahre als E-Lokfahrer verschiedene Orte an, verbleibe also nicht an der ersten Tätigkeitsstätte und sei daher ab dem Aufsuchen der ersten Tätigkeitsstätte mehr als acht Stunden abwesend. Es seien Verpflegungsmehraufwendungen für 193 Tage à jeweils 12 EUR (Summe: 2.316 EUR) zu berücksichtigen. Der Abzug der tatsächlich gefahrenen Kilometer sei zulässig. Demzufolge sollten statt der Entfernungspauschale Fahrkosten in Höhe von (38 km für 193 Tage à 0,30 €=) 2.200,20 € als Werbungskosten angesetzt werden.

Das Finanzamt verwehrte den erhöhten Abzug, weil der Kläger als Lokführer im betriebseigenen Schienennetz eingesetzt sei. Es habe zudem eine Zuordnung durch den Arbeitgeber vorgelegen. Bei dem Schienennetz handele es sich um ein zum Werksgelände gehörendes betriebseigenes Schienennetz und nicht um Trassen der DB oder anderer öffentlicher Verkehrsbetriebe. Auf dem Werksgelände befänden sich mehrere ortsfeste betriebliche Einrichtungen, die als eine Tätigkeitsstätte anzusehen seien. Das betriebseigene Schienennetz verbinde alle unterschiedlichen Betriebe des Arbeitgebers. Bei dem Werksgelände handele es sich demgemäß um eine großräumige erste Tätigkeitsstätte.

Entscheidung des FG Köln

Nach Auffassung des FG Köln ist die eingereichte Klage aus folgenden Gründen unbegründet:

- Als „ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers“ kommt ein größeres, räumlich geschlossenes Gebiet in Frage, wenn es sich um ein zusammenhängendes Gelände des Arbeitgebers (**großräumiges Einsatzgebiet**) handelt, auf dem der Arbeitnehmer auf Dauer und mit einer gewissen Nachhaltigkeit tätig wird.² Auch das Schienennetz des Arbeitgebers kann damit als dauerhafte, betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers anzusehen sein.
- Die konkrete flächenmäßige Ausdehnung des firmeneigenen Schienennetzes steht der Begründung einer ersten Tätigkeitsstätte nicht entgegen.³
- Selbst wenn sich ein solches Schienennetz über mehrere Stadtteile erstreckt, handelt es sich um ein räumlich geschlossenes bzw. zusammenhängendes Gelände. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass sich auf dem geographischen Gelände, auf dem das Schienennetz verlegt ist, auch öffentliche Straßen befinden.

² Zur Rechtsauslegung vor 2014 siehe BFH-Urt. v. 18.6.2009 – VI R 61/06, BStBl II 2010, 564

³ Zur Rechtsauslegung vor 2014 siehe FG Düsseldorf, Urt. v. 21.10.2013 – 11 K 2103/12 E, EFG 2014, 247 (nachfolgend BFH-Urt. v. 10.3.2015 – VI R 87/13, BFH/NV 2015, 1084)

Nach diesen Grundsätzen stellt das Einsatzgebiet des Klägers eine erste Tätigkeitsstätte dar.

- Unerheblich ist, ob dem Arbeitgeber das Schienennetz selbst gehört; es kommt nicht auf die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse an, sondern lediglich auf die tatsächliche Sachherrschaft über das Schienennetz.⁴ Diese war im Urteilsfall gegeben.
- Der Einwand des Klägers, das Schienennetz verbinde lediglich die betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers, greift nicht: Vielmehr reiht sich zwischen den beiden betrieblichen Einrichtungen das Schienennetz als weitere betriebliche Einrichtung ein, so dass sich insgesamt gleichsam einer Perlenkette eine zusammenhängende betriebliche Fläche erschließt.
- Ebenfalls unerheblich ist, dass sich das von dem Arbeitgeber genutzte Gebiet über mehrere Kilometer erstreckt. Aus der zitierten Rechtsprechung des BFH ergibt sich, dass eine flächenmäßige Ausdehnung eines Schienennetzes über mehrere Stadtteile der Annahme eines Tätigkeitsmittelpunktes nicht entgegensteht.

Praxishinweis

Gegen die Entscheidung des FG Köln ist Revision⁵ eingelegt worden. Vergleichbare Sachverhalte sollten offen gehalten werden. Der Entscheidungsfall bezieht sich jedoch nur auf einen auf einem Werksgelände tätigen Lokführer. Die Entscheidung dürfte nicht auf einen Lokführer z. B. im Personennahverkehr oder Linienverkehr (z. B. Lokführer, die auf ICE-Strecken tätig sind) übertragbar sein.

1.2. Zuordnungsentscheidung für die Begründung der ersten Tätigkeitsstätte immer maßgebend?

Auch bei Mitarbeitern von Straßenreinigungsbetrieben stellte sich die Frage nach dem Werbungskostenabzug von Reisekosten. Im Regelfall werden die Beschäftigten der Straßenreinigungsbetriebe einem bestimmten Ort arbeitsrechtlich zugewiesen (z.B. Bauhof oder Hauptverwaltung).

Die Mitarbeiter von Straßenreinigungsbetrieben üben dann mit Verlassen der ersten Tätigkeitsstätte eine Auswärtstätigkeit aus. Diese endet i.d.R mit der Rückkehr zur ersten Tätigkeitsstätte.

⁴ BFH-Urt. v. 10.3.2015 – VI R 87/13, BFH/NV 2015, 1084

⁵ Az. des BFH: VI R 36/18

Praxishinweis

Wegen der arbeitszeitlichen Regelungen und der Tätigkeit dieser Mitarbeiter an der jeweiligen ersten Tätigkeitsstätte (u.a. Arbeitskleidung an- und ablegen, Tourenplanung, organisatorische Besprechungen – sog. Frühansprache -, Tourenrückmeldung, Fahrzeugpflege, Entgegennahme von Arbeitsmitteln bzw. Arbeitsgeräten) geht die FinVerw davon aus, dass sich für die Auswärtstätigkeit i.d.R. keine berufliche Abwesenheitszeit von mehr als 8 Stunden ergibt.

Beispiel

Der Mitarbeiter M der Müllabfuhr ist vom ArbG dem Betriebshof in München zugeordnet. Die Entfernung zwischen seiner Wohnung und dem Betriebshof beträgt insg. 20 volle Entfernungskm. M soll arbeitstäglich zunächst den Betriebshof aufsuchen; er legt dort die Arbeitskleidung an und nimmt an der Frühansprache teil.

Ab Verlassen bis Rückkehr zur Wohnung ist M täglich (ohne Berücksichtigung der Anwesenheitszeiten am Betriebshof) 9 Stunden abwesend.

Ohne Berücksichtigung der Fahrzeit zum Betriebshof und ohne Berücksichtigung der Anwesenheitszeit an dem Betriebshof beträgt die tägliche Abwesenheitsdauer 7,5 Stunden.

Lösung

Der Betriebshof ist aufgrund der Zuordnungsentscheidung des ArbG die **erste Tätigkeitsstätte**.⁶ Es kommt nach der Verwaltungsauffassung bei der Zuordnungsentscheidung nicht auf die Art der Tätigkeit (Haupt- oder Nebentätigkeit) am Zuordnungsort an.

Die **Fahrtkosten** sind nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale anzusetzen.⁷

Die **Mehraufwendungen für Verpflegung** werden nicht als Werbungskosten berücksichtigt, weil die Abwesenheitsdauer vom Betriebshof nur 7,5 Stunden täglich beträgt.⁸

Praxishinweis

In einem beim BFH anhängigen Revisionsverfahren wird eine Abwesenheitszeitberechnung von der Wohnung gefordert, sodass aufgrund der mehr als 8-stündigen Auswärtstätigkeit arbeitstäglich ein Mehraufwand für Verpflegung i.H.v. 12 EUR zum Ansatz käme. Bei dieser Argumentation ist allerdings zu beachten, dass die täglich an dem Betriebshof verbrachten Zeiten nach Ablauf von 3 Monaten nicht mehr in die Abwesenheitszeitberechnung einzubeziehen wäre.⁹

Abwandlung

Wie Bsp. zuvor, allerdings hat der ArbG M nicht dem Betriebshof zugeordnet.

⁶ § 9 Abs. 4 S. 1 und 2 EStG

⁷ § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG

⁸ Nds. FG v. 24.4.2017 – 2 K 168/16, EFG 2017, 980, Revision eingelegt, Az des BFH: VI R 27/17

⁹ BMF-Schr. v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl I 2014, 1412 Rz 14, 52 ff (siehe insb. Rz 55 und Bsp. 41)

Lösung

Es liegt am Betriebshof **keine erste Tätigkeitsstätte** gem. § 9 Abs. 4 S. 4 EStG vor, weil M dort keine Haupttätigkeit erbringt.

Die **Fahrtkosten** sind dennoch nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale abzurechnen, weil es sich um arbeitstägliche Fahrten zu einem ArbG-Sammelpunkt¹⁰ handelt.

Die **Mehraufwendungen für Verpflegung** werden als Werbungskosten berücksichtigt, weil die Abwesenheitsdauer von der Wohnung bis zur Rückkehr 9 Stunden täglich beträgt.¹¹ Hierbei ist zu beachten, dass die Anwesenheitszeiten am Betriebshof nach Ablauf der Dreimonatsfrist nicht einzubeziehen sind.

Praxishinweis

Diese Grundsätze sind auf alle weiteren Berufsgruppen (z.B. Werkstattmonteure oder Kundendiensttechniker bzw. Piloten oder Flugbegleiter) entsprechend anzuwenden.

¹⁰ § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG

¹¹ Nds. FG v. 24.4.2017 – 2 K 168/16, EFG 2017, 980, Revision eingelegt, Az des BFH: VI R 27/17

1.3. Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte

§ 9 Abs. 4 S. 8 EStG bestimmt Folgendes:

„⁸Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird; ...“

Das **FG Nürnberg** hat mit Urteil v. 9.5.2018¹² entschieden, dass jedenfalls ein auf mehr als drei Monate angelegter, in Vollzeit außerhalb eines Arbeitsverhältnisses absolvierter Fortbildungslehrgang eine erste Tätigkeitsstätte am Ort der Bildungseinrichtung begründet.¹³

Das FG Nürnberg betonte, dass durch die Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2014 die frühere BFH-Rechtsprechung überholt sei, wonach es sich bei einer vollzeitig besuchten Bildungseinrichtung nicht um eine regelmäßige Tätigkeitsstätte handele. Dies wird damit begründet, dass der Gesetzgeber in § 9 Abs. 4 S. 8 EStG vom tatsächlichen „Aufsuchen“ spricht.

Bei der Bildungseinrichtung i.S.d. § 9 Abs. 4 S. 8 EStG als erster Tätigkeitsstätte ist zudem bedeutsam, dass es nach dem Gesetzeswortlaut nicht darauf ankommt, ob das Aufsuchen dauerhaft oder vorübergehend erfolgt.

Die Entscheidung des FG Nürnberg wirft weitere Fragen auf:

- Nur bei Lehrgängen von mehr als drei Monaten wird eine Bildungseinrichtung außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses als erste Tätigkeitsstätte behandelt. Bei Lehrgängen von bis zu drei Monaten soll demgegenüber eine Abrechnung nach Reisekostenrecht zulässig sein.
- Im Urteilsfall war der Kläger während der Lehrgangsdauer nicht als ArbN tätig. Oftmals nimmt ein ArbN parallel an einem länger dauernden Lehrgang teil. Fraglich ist, ob ein ArbN mit erster Tätigkeitsstätte daneben am Ort der Bildungseinrichtung eine weitere erste Tätigkeitsstätte nach § 9 Abs. 4 S. 8 EStG unterhalten kann. Gerichtliche Entscheidungen hierüber liegen zur Rechtslage ab 2014 noch nicht vor.

Gegen die Entscheidung ist ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig. Vergleichbare Sachverhalte sollten offengehalten werden. Einspruchsverfahren, die sich auf das anhängige Verfahren berufen, ruhen kraft Gesetzes.

¹² FG Nürnberg, Urt. v. 9.5.2018 – 5 K 167/17, EFG 2018, 1262, Revision eingelegt, Az des BFH: VI R 24/18

¹³ § 9 Abs. 4 S. 8 EStG

In einem weiteren Urteil hat das **FG Münster**¹⁴ Folgendes entschieden:

- Eine an einer deutschen Hochschule eingeschriebene Studentin, welche bereits eine Erstausbildung abgeschlossen hat, kann für Zeiträume von Auslandssemestern und Auslandspraktika keine Aufwendungen für die dortige Unterkunft und Verpflegung geltend machen, wenn sie im Inland keinen eigenen Hausstand unterhält.
- Die erste Tätigkeitsstätte befindet sich während dieser Aufenthalte nach § 9 Abs. 4 S. 8 EStG in der ausländischen Bildungseinrichtung und nicht mehr an der inländischen Hochschule.
- Eine Universität ist nicht nur im Fall eines vollständigen Auslandsstudiums, sondern auch im Fall eines Auslandssemesters als erste Tätigkeitsstätte des Studenten anzusehen.

Praxishinweis

Liegt eine erste Tätigkeitsstätte am Ort der Bildungseinrichtung¹⁵, können Werbungskosten nur noch unter den Voraussetzungen der **doppelten Haushaltsführung**¹⁶ geltend gemacht werden. Bei jungen Ledigen scheidet der Kostenabzug regelmäßig aus, weil kein eigener Haushalt neben der Wohnung am Bildungs-ort unterhalten wird.¹⁷

Gegenwärtig bleibt die Entscheidung des BFH in dem anhängigen Revisionsverfahren abzuwarten. Insbesondere gilt es auch zu klären, wie der Konflikt bei Aufsuchen mehrerer Bildungseinrichtungen zu lösen ist¹⁸ und ob – über den Gesetzeswortlaut hinaus – eine Bildungseinrichtung nur im Falle eines „dauerhaften“ Aufsuchens eine erste Tätigkeitsstätte auslöst.

1.4. Überblick über die weiteren anhängigen BFH-Verfahren zur ersten Tätigkeitsstätte

Nachfolgend werden die wesentlichen – weiteren – anhängigen weiteren Verfahren zur ersten Tätigkeitsstätte genannt, weil mit Entscheidungen in Kürze zu rechnen ist:

- **Leiharbeitnehmer:** Löst die Zuweisung des Leiharbeitnehmers, „bis auf Weiteres“ in einer betrieblichen Einrichtung des Entleihers tätig zu werden, eine erste Tätigkeitsstätte aus?¹⁹ Die FinVerw geht in dieser Fallkonstellation von einer ersten Tätigkeitsstätte aufgrund einer dauerhaften Zuordnung aus.²⁰

¹⁴ FG Münster, Urt. v. 24.1.2018 – 7 K 1007/17 E, F, EFG 2018, 549, Revision eingelegt, Az des BFH: VI R 3/18

¹⁵ Regelung ist verfassungsgemäß: Sächsisches FG, Urt. v. 13.12.2017 – 5 K 133/17, EFG 2018, 363; NZB eingelegt, Az des BFH: VI B 8/18

¹⁶ § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG

¹⁷ § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 2 EStG

¹⁸ Siehe *Maciejewski*, FR 2018, 452

¹⁹ Nds. FG, Urt. v. 30.11.2016 – 9 K 130/16, EFG 2017, 202, Revision eingelegt, Az des BFH: VI R 6/17

²⁰ BMF-Schr. v. 24.10.2014 – IV C 5 - S 2353/14/10002, BStBl I 2014, 1412 Rz 13

- **Flughafengelände:** Stellt ein Flughafengelände, auf dem ein ArbN an täglich wechselnden Kontrollstellen zur Durchführung von Sicherheitskontrollen eingesetzt wird, eine großräumige erste Tätigkeitsstätte dar?²¹
- **Pilot/Flugbegleiter:** Stellen die Fahrten zur „home base“, denen der Pilot bzw. der Flugbegleiter zugeordnet ist, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte dar, obwohl am Zuordnungsort keine für die Ausübung der Tätigkeit wesentlichen Arbeiten erbracht werden.²²
- **Pilot/Flugzeugbegleitpersonal:** Ist der Stationierungs- oder Heimatflughafen, den ein Flugzeugführer von seinem ArbG im Arbeitsvertrag oder durch eine die arbeitsvertragliche Regelung ausfüllende Weisung unbefristet zugewiesen wird und an dem er seine Einsätze regelmäßig beginnt oder beendet (einschließlich vor- und nachbereitender Tätigkeit), eine erste Tätigkeitsstätte?²³
- **Streifenpolizist:** Begründet ein Streifenpolizist eine erste Tätigkeitsstätte an der Dienststelle, wenn er dorthin zwar zugeordnet ist, aber keine für den Beruf wesentlichen Haupttätigkeiten dort erbringt?²⁴
- **Auslandsentsendung:** Unter welchen Voraussetzungen ist in Entsendefällen (der ArbN wird von seinem ArbG im Rahmen eines Entsendevertrages zu einem verbundenen Unternehmen ins Ausland entsandt und schließt dort zusätzlich einen lokalen Arbeitsvertrag) von einer dauerhaften Zuordnung²⁵ auszugehen?²⁶ Im Urteilsfall geht es um die Berücksichtigung von Unterkunftskosten und Heimfahrten als steuerfreier WK-Ersatz.

2. Kürzung von Verpflegungsmehraufwendungen: Auf die Verzehrmöglichkeit kommt es an

Der Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung ist in § 9 Abs. 4a EStG geregelt.

An den **inländischen** Mehraufwendungen für Verpflegung hat sich für den Veranlagungszeitraum 2018 keine Änderung ergeben (12 EUR bzw. 24 EUR).²⁷ Die Mehraufwendungen für Verpflegung 2018 für das **Ausland** ergeben sich aus dem BMF-Schreiben v. 8. November 2017.²⁸ Diese haben sich im Vergleich zum Veranlagungszeitraum 2017 z.T. geändert.

²¹ FG München, Urt. v. 9.2.2017 – 11 K 2507/16, EFG 2017, 1427, Revision eingelegt, Az des BFH: VI R 12/17

²² Hessisches FG, Urt. v. 23.2.2017 – 1 K 1824/15, EFG 2017, 823, Revision eingelegt, Az des BFH: VI R 17/17

²³ FG Hamburg, Urt. v. 13.10.2016 – 6 K 20/16, EFG 2017, 27, Revision eingelegt, Az des BFH: VI R 40/16

²⁴ Nds. FG, Urt. v. 24.4.2017 – 2 K 168/16, EFG 2017, 980, Revision eingelegt, Az des BFH: VI R 27/17

²⁵ § 9 Abs. 4 S. 3 EStG

²⁶ Nds. FG, Urt. v. 19.4.2018 – 5 K 262/16, Juris; Revision eingelegt, Az des BFH: VI R 21/18

²⁷ Siehe im Detail: § 9 Abs. 4a S. 3 EStG

²⁸ BMF-Schr. v. 8.11.2017 – IV C 5 - S 2353/08/10006:008, BStBl II 2017, 1457

Der Abzug der Verpflegungspauschalen ist auf die ersten **drei Monate** einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt.²⁹ Eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn sie mindestens vier Wochen dauert.³⁰ Hierbei ist der Unterbrechungsgrund unerheblich.

Wird dem ArbN anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte vom ArbG oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, sind ermittelte Verpflegungspauschalen in gewisser Höhe zu kürzen.³¹ Bei der Kürzung kommt es auch nach Auffassung des FG Baden-Württemberg³² auf die **Einnahmemöglichkeit** der Mahlzeit an.

Im Urteilsfall begehrte ein Soldat i.R. seiner eigenen ESt-Erklärung die ungekürzten Mehraufwendungen für Verpflegung, da er die ihm vom ArbG zur Verfügung gestellte Mahlzeit – zumindest nach eigenen Angaben des Soldaten – tatsächlich nicht eingenommen hatte.

Praxishinweis

Wenngleich die steuerliche Diskussion für Verwunderung sorgt, hat sich die beim BFH anhängige Revision bei den Betroffenen herumgesprochen. Durch Einspruch und die Beantragung des Ruhens des Verfahrens kann der Steuerfall bis zur abschließenden BFH-Entscheidung offengehalten werden.

3. Neufestlegung der Umzugskosten

Das BMF hat mit Schreiben v. 21. September 2018³³ die Werte zu den steuerlichen Umzugskosten³⁴ mit Wirkung ab dem 1. März 2018 bzw. ab dem 1. April 2020 neu festgelegt. Die neuen Werte sind auch bei der Erstellung der ESt-Erklärung zu berücksichtigen.

²⁹ § 9 Abs. 4a S. 6 EStG

³⁰ § 9 Abs. 4a S. 7 EStG

³¹ § 9 Abs. 4a S. 8 EStG

³² FG Baden-Württemberg, Urt. v. 12.12.2017 – 5 K 432/17, EFG 2018, 1533, Revision eingelegt, Az des BFH: VI R 16/18

³³ BMF-Schr. v. 21.9.2018 – IV C 5 - S 2353/16/10005, BStBl I 2018, 1027

³⁴ Siehe R 9.9 LStR 2015

4. Sonderausgabenabzug: Zahlung von Basis-Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen des Kindes durch die Eltern

4.1. Blick in den Einkommensteuer-Erklärungsvordruck 2018

Kranken- und Pflegeversicherung		(Nicht in der Anlage Vorsorgeaufwand enthalten)	
- Füllen Sie die Zeilen 31 bis 37 nur aus, wenn Sie in die Datenübermittlung eingewilligt oder dieser nicht widersprochen haben. -			
	Aufwendungen von mir / uns als Versicherungsnehmer geschuldet EUR	Aufwendungen vom Kind als Versicherungsnehmer geschuldet EUR	
31	Von mir / uns getragene Beiträge zu Krankenversicherungen (einschließlich Zusatzbeiträge) des Kindes (nur Basisabsicherung, keine Wahlleistungen)	66	70
32	In Zeile 31 enthaltene Beiträge, aus denen sich ein Anspruch auf Krankengeld ergibt		71
33	Von mir / uns getragene Beiträge zur sozialen Pflegeversicherung und / oder zur privaten Pflege-Pflichtversicherung	67	72
34	Von den Versicherungen lt. den Zeilen 31 bis 33 erstattete Beträge	68	73
35	In Zeile 34 enthaltene Beiträge, aus denen sich ein Anspruch auf Krankengeld ergibt		74
36	Zuschuss von dritter Seite zu den Beiträgen lt. den Zeilen 31 bis 33 (z. B. nach § 13a BAföG)		75
37	Von mir / uns getragene Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen des Kindes (ohne Basisabsicherung, z. B. für Wahlleistungen, Zusatzversicherung)	69	
Beiträge (abzüglich steuerfreier Zuschüsse und / oder Erstattungen) zu ausländischen Kranken- und Pflegeversicherungen des Kindes, die mit inländischen gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherungen vergleichbar sind			89
38			
39	In Zeile 38 enthaltene Beiträge, aus denen sich ein Anspruch auf Krankengeld ergibt		90

4.2. Aktuelle Entwicklungen

Tragen Eltern, die ihrem Kind gegenüber unterhaltsverpflichtet sind, dessen Basis-Kranken- und Pflegeversicherungs-Beiträge, können diese Aufwendungen die Einkommensteuerlast der Eltern mindern. Dies setzt voraus, dass die Eltern derartige Aufwendungen „getragen“ haben. Der BFH hat den Begriff „Tragung von Aufwendungen“ enger als die Finanzverwaltung ausgelegt.

Der Sonderausgabenabzug bei den Eltern setzt nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH nämlich voraus, dass die Eltern die Beiträge **tatsächlich gezahlt** oder dem Kind **in Form von Barunterhalt erstattet** haben.³⁵

Zum Hintergrund

Eltern können auch die Beiträge ihres Kindes, für das sie Anspruch auf einen Kinderfreibetrag³⁶ oder auf Kindergeld haben, als (eigene) Beiträge i.R.d. Sonderausgaben ansetzen.³⁷

³⁵ BFH-Urt. v. 13.3.2018 – X R 25/15, DStR 2018, 2133

³⁶ § 32 Abs. 6 EStG

³⁷ § 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG

Voraussetzung ist aber, dass die Eltern zum Unterhalt verpflichtet sind und sie durch die Beitragszahlung tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet sind.

Im Streitfall hatte zunächst das Kind der Kläger, welches sich in einer Berufsausbildung befand, die von seinem ArbG einbehaltenen Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung für das Streitjahr 2010 als Sonderausgaben geltend gemacht, ohne dass diese sich i.R. seiner ESt-Veranlagung auswirkten. Daraufhin machten die Eltern die Aufwendungen i.R. ihrer ESt-Erklärung für das Streitjahr mit der Begründung geltend, sie hätten ihrem Kind, das noch bei ihnen wohne, Naturalunterhalt gewährt. Sowohl das Finanzamt als auch das FG lehnten den Sonderausgabenabzug der Eltern ab.³⁸

Der BFH bestätigte im Ergebnis das FG-Urteil. Die von den unterhaltsverpflichteten Eltern ansetzbaren eigenen Beiträge des Kindes umfassten grds. **auch die vom ArbG des Kindes i.R.e. Berufsausbildung einbehaltenen Basis-Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge.**³⁹ Sie müssten jedoch dem Kind im jeweiligen Veranlagungszeitraum aufgrund einer bestehenden **Unterhaltsverpflichtung** zusätzlich zum Regelunterhalt als **Barunterhalt** erstattet werden.

Die Unterhaltsverpflichtung ist nach Ansicht des BFH unbedingte Voraussetzung. Das FG hatte den Sachverhalt in dieser Hinsicht nicht vollständig ermittelt. Unklar war, ob wegen der Einkünfte des Kindes überhaupt ein Unterhaltsanspruch bestand.

Eine Klärung der Unterhaltsverpflichtung war im Revisionsverfahren aber nicht mehr erforderlich, da im Urteilsfall lediglich **Naturalunterhalt** gewährt wurde. Damit konnte die Revision der Kläger keinen Erfolg haben. Sollte aber die Zahlung an das Kind z.B. in bar erfolgt sein, dürfte die Entscheidung des BFH anders ausfallen.

Praxishinweis

Nach der **bisherigen günstigeren Verwaltungsauffassung** kommt es für den Sonderausgabenabzug nicht darauf an, ob die Eltern tatsächlich die Versicherungsbeiträge selbst bezahlt haben. Es ist ausreichend, wenn die Unterhaltsverpflichtung der Eltern durch Bar- oder auch Sachleistungen – wie Unterhalt und Verpflegung – erfüllt werden. Dies ergibt sich aus der bundeseinheitlich anzuwendenden EStR 2012.⁴⁰ Es bleibt abzuwarten, wie die FinVerw auf diese höchstrichterliche Rechtsprechung reagieren wird.

³⁸ FG Köln, Urt. v. 13.5.2015 – 15 K 1965/12, EFG 2015, 1916 (nachfolgend BFH-Urt. v. 13.3.2018 – X R 25/15, DStR 2018, 2133)

³⁹ § 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG

⁴⁰ OFD Magdeburg, Vfg. v. 3.11.2011 – S 2221 - 118 - St 224, DB 2011, 2575

4.3. Beispiel

Die Eheleute A und B leben in Köln. Der Sohn C befindet sich in 2018 in Berufsausbildung und wohnt noch bei seinen Eltern. A und B erhalten ganzjährig Kindergeld für Sohn C. C lebt im Haushalt der Eltern.

Ausweislich der LSt-Bescheinigung von C ergibt sich für 2018 Folgendes:

Bruttoarbeitslohn	7.900,00 EUR
LSt / SolZu / KiSt	0,00 EUR
ArbG-Anteil zur Rentenversicherung	734,70 EUR
ArbN-Anteil zur Rentenversicherung	734,70 EUR
ArbN-Anteil zur Krankenversicherung	599,00 EUR
ArbN-Anteil zur Pflegeversicherung	100,73 EUR
ArbN-Anteil zur Arbeitslosenversicherung	118,50 EUR

Lösung

Die Eltern erbringen Unterhaltsleistungen in Form von Sachleistungen an ihren Sohn C, für den sie Kindergeld erhalten.

Auch ohne einen Zahlungsnachweis können die Eltern **nach bisheriger Verwaltungsauffassung** die bei C angefallenen Basis-Krankenversicherungs- und gesetzlichen Pflegeversicherungsaufwendungen als Sonderausgaben in ihrer Steuererklärung ansetzen.

Höhe

Krankenversicherung (ArbN-Anteil)	
599 EUR x 96 %	575,04 EUR
<u>zzgl. Pflegeversicherung</u>	<u>+ 100,73 EUR</u>
Summe	675,77 EUR

Allerdings können diese Aufwendungen des Kindes nur einmal – entweder bei den Eltern oder bei dem Kind – als Vorsorgeaufwendungen berücksichtigt werden.

4.4. Ausblick

Die aktuelle BFH-Entscheidung weicht zu Ungunsten der Mandanten von der bisherigen Verwaltungsauffassung ab. Nach der BFH-Entscheidung wären die Kranken- und Pflegeversicherungs-Beiträge bei den Eltern schon deshalb **nicht** mehr abzugsfähig, weil sie nicht in Form von Barunterhalt zusätzlich zum Regelunterhalt an das Kind erstattet wurden. Außerdem muss nach Ansicht des BFH geprüft werden, ob tatsächlich eine Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind bestand. Ob die FinVerw an ihrer günstigeren Rechtsauffassung festhält, bleibt gegenwärtig abzuwarten. Wir werden über den Fortgang berichten.

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, Stoffuss-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