Die Mobilitätsprämie i.S.d. §§ 101 ff. EStG

Können auch Studierende profitieren?

Mit dem Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht soll umweltfreundliches Verhalten steuerlich gefördert werden. Außerdem sollen diejenigen entlastet werden, die besonders von staatlichen Maßnahmen zur CO_2-Reduktion betroffen sind. So soll etwa die neu eingeführte Mobilitätsprämie ein Ausgleich für steigende Kraftstoffpreise sein. Der Beitrag stellt die grundlegenden Regelungen der Mobilitätsprämie dar und analysiert, ob auch Studierende davon profitieren können.

Prof. Dr. Carmen Bachmann
ist Inhaberin des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Leipzig. Bevorzugte Forschungsgebiete: Interdisziplinär ausgerichtete Forschung mit Schwerpunkt auf modelltheoretischen Analysen an der Schnittstelle von Unternehmensfinanzierung, steuerlichen Bewertungsfragen und Informationstechnologie.

Christopher Seifert, M. Sc.,
ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Universität Leipzig. Bevorzugte Forschungsgebiete: Steuerliche Fragestellungen in Verbindung mit der privaten Kapitalanlage.

Stichwörter: Mobilitätsprämie, Fahrtkosten, Entfernungspauschale, vorweggenommene Werbungskosten, Steuerveranlagung

1. Hintergrund

Ab dem Jahr 2021 können Steuerpflichtige im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer von einer **Erhöhung** der **Entfernungspauschale** (sog. Pendlerpauschale, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 und Nr. 5 Satz 9 EStG sowie § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 4 EStG) profitieren. Die Pauschale zur Geltendmachung von Fahrtkosten wurde ab dem 21. Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Betriebsstätte von 0,30 €/km auf 0,35 €/km erhöht (ab dem Veranlagungszeitraum 2022 0,38 €/km; befristet bis 2026). Die Anhebung zielt ab auf eine finanzielle **Entlastung** von **Fernpendlern**, da aufgrund staatlicher Lenkungsmaßnahmen zur CO_2-Einsparung im Verkehrssektor von künftig steigenden Kraftstoffpreisen auszugehen ist (vgl. *BT-Drs. 19/14338*, S. 13 f.). Gleichwohl entfaltet ein erhöhter Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug nur Wirkung, wenn beim Steuerpflichtigen entsprechende Einkünfte vorhanden sind. Zur Entlastung von Geringverdienern, die aufgrund fehlender oder zu geringer steuerpflichtiger Einnahmen ohnehin keiner Steuerbelastung unterliegen, wurde deshalb ergänzend die **Mobilitätsprämie** eingeführt (Klimaschutz-UmsG. v. 21.12.2019, BGBl. I 2019, S. 2886). Die Mobilitätsprämie ist eine Art Steuervergütung, die wie eine negative Einkommensteuer interpretiert werden kann (siehe u.a. *Hechtner*, 2019, S. 2). Diese ist ebenfalls befristet für die Veranlagungszeiträume 2021 bis 2026 anwendbar (§ 101 EStG) und soll Fernpendler mit einem zu versteuernden Einkommen (§ 2 Abs. 5 Satz 1 EStG) unterhalb des Grundfreibetrags entlasten (vgl. *BT-Drs. 19/14338*, S. 13 f.). Vorliegender Beitrag beleuchtet die Perspektive der Studierenden und geht der Frage nach, ob diese ebenfalls von der Mobilitätsprämie profitieren können. Hierfür werden vorab die allgemeinen Regelungen dargelegt.

2. Voraussetzungen und Berechnung im Allgemeinen

Die persönliche **Anspruchsberechtigung** (§ 102 EStG) der Mobilitätsprämie richtet sich an natürliche Personen mit unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht i.S.v. § 1

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2022-7-8-51 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - CC BY

EStG. Sachliche Voraussetzung sind berücksichtigungsfähige Entfernungspauschalen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Betriebsstätte oder Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (§ 101 Satz 1 EStG). **Bemessungsgrundlage** der Mobilitätsprämie sind gem. § 101 Satz 2 EStG die erhöhten Entfernungspauschalen ab dem 21. Entfernungskilometer, jedoch begrenzt auf den Betrag, um den das zu versteuernde Einkommen (zvE) den Grundfreibetrag (9.744 € im Veranlagungszeitraum 2021, § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) unterschreitet. Die Entfernungspauschale, die auf die ersten 20 km entfällt, bleibt unberücksichtigt. Falls der Begünstigte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) erzielt, ist die Bemessungsgrundlage begrenzt, soweit die berücksichtigungsfähigen Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag i.H.v. 1.000 € (§ 9a Satz 1 Nr. 1.a EStG; 1.200 € ab VZ 2022) nicht übersteigen (§ 101 Satz 3 EStG; kritisch hierzu *Schober*, 2021a, S. 486). Dies dient der Gleichstellung mit der Berücksichtigung der erhöhten Entfernungspauschale als Werbungskosten, da hier ansonsten ebenfalls kein Steuervorteil möglich wäre. Die Mobilitätsprämie beläuft sich letztlich auf **14 %** der Bemessungsgrundlage (§ 101 Satz 4 EStG) und ist am Eingangssteuersatz der Einkommenssteuer ausgerichtet (vgl. BT-Drs. 19/14338, S. 26). Zusammengefasst ist eine Mobilitätsprämie von 0,049 €/km (14 % von 0,35 €/km) ab dem 21. Entfernungskilometer je Arbeitstag möglich.

Beispiel: Arbeitnehmer *A* ist in Teilzeit beschäftigt und erzielt in 2021 ein zvE i.H.v. 8.600 €. *A* ist an 150 Tagen zur 45 km entfernten Arbeitsstätte gefahren. Die übrigen Werbungskosten betragen 400 €.

Die insgesamt berücksichtigungsfähigen Werbungskosten (0,30 €/km × 20 km × 150 Tage + 0,35 €/km × 25 km × 150 Tage + 400 € = 2.612,50 €) liegen um 1.612,50 € über dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag i.H.v. 1.000 €. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich somit aus der erhöhten Entfernungspauschale (0,35 €/km × 25 km × 150 Tage = 1.312,50 €), begrenzt auf die Differenz zwischen dem Grundfreibetrag und dem zvE (9.744 € − 8.600 € = 1.144 €). Die Mobilitätsprämie beträgt daher 160,16 € (1.144 € × 14 %). Für weitere Beispiele siehe u.a. *Schmitt* (2021, S. 718–722) und *Liesenhoff/Pottebaum* (2021, S. 26–28).

3. Beantragung und Festsetzung der Mobilitätsprämie

Der **Antrag** auf Mobilitätsprämie ist nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Fahrten durchgeführt wurden, beim für die Besteuerung des Anspruchsberechtigten zuständigen Finanzamt vorzunehmen (§§ 103, 104 EStG). Hierfür wurde im Mantelbogen der Einkommensteuererklärung (Hauptvordruck ESt 1 A) ein Auswahlfeld in Zeile 3 ergänzt sowie die Anlage Mobilitätsprämie als amtlich vorgeschriebener Vordruck eingeführt. Die Beantragung ist unabhängig vom genutzten **Verkehrsmittel** möglich. Nutzer des ÖPNV können ebenfalls von der Mobilitätsprämie profitieren. Die Bemessungsgrundlage bezieht sich in diesem Fall ebenfalls auf die theoretisch ermittelten Entfernungspauschalen und nicht auf die (ggf. höheren) tatsächlichen Aufwendungen (vgl. *Schober*, 2021a, S. 484). Die Festsetzung der Mobilitätsprämie erfolgt innerhalb der Veranlagung zur Einkommensteuer, allerdings nur, wenn diese mind. 10 € beträgt (§ 105 Abs. 1 EStG; ursprünglich sollte die Festsetzung in einem Prämienbescheid erfolgen – dies wurde jedoch aus Vereinfachungsgründen geändert, siehe Art. 2 JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, S. 3096, und *BT-Drs. 19/22850*, S. 97). Der Prämienantrag ist einem Antrag zur Einkommensteuerveranlagung gleichzusetzen (§ 105 Abs. 2 Satz 1 und 3 EStG). Durch § 105 Abs. 2 Satz 2 EStG wird daher verhindert, dass in Einzelfällen eine Einkommensteuer zulasten des Steuerpflichtigen festgesetzt wird, insofern eigentlich keine Veranlagungspflicht (§ 46 EStG) vorliegt. Die Auszahlung der Mobilitätsprämie führt gem. § 106 EStG nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen beim Begünstigten.

4. Praxisrelevante Anwendungsfälle

Der Kreis der **potentiellen Begünstigten** ist gesetzlich eng begrenzt und im Kern an die folgenden Voraussetzungen geknüpft: Das zvE liegt unter dem Grundfreibetrag, die Entfernung zur ersten Tätigkeitsstätte bzw. Betriebsstätte beträgt mind. 21 km und bei Arbeitnehmern müssen die Werbungskosten insgesamt über 1.000 € liegen. Mögliche Anwendungsfälle in der Praxis sind Teilzeitbeschäftigte, Auszubildende bzw. dual Studierende in einem Dienstverhältnis, Steuerpflichtige mit Verlusten im Veranlagungsjahr oder in den Verlustvortrags- bzw. Verlustrücktragsjahren sowie zusammenveranlagte Ehegatten mit Ausgleich von negativen und positiven Einkünften zwischen den Ehegatten. Arbeitnehmer in einem geringfügigen Beschäftigungsverhältnis (sog. Minijobs) haben keinen Anspruch auf die Mobilitätsprämie, da diese der Pauschalversteuerung (§ 40a EStG) unterliegen und folglich keine Werbungskosten abzugsfähig sind (vgl. *Heidemann*, 2021, und *Seifert, M.*, 2021, S. 3824). Im Gesetzesentwurf wurde insgesamt mit nur **rund 250.000 Personen** gerechnet, die jährlich von der Mobilitätsprämie profitieren könnten (vgl. BT-Drs. 19/14338, S. 2). Der Bundesrechnungshof kritisierte daher bereits im Gesetzgebungsverfahren, dass der Verwaltungsaufwand das erwartete Entlastungsvolumen übersteigen könnte (siehe *Bundesrechnungshof*, 2019, S. 8 f.; der Gesetzgeber erwartete jährliche Steuermindereinnahmen i.H.v. 40 Mio. €, vgl. *BT-Drs. 19/14338*, S. 17). Ob Studierende von der Mobilitätsprämie profitieren können, ist in

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2022-7-8-51 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY

der Literatur umstritten (siehe Abschn. 6). Für eine detaillierte Analyse muss zunächst die Geltendmachung von Studienaufwendungen im steuerlichen Gesamtkontext betrachtet werden.

5. Einordnung von Studienaufwendungen im steuerlichen Kontext

Fahrtkosten können für Studierende ein wesentlicher Kostenfaktor im Rahmen der Studienfinanzierung sein. Die Höhe der steuerlichen Abzugsfähigkeit von **Studienaufwendungen** ist allerdings von der Zuordnung im Rahmen der Steuerermittlung abhängig: So können Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung oder Erststudium (§ 9 Abs. 6 Satz 2 EStG), welche nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolviert werden, stets nur als **Sonderausgaben** (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG) berücksichtigt werden. Die Nachteile sind einerseits die Abzugsbegrenzung auf den Höchstbetrag von 6.000 €, sowie noch schwerwiegender, dass die Sonderausgaben erst den Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4 EStG) mindern. Eine Steuerwirkung zugunsten des Studierenden entsteht somit nur, wenn bereits während des Studiums steuerpflichtige Einkünfte (oberhalb des Grundfreibetrags) erzielt werden. Ein Verlustvor- oder Verlustrücktrag (§ 10d EStG) ist nämlich bei Sonderausgaben nicht möglich (vgl. hierzu auch BVerfG v. 19.11.2019 – 2 BvL 22–27/14 und BFH v. 12.02.2020 – VI R 17/20).

Im Gegensatz dazu sind Werbungskosten (Überschusseinkunftsarten) bzw. Betriebsausgaben (Gewinneinkunftsarten) den Sonderausgaben vorrangig zu berücksichtigen und werden bereits von den steuerpflichtigen Einnahmen abgezogen. Ein Verlustvortrag in spätere Veranlagungszeiträume ist somit möglich (§ 10d Abs. 2 EStG). Entstandene Studienaufwendungen können dann in der Erwerbsphase mit den positiven Einkünften verrechnet werden und das zvE zugunsten des Steuerpflichtigen verringern. Studienaufwendungen werden allerdings nur dann als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben anerkannt, wenn der Steuerpflichtige bereits eine Erstausbildung abgeschlossen hat oder die Ausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses erfolgt (z.B. Masterstudium in Anschluss an ein Bachelorstudium, Bachelorstudium nach einer Berufsausbildung, berufsbegleitendes (duales) Studium; § 9 Abs. 6 EStG und § 4 Abs. 9 EStG). Ein direkter zeitlicher Zusammenhang mit den Einnahmen ist für die Geltendmachung nicht notwendig. Soweit ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit zukünftigen Einnahmen gegeben ist, können Studienaufwendungen daher als **vorweggenommene Werbungskosten** bzw. **Betriebsausgaben** angesetzt werden (siehe ausführlich zur Geltendmachung von Studienaufwendungen z.B. *Bund der Steuerzahler Deutschland*, 2021). Im Hinblick auf die Mobilitätsprämie ist diese Differenzierung wichtig, weil demzufolge nur eine Beantragung im Zusammenhang mit einer Zweitausbildung in Frage kommen kann.

6. Diskussion zur Mobilitätsprämie im Hinblick auf Studierende

Hechtner (2021, Rn. 31), *Heidemann* (2021) und *Seifert* (2021, S. 3824) sehen bei Studierenden in Zweitausbildung einen der Hauptanwendungsfälle der Mobilitätsprämie. So können diese schließlich gem. § 102 EStG grundsätzlich anspruchsberechtigt sein, da der Tatbestand der Steuerpflicht (§ 1 EStG) i.d.R. erfüllt ist. Auch eine Begrenzung der Bemessungsgrundlage der Mobilitätsprämie (§ 101 Satz 2 EStG) würde gewöhnlich ausscheiden, da häufig keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen und das zvE somit unterhalb des Grundfreibetrags liegt (z.B. Studierende mit BAföG-Anspruch, Stipendien, Unterhaltsleistungen der Eltern, Minijob). **Umstritten** ist jedoch, ob Studierende die materiellen Anspruchsvoraussetzungen i.S.d. § 101 Satz 1 EStG erfüllen, also im Rahmen der Mobilitätsprämie **berücksichtigungsfähige Entfernungspauschalen** vorliegen. *Böwing-Schmalenbrock* (2021, Rn. 25) und *Schober* (2021a, S. 485; 2021b, Rn. 10) kritisieren, dass die Aufzählung der begünstigten Anwendungsfälle in § 101 Satz 1 EStG abschließend ist und eben ausschließlich auf die Entfernungspauschalen gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 und Nr. 5 Satz 9 EStG sowie § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 4 EStG verweist. Die Geltendmachung von vorweggenommenen Werbungskosten bei Studierenden in Zweitausbildung erfolgt jedoch regelmäßig auf Basis von § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG. Die begünstigten Regelungen zur Entfernungspauschale sind demnach **nur entsprechend anzuwenden** (§ 9 Abs. 4 Satz 8 HS 2 EStG). Der ausdrückliche Verweis in § 101 Satz 1 EStG führe etwa auch dazu, dass bei den Überschusseinkunftsarten nur im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigte Entfernungspauschalen begünstigt sind. So können zwar bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Fahrtkosten pauschal geltend gemacht werden, doch auch hier sind die begünstigten Entfernungspauschalen nur entsprechend anzuwenden (§ 9 Abs. 3 EStG). *Schober* (2021b, Rn. 10) verweist zudem zu Recht darauf, dass die explizite Nennung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 4 EStG nicht erforderlich wäre, wenn auch die entsprechend anzuwendenden Regelungen begünstigt sein sollten.

Kritisch ist u.E. dennoch, dass § 9 Abs. 4 EStG auch für Arbeitnehmer das Verständnis für eine erste Tätigkeitsstätte definitorisch festlegt und folglich für die Mobilitätsprämie relevant ist. Demnach kann für eine erste Tätigkeitsstätte explizit eine **Bildungseinrichtung** fingiert werden, wenn diese außerhalb eines Dienstverhältnisses, aber im Rahmen

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2022-7-8-51 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - CC BY

eines Vollzeitstudiums oder vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird (§ 9 Abs. 4 Satz 8 EStG). Im Vergleich zur Rechtslage vor dem Veranlagungszeitraum 2014 will der Gesetzgeber hierdurch ausdrücklich eine **steuerliche Gleichstellung** der Bildungseinrichtung bzw. Universität zur ersten Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmers erreichen (vgl. hierzu auch BFH v. 14.5.2020 – VI R 24/18 sowie ausführlich *Maciejewski*, 2021). Der Ausschluss der geltend gemachten Entfernungspauschale für Fahrten zu Bildungseinrichtungen von der Mobilitätsprämie wäre daher inkonsequent. Auch die teleologische Interpretation der Gesetzesvorschrift führt u.E. nicht zwangsläufig zu einem anderen Ergebnis: So verfolgte der Gesetzgeber mit der Mobilitätsprämie primär das Ziel „Bürgerinnen und Bürger" bzw. „Pendlerinnen und Pendler" (*BT-Drs. 19/14338*, S. 14) zu entlasten, bei denen die Erhöhung der Entfernungspauschale zu keinem steuerlichen Vorteil führt. Studierende in Zweitausbildung könnten u.E. demnach ebenfalls zu dieser Gruppe zählen, auch wenn diese in der Gesetzesbegründung nicht explizit genannt werden.

7. Fazit

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass grundsätzlich gute Gründe für eine Berücksichtigung von Studierenden in Zweitausbildung im Rahmen der Mobilitätsprämie sprechen. Wenngleich die Argumente von *Böwing-Schmalenbrock* (2021, Rn. 25) und *Schober* (2021a, S. 485; 2021b, Rn. 10) im Hinblick auf die juristische Auslegung des Gesetzeswortlaut darauf hindeuten, dass – bewusst oder unbewusst – diese vom **Kreis** der **Begünstigten ausgeschlossen** sind. Die Darstellung der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung in einem **BMF-Schreiben** wäre **angebracht**. Zumal die Berücksichtigung von Studierenden nicht der einzige Streitpunkt ist, sondern weitere Regelungslücken und verfassungsrechtliche Zweifelsfragen bestehen (siehe u.a. *Reimer*, 2021, S. 1007, *Schmitt*, 2021, S. 722 f.). Trotz guten Willens bleibt abschließend nur die **Kritik** am **Gesetzgeber**, welcher eine Stringenz in der Gesetzgebung vermissen lässt und darüber hinaus bereits durch die Komplexität sowie die entstehenden Bürokratiekosten beim Steuerpflichtigen eine wesentliche Hürde für die Inanspruchnahme der Mobilitätsprämie geschaffen hat. Die Beauftragung eines Steuerberaters wird angesichts der relativ geringen Förderung regelmäßig nicht rentabel sein. Angesichts des Missverhältnisses zwischen potenziellen Entlastungsvolumen und notwendigen Verwaltungsaufwand sowie Kosten der gesetzeskonformen Umsetzung besteht in der Literatur daher zumindest Einigkeit hinsichtlich der Zweifel an der Zweckmäßigkeit der Regelungen (siehe u.a. *Eichholz*, 2020, S. 64).

Literatur

Bund der Steuerzahler Deutschland e. V. , BdSt-INFO-Service Nr. 4, Online, URL: https://www.steuerzahler.de/fileadmin/user_upload/Info-Service/2020/Nr._4_-_Steuer_und_Studium.pdf (Abrufdatum: 12.01.2022).

Bundesrechnungshof, Bericht an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages nach § 88 Abs. 2 BHO zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht, Bonn 2019.

Böwing-Schmalenbrock, P., EStG § 101, in: *Heuermann, B., Brandis, P.* (Hrsg.), Ertragssteuerrecht, 159. Aufl., München 2021.

Eichholz, M., Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht sowie weitere Maßnahmen zum Klimaschutz, in: StuB – Unternehmensteuern und Bilanzen, 19. Jg. (2020), S. 60–66.

Hechtner, F., Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht (*BT-Drucks. 19/14338*), Berlin 2019.

Hechtner, F., § 101 EStG, in: *Kanzler, H.*, et al. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz Kommentar, 6. Aufl., Herne 2021.

Heidemann, D., Mobilitätsprämie – Typische Anwendungsfälle, in: *Anderlik, F.*, et al. (Hrsg.), Beck Steuer-Lotse, 1. Aufl., München 2021.

Liesenhoff, J., Pottebaum, D., Die Mobilitätsprämie ab 2021, in: Steuer-Seminar, 73. Jg. (2021), Nr. 1, S. 26–28.

Maciejewski, T., Bildungseinrichtungen als erste Tätigkeitsstätte, in: FinanzRundschau, 103. Jg. (2021), S. 154–158.

Reimer, E., Der Ort der Arbeit, in: FinanzRundschau, 103. Jg. (2021), S. 1005–1010.

Schmitt, G., Erhöhte Entfernungspauschale für Fernpendler und Mobilitätsprämie für Geringverdiener, in: NWB – Steuer- und Wirtschaftsrecht, 43. Jg. (2021), S. 716–723.

Schober, T., Die Mobilitätsprämie – Eine beispiellose Steuerinnovation 2.0, in: FinanzRundschau, 103. Jg. (2021a), S. 482–487.

Schober, T., § 101 EStG, in: *Hey, J.*, et al. (Hrsg.): Herrmann/Heuer/Raupach – EStG KStG Kommentar, 308. EL, Köln 2021b.

Seifert, M., Einkommensteuer/Lohnsteuer: Quartalsreport 3/2021, in: NWB – Steuer- und Wirtschaftsrecht, 43. Jg. (2021), S. 3823–3838.

https://doi.org/10.15358/0340-1650-2022-7-8-51 https://www.inlibra.com/de/page/agb - Open Access - (cc) BY