

Reisekostenerstattung durch den Arbeitgeber ab 2014 (HaufeIndex: 5468669)

Zusammenfassung

Reisekosten sind Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten, wenn diese durch eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers entstehen. Die Reisekostendefinition 2014 entspricht der von der Rechtsprechung entwickelten Begriffsbestimmung, nach der ausschließlich Mehraufwendungen begünstigt sind, die durch eine berufliche Tätigkeit des Arbeitnehmers außerhalb seiner Wohnung und einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte entstehen. Allerdings wird der Reisekostenbegriff der "beruflichen Auswärtstätigkeit" ab 2014 neu definiert.

Praxis-Tipp

Zusätzliches Angebot zur Reisekostenreform

Mit dem neuen Produkt "Haufe Fit für Reisekosten 2014" bereiten Sie sich optimal auf das neue Reisekostenrecht vor.

Zum Produktumfang gehören:

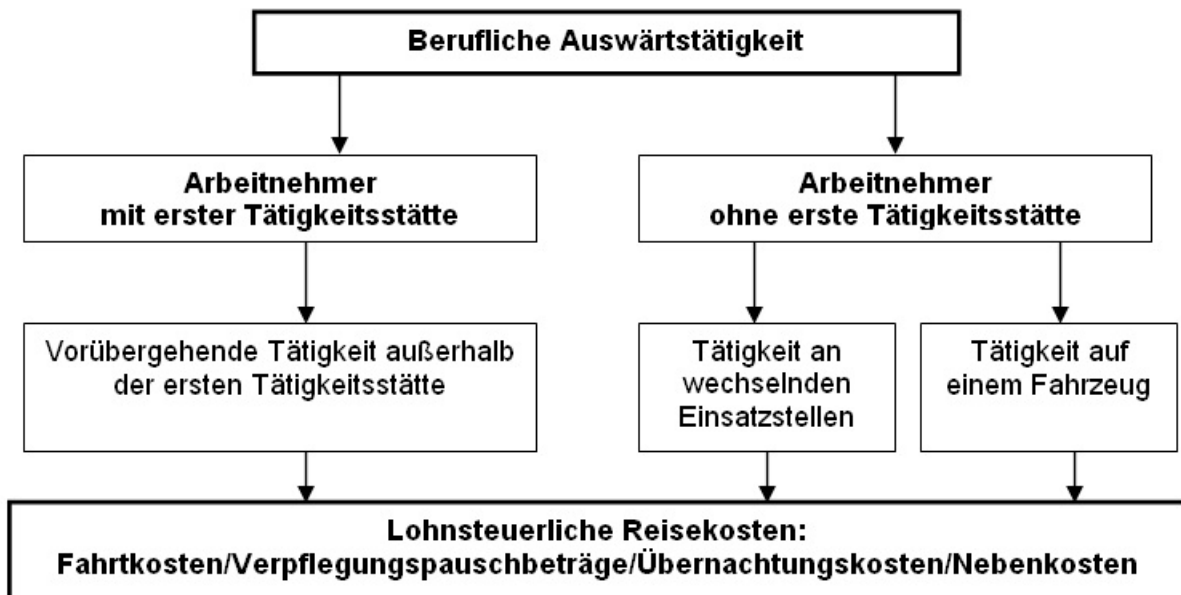
- Online-Seminar zum neuen Reisekostenrecht
- e-Training der Haufe Akademie
- hervorragendes Preis-Leistungs-Verhältnis

>> [Hier informieren und bestellen](#)

1 Erste Tätigkeitsstätte ersetzt regelmäßige Arbeitsstätte (HaufeIndex: 5498308)

Eine berufliche Auswärtstätigkeit bestimmt sich ab 2014 nicht mehr danach, wo der Arbeitnehmer seine regelmäßige Arbeitsstätte hat, sondern liegt künftig immer dann vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig wird.

Eine Auswärtstätigkeit liegt ebenfalls vor, wenn der Arbeitnehmer typischerweise nur an wechselnden Einsatzstellen oder auf einem Fahrzeug tätig wird. Wie das nachfolgende Schaubild zeigt, kann eine berufliche Auswärtstätigkeit auch bei Arbeitnehmern vorliegen, die keine erste Tätigkeitsstätte haben, etwa Kundendienstmitarbeiter oder Berufskraftfahrer.



Arbeits- oder dienstrechtliche Festlegung entscheidend

Mit der Ablösung der regelmäßigen Arbeitsstätte durch den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte erfolgt inhaltlich eine grundlegende Neuausrichtung der vom Gesetzgeber hierfür festgeschriebenen Kriterien: Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte wird vorrangig durch den Arbeitgeber im Rahmen dessen Direktionsrecht bestimmt und dient damit der Vereinheitlichung von arbeitsrechtlichen und steuerrechtlichen Reisekostenvergütungen. Die bisherige wenig praxisorientierte qualitative Abgrenzung nach dem Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit ist nicht mehr zu beachten. Der Arbeitgeber hat es damit in der Hand, entsprechend seiner betrieblichen Bedürfnisse und Wünsche jedem seiner Mitarbeiter diejenige erste Tätigkeitsstätte zuzuordnen, die den jeweiligen betrieblichen Wünschen und Bedürfnissen am besten Rechnung trägt.

Folgewirkungen beachten

Die Entscheidung wird dabei häufig nicht nur unter dem Blickwinkel des betrieblichen Reisekostenrechts zu treffen sein, sondern insbesondere bei Firmenwageninhabern auch mit Rücksicht auf eine günstige Dienstwagenbesteuerung.

Die neue Reisekostendefinition ist künftig untrennbar mit der Prüfung der ersten Tätigkeitsstätte verbunden. Nur wenn die tatsächliche Arbeitsstätte nicht zugleich auch die erste Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers darstellt, ist die Gewährung von Reisekosten möglich.

Wichtig

Erste Tätigkeitsstätte entscheidet über Reisekostenabzug

Ab 1.1.2014 entscheidet die erste Tätigkeitsstätte darüber, ob der jeweilige berufliche Einsatz

- eine unter die Reisekosten fallende berufliche Auswärtstätigkeit darstellt, weil der Arbeitnehmer hierbei nicht an seiner ersten Tätigkeitsstätte tätig wird, oder
- unter die Regelung der Entfernungspauschale fällt, weil es sich um die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte handelt, für die der Ansatz von Reisekosten ausgeschlossen ist.

Der Fahrtkostensatz durch den Arbeitgeber ist im letzten Fall lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn; bei Firmenwagenüberlassung liegt dann grundsätzlich ein geldwerter Vorteil vor.

2 Die erste Tätigkeitsstätte (HaufeIndex: 5498318)

2.1 Gesetzliche Definition der ersten Tätigkeitsstätte (HaufeIndex: 5498319)

Durch die gesetzliche Definition wird der Arbeitsstättenbegriff ab 2014 inhaltlich völlig neu bestimmt: Von der ersten Tätigkeitsstätte ist immer dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer

- an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung
 - des Arbeitgebers
 - eines verbundenen Unternehmens i. S. d. § 15 AktG
 - eines vom Arbeitgebers bestimmten Dritten tätig ist,
- der er dauerhaft zugeordnet ist^[1].

Wie bisher kann der Arbeitnehmer pro Dienstverhältnis maximal eine erste Tätigkeitsstätte haben. Der reisekostenrechtliche Begriff der ersten Tätigkeitsstätte ist damit im Wesentlichen durch 2 Voraussetzungen gekennzeichnet:

1. das Vorhandensein einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung und
2. die dauerhafte Zuordnung zu diesem Tätigkeitsort.

Bisherige BFH-Rechtsprechung gegenstandslos

Ab 2014 entfällt die bisherige Prüfung, wo der Arbeitnehmer seinen dauerhaften Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit hat bzw. welcher betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers die zentrale Bedeutung gegenüber anderen Tätigkeitsorten zukommt.

Gleichzeitig wird die hierzu ergangene BFH-Rechtsprechung gegenstandslos^[2]. Die ab 2014 geltenden gesetzlichen Reisekostenbestimmungen sind demnach zunächst "rechtsprechungsfrei". Ein erfreulicher Zustand, der aller Voraussicht nach leider nicht von allzu langer Dauer sein dürfte.

2.2 Ortsfeste betriebliche Einrichtung (HaufeIndex: 5498340)

Nach der gesetzlichen Definition der ersten Tätigkeitsstätte kommen hierfür nur ortsfeste betriebliche Einrichtungen infrage. Dies entspricht insoweit dem vom BFH zum bisherigen Arbeitsstättenbegriff aufgestellten Grundsatz, dass nur ortsfeste Einrichtungen eine ausreichend sichere Abgrenzung gegenüber der beruflichen Auswärtstätigkeit gewährleisten können^[1].

Keine ortsfesten betrieblichen Einrichtungen

Ein Hochseeschiff bzw. Marineboot kann danach keine ortsfeste betriebliche regelmäßige Arbeitsstätte sein. Dasselbe gilt für andere Fahrzeuge, wie der Lkw eines Speditionsfahrers, der Reise- oder Linienbus, Züge, Straßenbahnen u. a. Schienenfahr-

zeuge, aber auch Flugzeuge.

Abgrenzungskriterien des Begriffs "ortsfest"

An den Begriff ortsfeste betriebliche Einrichtung sind keine besonderen baurechtlichen Anforderungen geknüpft. Die arbeitgebereigenen Einrichtungen müssen nicht die bewertungsrechtlichen Kriterien eines Gebäudes erfüllen. Auch in Containerbauweise erstellte Räumlichkeiten können als erste Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers dienen, sofern es sich um **dauerhafte betriebliche Einrichtungen** handelt.

Der Begriff ortsfest ist in Abgrenzung zu örtlich fortschreitenden, nur vorübergehend für bestimmte Zeit installierte Baulichkeiten des Arbeitgebers zu verstehen. Ein Gleisbauzug oder der Baucontainer auf einer Baustelle erfüllen diese Voraussetzung nicht, auch wenn er wie auf einer Großbaustelle über einen längeren Zeitraum von mehr als einem Jahr aufgestellt wird.

2.3 Tätigkeiten auf Fahrzeugen oder an wechselnden Einsatzstellen (HaufeIndex: 5498401)

Die Beschränkung der ersten Tätigkeitsstätte auf ortsfeste Einrichtungen bedeutet nicht, dass der Personenkreis der ausschließlich auf Fahrzeugen eingesetzten Arbeitnehmer keine Reisekosten erhalten kann. Entscheidend für das Vorliegen einer begünstigten Auswärtstätigkeit ist, dass der Arbeitnehmer bei seiner konkreten Arbeitsausübung **nicht an einer ersten Tätigkeitsstätte tätig ist**.

Diese Voraussetzung wird gerade auch von Arbeitnehmern erfüllt, die keine ortsfeste Beschäftigungsstelle haben. Ein entsprechender klarstellender Hinweis findet sich im folgenden Richtlinienext^[1], der weiterhin Gültigkeit hat: "Eine berufliche Auswärtstätigkeit liegt ebenfalls vor, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Einsatzstellen oder auf einem Fahrzeug tätig wird."

Als erste Arbeitsstätte kommen wie bisher der Betrieb oder ein Zweigbetrieb in Betracht. Außerdem können Bus- oder Straßenbahndepots sowie Fahrkartenverkaufsstellen eine erste Tätigkeitsstätte begründen.

Praxis-Beispiel

Erste Tätigkeitsstätte bei Speditionsfahrern

Ein Speditionsfahrer ist jeweils von Montag bis Freitag ausschließlich mit seinem Tankzug unterwegs. Seinen Lkw übernimmt er jeweils am Montagmorgen am Fahrzeugstandort seines Arbeitgebers, wo er ihn am Freitagmittag im Anschluss an die vorzunehmenden Wartungs- und Reinigungsarbeiten übers Wochenende im firmeneigenen Fahrzeugdepot wieder abstellt. Im Anstellungsvertrag ist der Betriebsstandort des Arbeitgebers als erste Tätigkeitsstätte festgelegt.

Ergebnis: Aufgrund der arbeitsrechtlichen Festlegung begründet das Fahrzeugdepot als ortsfeste Einrichtung des Arbeitgebers die erste Tätigkeitsstätte des Lkw-Fahrers. Die Wochentour mit dem Tankzug fällt jeweils unter die reisekostenrechtlich begünstigte berufliche Auswärtstätigkeit. Die Fahrten zwischen Wohnung und Fahrzeugstandort dürfen dagegen nur in Höhe der Entfernungspauschale berücksichtigt werden.

Keine ortsfeste betriebliche Einrichtungen und damit keine erste Tätigkeitsstätten sind öffentliche (Bus-)Haltestellen oder Schiffsanlegeplätze oder andere Tätigkeitsgebiete ohne weitere ortsfeste Arbeitgebereinrichtung.

2.4 Sammel- und Treffpunktfahrten (HaufeIndex: 5498432)

Eine gesetzlich einschneidende Änderung gilt für die Fahrtkosten bei bestimmten Arbeitnehmern ohne erste Tätigkeitsstätte

[1]. Arbeitnehmer, die keine erste Tätigkeitsstätte haben, aufgrund Anweisung des Arbeitgebers aber dauerhaft denselben Ort aufsuchen müssen, um von dort typischerweise die arbeitstägliche berufliche Tätigkeit aufzunehmen, dürfen ab 1.1.2014 für diese Fahrten nur noch die einschränkenden Regelungen der Entfernungspauschale anwenden.

Keine Fiktion einer ersten Tätigkeitsstätte

Der Gesetzgeber stellt die Fahrten von Zuhause zum arbeitsrechtlich festgelegten Ort der täglichen Berufsaufnahme aufgrund ihres vergleichbaren Typus mit den begrenzt abzugsfähigen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gleich. Die gesetzliche Fiktion beschränkt sich auf die Fahrtkosten, für die der Ansatz der Reisekostensätze ausgeschlossen ist.

Da der Gesetzgeber keine erste Tätigkeitsstätte fingiert, stellt die Fahrt dem Grunde nach gleichwohl eine berufliche Auswärtstätigkeit dar. Die übrigen Reisekostenregelungen bleiben daher insoweit anwendbar. Insbesondere berechnet sich die berufliche Abwesenheitsdauer für den Ansatz von Verpflegungsspesen bereits ab dem Verlassen der Wohnung. Im Ergebnis wird damit die frühere Rechtsprechung zu den Abholfahrten eines Linienbusfahrers zum Busdepot gesetzlich festgeschrieben^[2].

Praxis-Beispiel

Entfernungspauschale für Fahrten zum Busdepot

Der Linienbusfahrer eines städtischen Verkehrsbetriebs hat nach dem Einsatzplan sein Fahrzeug arbeitstäglich am Busdepot des Arbeitgebers zu übernehmen. Eine erste Tätigkeitsstätte ist arbeitsrechtlich nicht festgelegt.

Ergebnis: Das Busdepot stellt ohne arbeitsrechtliche Zuordnung keine erste Tätigkeitsstätte dar, da der Busfahrer die zeitlichen Grenzen für die alternativ geltende quantitative Zuordnungsregelung^[3] nicht erreicht. Da der Busfahrer das Busdepot ausschließlich zum Abholen des Fahrzeugs aufsucht, wird auch nach der zeitlichen Grenze dort keine erste Tätigkeitsstätte begründet.

Auswirkungen ergeben sich für die täglichen Fahrten zum Busdepot, die als Fahrten zwischen Wohnung und arbeitsrechtlicher Abholstätte unter die Entfernungspauschale fallen. Gleichwohl rechnet die berufliche Abwesenheitszeit für die Gewährung der Verpflegungskosten bereits ab dem Verlassen der Wohnung und endet auch dort wieder.

Örtliche Haltestellen können genauso wenig erste Tätigkeitsstätte sein - gleichwohl sind die arbeitstäglichen Fahrten nach Maßgabe der Entfernungspauschale nur beschränkt abzugsfähig.

Weitere typische Sachverhalte

Weitere typische Sachverhalte, die neben den Fahrten von Berufskraftfahrern zum Fahrzeugübernahmepark unter die nachteilige Rechtsänderung fallen, sind:

- Fahrten von Bauarbeitern zum betrieblich festgelegten Treffpunkt, um von dort im Rahmen der angeordneten Sammelbeförderung zur jeweiligen auswärtigen Einsatzstelle zu fahren.
- Ebenso von der Gleichstellung mit den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte betroffen ist das Flug- oder Schiffspersonal bezüglich der Fahrten zum Flug- oder Schiffsanlegeplatz.
- Auch Außendienstmitarbeiter, wie Kundendienstmonteure oder Handelsvertreter, die ohne (arbeitsrechtliche oder zeitliche) Festlegung einer ersten Tätigkeitsstätte, die Firma arbeitstäglich aufsuchen müssen, sei es zum Abholen des Werkstattwagens oder zur arbeitstäglichen Vorbereitung der Außendienstbesuche, können für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitgeber nur die Entfernungspauschale in Anspruch nehmen.

Ab 2014 ist die gegenteilige Rechtsprechung durch die ausdrückliche gesetzliche Regelung überholt^[4].

Praxis-Tipp

Reisekostenabzug für freiwillige Fahrgemeinschaften

Die vom Gesetz fingierte Gleichstellung für sog. Sammelpunkt- bzw. Treffpunktfahrten mit den Fahrten, die unter die Entfernungspauschale fallen, setzt eine arbeitsrechtliche bzw. dienstliche Festlegung dieser Fahrten voraus. Eine andere Lösung ergibt sich für Treffpunktfahrten, die nicht vom Arbeitgeber angeordnet sind.

Treffen sich Arbeitnehmer aufgrund eigener Initiative an einem Sammelpunkt, z. B. im Rahmen einer freiwilligen Fahrgemeinschaft, um von dort die berufliche Auswärtstätigkeit zu beginnen, findet die gesetzliche Fiktion keine Anwendung. Der Arbeitnehmer kann für die Fahrtkosten zum (freiwilligen) Sammel-/Treffpunkt die für Reisekosten geltenden Kilometersätze in Anspruch nehmen, für den eigenen Pkw 0,30 EUR pro gefahrenen Kilometer.

Wichtig

Treffpunktfahrt muss auf "eigener" Wegstrecke liegen

Ist die Fahrt zum Treffpunkt dagegen eine Teilstrecke des Wegs zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, wie bei einer privat organisierten Fahrgemeinschaft für die arbeitstäglichen Fahrten zum Betrieb, fällt der Weg bis zum Ausgangspunkt der gemeinsamen Weiterfahrt ebenfalls unter die Entfernungspauschale. Er teilt das rechtliche Schicksal der Gesamtstrecke Wohnung - erste Tätigkeitsstätte.

Regelung für Arbeitnehmer nachteilig

Die gesetzliche Anwendung der Entfernungspauschale auch ohne erste Tätigkeitsstätte richtet sich mit der begrenzten Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten an eine Vielzahl von Arbeitnehmern. Das Prinzip, dass die erste Tätigkeitsstätte darüber entscheidet, ob berufliche Auswärtstätigkeiten und damit Reisekosten vorliegen oder stattdessen nur die Entfernungspauschale Anwendung findet, wird bezüglich der Fahrtkosten zum Nachteil der Arbeitnehmer durchbrochen. Beim Arbeitnehmer, die zwar arbeitstäglich von Zuhause den Betrieb aufsuchen müssen, dort aber nur geringfügige Begleitarbeiten von untergeordneter Bedeutung ausüben, weil sie ihre eigentliche berufliche Tätigkeit im Außendienst verrichten, unterliegen die täglichen Arbeitgeberfahrten kraft gesetzlicher Fiktion den einschränkenden Regelungen der Entfernungspauschale.

Eingeschränkter Gestaltungsspielraum für Arbeitgeber

Dem Arbeitgeber ist die Möglichkeit entzogen, durch Verzicht auf die Festlegung einer ersten Tätigkeitsstätte den Fahrten zum Betrieb zur Anwendung der reisekostenrechtlichen Kilometersätze zu verhelfen.

Zusätzlicher geldwerter Vorteil bei Firmenwagennutzung

Nachteilige Auswirkungen hat die gesetzlich angeordnete Anwendung der Entfernungspauschale insbesondere für Firmenwageninhaber, die dadurch einen zusätzlichen geldwerten Vorteil nach den für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte geltenden Regeln zu versteuern haben.

2.5 Einrichtung des Arbeitgebers oder arbeitgeberfremde Einrichtung (HaufeIndex: 5500427)

Der Anwendungsbereich der ersten Tätigkeitsstätte ist weiter gefasst als der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte. Während der ortsgebundene Tätigkeitsmittelpunkt nur an einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers begründet werden konnte,

kann erste Tätigkeitsstätte auch

- eine betriebliche Einrichtung eines Konzernunternehmens (= verbundenes Unternehmen i. S. d. § 15 AktG) oder
- eines vom Arbeitgeber bestimmten fremden Dritten sein, wenn
- der Arbeitnehmer diesem Einsatzort dauerhaft zugeordnet ist oder dort dauerhaft quantitativ tätig wird^[1].

Entsendung, Outsourcing und Leiharbeit Langfristige Tätigkeiten an betriebsfremden ortsfesten Einrichtungen, etwa bei einem Kunden des lohnsteuerlichen Arbeitgebers, können damit zu einer ersten Tätigkeitsstätte führen. Entsprechendes gilt für Entsendungen im Rahmen von Konzernunternehmen oder Outsourcing-Fällen sowie für den Einsatz von Zeitarbeitnehmern beim Entleiher, sofern es sich hierbei um dauerhafte Tätigkeiten an der fremden (nichtarbeitgebereigenen) Einrichtung i. S. einer dauerhaften Zuordnung handelt. **Bisherige**

BFH-Rechtsprechung überholt Die bisherige Besteuerungspraxis, nach der im Einklang mit der Rechtsprechung^[2] auch eine mehrjährige ausschließliche Tätigkeit im Betrieb des Kunden keine regelmäßige Arbeitsstätte begründet, ist durch die vom Gesetzgeber vorgenommene Erweiterung auf arbeitgeberfremde ortsfeste Einrichtungen überholt. Im Entscheidungsfall war ein Arbeitnehmer über einen Zeitraum von 20 Jahren arbeitstäglich ausschließlich im Betrieb des Kunden eingesetzt. Ungeachtet der jahrelangen Dauer des Kundeneinsatzes lehnte der BFH den Reisekostenabzug ab, weil der Arbeitgeber am auswärtigen Beschäftigungsort über keine eigene Betriebsstätte (= arbeitgebereigene Einrichtung) verfügte. **Dauerhafte Zuordnung entscheidend** Ab 1.1.2014 kommt auch jede betriebliche Einrichtung eines Dritten als erste Tätigkeitsstätte infrage, der ein Arbeitnehmer vom Arbeitgeber dauerhaft zugeordnet ist, also aufgrund der zukunftsorientierten Betrachtungsweise dort unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder einen Zeitraum von mehr als 4 Jahren eingesetzt werden soll^[3].

Praxis-Beispiel

Erste Tätigkeitsstätte beim Kunden Ein EDV-Systemberater ist nach den arbeitsvertraglichen Vereinbarungen mit seinem Arbeitgeber seit 10 Jahren ausschließlich für die EDV-Systembetreuung und -beratung der Chemie AG zuständig, die er arbeitstäglich von zu Hause aufsucht. **Ergebnis:** Der mehrjährige Einsatz bei der Chemie AG führt ab 1.1.2014 zur ersten Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers. Da eine dauerhafte Zuordnung zur betrieblichen Einrichtung des Kunden vorliegt, kann der Arbeitnehmer keine Reisekosten in Anspruch nehmen. Die Fahrtenkosten unterliegen den Regeln der Entfernungspauschale. Ein steuerfreier Arbeitgeberersatz ist ausgeschlossen. Sofern dem Arbeitnehmer ein Firmenwagen zur Verfügung steht, löst die Neuregelung ab 2014 einen geldwerten Vorteil für die Fahrten zum Kunden aus, der sich bei der 1%-Methode mit 0,03 % des inländischen Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer berechnet.

Gestaltungsspielraum nutzen

Entsprechend der gesetzlichen Zielsetzung bietet der neue Begriff der ersten Tätigkeitsstätte dem Arbeitgeber im Beispielfall aber auch die Möglichkeit, die bisherige steuerlich günstigere Behandlung als berufliche Auswärtstätigkeit fortzuführen. Im Rahmen seines Direktionsrechts hat er es in der Hand, die eigene Firma im Wege der arbeitsrechtlichen Zuordnung als erste Tätigkeitsstätte festzulegen, sofern der Arbeitnehmer dort von Zeit zu Zeit Tätigkeiten - also wenigstens in geringem Umfang - ausübt, auch wenn diese im Vergleich zur Arbeitsleistung beim Kunden von untergeordneter Bedeutung sind (Vorrang der arbeitsrechtsrechtlichen Festlegung).

Durch das Prinzip der primär arbeitsrechtlich bestimmten Definition der ersten Tätigkeitsstätte würde der Arbeitnehmer in diesem Fall für die gesamte Einsatzdauer von mehr als 10 Jahren im vorigen Beispiel unter die Reisekostenregelungen fallen. Für die Verpflegungskosten ist allerdings die gesetzliche 3-Monatsfrist zu beachten. Bei der Firmenwagenüberlassung liegt insoweit kein geldwerter Vorteil vor.

Wichtig

Ausdehnung der ersten Tätigkeitsstätte auf Einrichtungen des Dritten

Die Ausdehnung des neuen Arbeitsstättenbegriffs, wonach als erste Tätigkeitsstätte nicht nur eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, sondern auch andere (= betriebsfremde) ortsfeste Einrichtungen in Betracht kommen, führt zu einem Rückgang der reisekostenrelevanten Sachverhalte. Die lohnsteuerlichen Reisekosten erfahren dadurch eine Einschränkung. Da der Einsatz beim Kunden in diesen Fällen keine berufliche Auswärtstätigkeit mehr darstellt, kann der Arbeitnehmer für die Arbeit an diesen Einsatzorten auch keine Reisekosten erhalten. Die Fahrten zum Arbeitsort fallen unter die Regeln der Entfernungspauschale, für die ein steuerfreier Arbeitgeberersatz ausgeschlossen ist.

Nach bisheriger Rechtsauslegung können Tätigkeiten an arbeitgeberfremden Einrichtungen keine regelmäßige Arbeitsstätte begründen und damit den Reisekostenbegriff der beruflichen Auswärtstätigkeit erfüllen, auch wenn die Tätigkeit beim Kunden längerfristig über einen Zeitraum von mehreren Jahren angelegt ist^[4].

Homeoffice ist keine betriebliche Einrichtung

Ein Homeoffice stellt weder eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers noch die eines Dritten dar und kann infolgedessen auch beim neuen Reisekostenrecht keine erste Tätigkeitsstätte begründen, auch dann nicht wenn der Arbeitgeber die zum Wohnbereich gehörenden (Arbeits-)Räume anmietet.

Fahrten in ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet

Ist ein Arbeitnehmer in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet tätig, übt er in Ermangelung einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung eine berufliche Auswärtstätigkeit aus. Die Gewährung von Reisekosten ist allerdings bzgl. der Fahrten in ein weiträumiges Arbeitsgelände eingeschränkt. Der Gesetzgeber regelt für die arbeitstäglichen Fahrten zum weiträumigen Arbeitsgebiet ausdrücklich die Anwendung der Entfernungspauschale, sodass bezüglich der Fahrtkosten eine Gleichstellung mit den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte erreicht wird^[5].

Dauerhafte Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte beim Dritten

Mit Blick auf das im Einkommensteuergesetz gebotene Nettoprinzip kann als erste Tätigkeitsstätte beim Dritten nur die dauerhafte Zuordnung zu einer nicht arbeitgebereigenen ortsfesten betrieblichen Einrichtung in Betracht kommen. Die vom Gesetzgeber vorgenommene Abgrenzung der ersten Tätigkeitsstätte führt folgerichtig dazu, dass die einschränkenden Regelungen der Entfernungspauschale bei Einsätzen an arbeitgeberfremden Einrichtungen ausschließlich für den Fall zutreffen, dass der Arbeitnehmer bereits bei Beschäftigungsantritt von einer auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegten Arbeitsstätte beim Dritten ausgehen kann. Nur unter dieser Voraussetzung ist die begrenzte Abzugsfähigkeit von **beruflichen Mobilitätskosten** sachgerecht, da es dem Arbeitnehmer nur insoweit möglich ist, sich auf die immer gleichen arbeitstäglichen Wege durch entsprechende (kostensparende) Maßnahmen einzurichten. Entscheidend hierfür ist allein die arbeitsrechtliche oder alternativ die zeitlich orientierte Zuordnung, die unbefristet für die gesamte Beschäftigungsdauer oder für einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten die betreffende betriebsfremde Einrichtung und damit den auswärtigen Einsatzort als erste Tätigkeitsstätte festlegen muss. Die Betriebsstätte eines Konzernunternehmens behandelt die Finanzverwaltung nicht als arbeitgebereigene Einrichtung. Dasselbe gilt für den Betrieb des Entleihers bei Leiharbeitsverhältnissen.

2.6 Dauerhafte Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung (HaufeIndex: 5500426)

Weitere Voraussetzung des neuen Arbeitsortbegriffs "erste Tätigkeitsstätte" ist, dass der Arbeitnehmer einer betrieblichen Einrichtung^[1] dauerhaft zugeordnet ist. Das Gesetz nennt dabei abschließend 2 Fallgruppen, die eine dauerhafte Zuordnung

begründen können.

Von einer dauerhaften Zuordnung i. S. einer ersten Tätigkeitsstätte ist auszugehen, wenn der Arbeitnehmer

- nach dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen oder diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen einer der genannten betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet (arbeitsrechtliches Zuordnungsprinzip) ist oder
- zeitlich in der genannten betrieblichen Einrichtung
 - typischerweise arbeitstäglich,
 - 2 volle Arbeitstage pro Woche oder
 - 1/3 seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit

dauerhaft tätig werden soll (quantitatives Zuordnungsprinzip).

Prognose zu Beginn des Beschäftigungsverhältnisses maßgebend

Die Abgrenzung ist bei beiden Fallgruppen anhand einer im Voraus zu treffenden Prognoseentscheidung vorzunehmen, deren Grundlage die dienst- bzw. arbeitsrechtlichen Festlegungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer sind. Diese sog. ex ante Betrachtung hat regelmäßig zu Beginn eines Beschäftigungsverhältnisses zu erfolgen.

Vorrang hat nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes die **arbeitsrechtliche Zuordnung**. Deshalb sind auch Zeiträume vor 2014 in die Prüfung der dauerhaften Zuordnung einzubeziehen. Die zeitliche Abgrenzung ist als subsidiäre Alternative festgelegt, die nur dann zur Anwendung kommt, wenn der Arbeitgeber keine dienst- bzw. arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte getroffen hat oder diese nicht eindeutig ist.

2.7 Prüfung erste Tätigkeitsstätte (HaufeIndex: 5500498)

2.7.1 Arbeitsrechtliche Zuordnung (HaufeIndex: 5504099)

Bei der arbeitsrechtlichen Zuordnung bestimmt der Arbeitgeber aufgrund seines Weisungsrechts, wo der Arbeitnehmer tätig wird. Dieser arbeitsrechtlichen Zuordnung zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung schließt sich das Steuerrecht an. Dies gilt unabhängig davon, ob die arbeitsrechtlichen Festlegungen schriftlich oder mündlich erteilt werden. Diese Zuordnung durch den Arbeitgeber zu einer Tätigkeitsstätte muss **nach der Prognose auf Dauer** angelegt sein.

Merkmal der Dauerhaftigkeit prüfen

Das Gesetz nennt beispielhaft, in welchen Fällen von einer dauerhaften Zuordnung auszugehen ist. Das Merkmal der Dauerhaftigkeit ist danach erfüllt, wenn der Arbeitnehmer an der durch das Direktionsrecht des Arbeitgebers festgelegten betrieblichen Einrichtung

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

tätig werden soll.

Dauerhaft kann danach auch die dienstliche Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten sein.

Bei Verlängerung werden die Zeiträume nicht addiert

Als Folge der in die Zukunft gerichteten Betrachtungsweise kommt im Falle der Verlängerung einer zunächst auf weniger als 48 Monate geplanten Abordnung an eine ortsfeste betriebliche Einrichtung diese nur dann als erste Tätigkeitsstätte in Frage,

wenn der Arbeitnehmer ab dem Zeitpunkt der Verlängerungsentscheidung dort noch länger als 48 Monate eingesetzt werden soll.

Praxis-Beispiel

Keine erste Tätigkeitsstätte durch verlängerten Zeitraum unter 4 Jahren

Ein bei einer Pharma-AG in Stuttgart unbefristet beschäftigter Software-Entwickler wird für eine Projektdauer von voraussichtlich 18 Monaten dem betrieblichen Stand in Karlsruhe zugeordnet. Als erste Tätigkeitsstätte ist der Betriebssitz in Stuttgart festgelegt. Nach 14 Monaten wird die Abordnung um weitere 3 Jahre verlängert.

Ergebnis: Der Arbeitnehmer hat seine erste Tätigkeitsstätte auch während der Abordnung nach Karlsruhe in Stuttgart. Obwohl der Arbeitnehmer insgesamt 50 Monate und damit länger als 4 Jahre in Karlsruhe eingesetzt ist, begründet er dort aufgrund der gebotenen Prognose-Betrachtung keine erste Tätigkeitsstätte. Weder im Zeitpunkt der erstmaligen Zuordnung, noch im Zeitpunkt der Verlängerungsentscheidung ist der Software-Entwickler für mehr als 48 Monate (= dauerhaft) an der Zweigstelle Karlsruhe eingesetzt.

Etwas anders gilt, wenn die Verlängerungsentscheidung einen Restzeitraum von mehr als 4 Jahren umfasst. In diesem Fall wird die erste Tätigkeitsstätte ab der Verlängerungsentscheidung mit Wirkung für die Zukunft begründet.

Auch bei Kettenabordnung: eigenständige Prüfung der 48-Monatsgrenze

Für die mehrfache Verlängerung einer Abordnung an eine auswärtige betriebliche Einrichtung (sog. Kettenabordnung) bedeutet die in die Zukunft wirkende Prognoseentscheidung, dass solange keine dauerhafte Zuordnung i. S. einer ersten Tätigkeitsstätte vorliegen kann, wie durch die einzelne Abordnung, ab diesem Zeitpunkt jeweils ein restlicher Beschäftigungszeitraum von nicht mehr als 48 Monaten verbleibt. Jeder neue Beschäftigungsabschnitt unterliegt einer eigenständigen Prüfung der 48-Monatsgrenze.

Änderung der Zuordnung nur mit Wirkung für die Zukunft

Änderungen hinsichtlich der arbeitsrechtlichen Zuordnung durch den Arbeitgeber sind auch in anderen Fällen nur mit Wirkung für die Zukunft zu berücksichtigen (ex ante Betrachtung).

Praxis-Beispiel

Keine rückwirkende Änderung der arbeitsrechtlichen Festlegung

Ein Bankmitarbeiter ist laut dienstlicher Anweisung 3 Tage in der Woche an der als erste Tätigkeitsstätte festgelegten Hauptstelle A und donnerstags und freitags an der Zweigstelle B beschäftigt. Ab 1.7.2014 legt der Arbeitgeber B als erste Tätigkeitsstätte fest.

Ergebnis: Bis 30.6.2014 hat der Arbeitnehmer aufgrund der arbeitsrechtlichen Zuordnung seine erste Tätigkeitsstätte an der Hauptstelle A. Ab 1.7.2014 wird die Zweigstelle B zur ersten Tätigkeitsstätte.

Eine Änderung der Zuordnung kann auch Vorliegen, wenn sich die berufliche Tätigkeit beim Arbeitgeber inhaltlich ändert, z. B. wenn ein Außendienstmitarbeiter auf Dauer in den Innendienst wechselt. Dasselbe gilt, wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse durch andere unvorhersehbare Ereignisse ändern, etwa bei Krankheit oder wirtschaftlichen Problemen des Arbeitgebers. Die ursprünglich getroffene Prognoseentscheidung bzgl. der ersten Tätigkeitsstätte bleibt für die Vergangenheit maßgebend.

bend.

Qualitativer Tätigkeitschwerpunkt ohne Bedeutung

Nach einer arbeitgeberseitigen dauerhaften Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers kommt es nicht mehr darauf an, in welchem Umfang der Arbeitnehmer seine berufliche Tätigkeit an dieser oder auch an anderen Tätigkeitsstätten ausübt. Ebenso wenig ist erforderlich, dass der Arbeitnehmer diese Tätigkeitsstätte nachhaltig immer wieder aufsucht und an der vom Arbeitgeber als erste Tätigkeitsstätte festgelegten betrieblichen Einrichtung seinen quantitativen Schwerpunkt seiner Arbeit hat.

Praxis-Beispiel

Vorrang der arbeitsrechtlichen Zuordnung

Ein Außendienstmitarbeiter ist jeweils freitags einen halben Arbeitstag mit Büroarbeiten am Betriebssitz seiner Firma beschäftigt. Als erste Tätigkeitsstätte legt der Arbeitgeber ab 1.1.2014 den Betriebssitz fest.

Ergebnis: Aufgrund der arbeitsrechtlichen Festlegung ist der Betriebssitz des Arbeitgebers die erste Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers. Auf den Umfang der dort verrichteten Arbeitsleistung kommt es nicht an.

Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitgeber fallen unter die Entfernungspauschale. Steht dem Außendienstmitarbeiter ein Firmenwagen zur Verfügung, entsteht für diese Fahrten ein geldwerter Vorteil, der bei Anwendung der 1%-Methode mit der Monatspauschale von 0,03 % des Bruttolistenpreises oder bei der tagweisen Berechnung mit 0,002 % des Bruttolistenpreises zu versteuern ist.

Grenzen arbeitsrechtlicher Gestaltungsspielräume

Das Beispiel verdeutlicht, dass die arbeitsrechtliche Zuordnung dort ihre Grenze findet, wo der Arbeitnehmer in der festgelegten Einrichtung des Arbeitgebers keine Arbeiten verrichtet. Die erste Tätigkeitsstätte muss zumindest einen Bezug zu der tatsächlichen Tätigkeit aufweisen. Sofern der Arbeitnehmer in einer vom Arbeitgeber festgelegten Tätigkeitsstätte wenigstens in geringem Umfang seine Arbeitsleistung erbringt, ist dagegen der Zuordnung des Arbeitgebers zu dieser Tätigkeitsstätte zu folgen.

Aufgrund des Vorrangs des arbeitsrechtlichen Zuordnungsprinzips sind hierfür auch Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung ausreichend, etwa vorbereitende Außendiensttätigkeiten im Betrieb, Material- bzw. Werkzeugfahrten zum Arbeitgeber oder andere Hilfs- und Nebentätigkeiten wie die Abgabe von Krankmeldungen und Urlaubsanträgen.

Wichtig

Nachweis der arbeitsrechtlichen Zuordnung

Die arbeitsrechtliche Zuordnung muss eindeutig sein. Der Arbeitgeber hat aus diesem Grund seine Zuordnungsentscheidung zu dokumentieren. In Betracht kommen hierfür z. B. Regelungen im Arbeitsvertrag, im Tarifvertrag, in Protokollnotizen, dienstrechtliche Verfügungen, Einsatzpläne, Reisekostenabrechnungen, der Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Nutzung eines Dienstwagens zu Fahrten von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte oder vom Arbeitgeber vorgelegte Organigramme als Nachweis seiner Zuordnungsentscheidung. Da bei Firmen-Organigrammen häufig organisatorische Zuordnungen im Vordergrund stehen, können solche Übersichten nicht gegen den Arbeitgeberwillen als Nachweis der arbeitsrechtlichen Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte zugrunde gelegt werden.

Keine Negativfestlegung möglich

Fehlt ein Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer eindeutigen Zuordnung, gilt das quantitative Zuordnungsprinzip als subsidiäre Alternative. Eine dienstliche oder arbeitsrechtliche Regelung mit dem Inhalt, dass der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte hat, entfaltet keine steuerliche Bindungswirkung. Die Frage, ob der Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte hat, ist in diesem Fall ebenfalls nach den zeitlichen Grenzen der quantitativen Zuordnung zu entscheiden. Der Arbeitgeber kann allerdings ausdrücklich auf eine arbeitsrechtliche Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte verzichten oder festlegen, dass organisatorische Zuordnungen im Betrieb keine erste Tätigkeitsstätte i. S. d. Reisekosten begründen sollen, sondern ausschließlich die zeitlichen Grenzen für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte maßgebend sind. Auch in diesen Fällen ist die Abgrenzung nach der subsidiären Alternative des quantitativen Zuordnungsprinzips vorzunehmen.

2.7.2 Quantitative (= zeitliche) Zuordnungskriterien (HaufeIndex: 5504101)

Fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer betrieblichen Einrichtung durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung nach den vorstehenden Kriterien oder ist die getroffene Festlegung nicht eindeutig, ist die dauerhafte Zuordnung nach der zeitlichen Zuordnungsregel zu prüfen.

Dauerhaftigkeit auch hier erforderlich

Das Merkmal der Dauerhaftigkeit muss auch in Bezug auf die zeitlichen Kriterien erfüllt sein. Eine quantitative Zuordnung ist deshalb davon abhängig, dass der Arbeitnehmer die 2-Tage- bzw. 1/3-Grenze während der gesamten (unbefristeten oder befristeten) Beschäftigungsdauer oder für einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten an der betreffenden ortsfesten betrieblichen Einrichtung erfüllt.

Wie bei der arbeitsrechtlichen Festlegung ist das Merkmal der Dauerhaftigkeit auch beim quantitativen Zuordnungsprinzip aufgrund einer in die Zukunft gerichteten Betrachtungsvorschau zu entscheiden (Prognoseentscheidung)^[1].

Quantitative Kriterien

Die quantitative Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte ist immer erst an zweiter Stelle vorzunehmen. Die zeitliche Abgrenzung der ersten Tätigkeitsstätte legt deutlich großzügigere Maßstäbe an als die bis 2013 geltende Vereinfachungsregel.

Während bisher bereits ein voller Arbeitstag pro Woche oder 20 % der vereinbarten Arbeitszeit ausreichend waren, um den Tätigkeitsmittelpunkt beim Arbeitgeber zu begründen, sind diese Grenzen ab 2014 auf 2 volle Arbeitstage pro Woche bzw. auf 1/3 der vereinbarten Arbeitszeit angehoben worden.

Vorbereitungs-, Hilfs- oder Nebentätigkeiten nicht ausreichend

Kommt es bei der arbeitsrechtlichen Zuordnung auf den Umfang und die Art der an der ersten Tätigkeitsstätte verrichteten Arbeiten nicht an, muss der Arbeitnehmer bei Anwendung der zeitlichen Zuordnungsgrenzen dort auch einen Teil seiner arbeitsrechtlichen Hauptleistung erbringen. Nur soweit der Arbeitnehmer dort seiner eigentlichen beruflichen Tätigkeit nachgeht, sind diese Arbeiten bei der Berechnung der erforderlichen Zeitgrenzen für das Vorliegen einer regelmäßigen Arbeitsstätte zu berücksichtigen.

Nicht ausreichend ist das Aufsuchen der Firma zum Abholen und zur Abgabe von Auftragsbestätigungen, zur Berichtsfertigung, zur Wartung und Pflege des Fahrzeugs, zur Übernahme des Werkstattwagens oder zur Materialaufnahme. Ebenso können organisatorische Hilfstätigkeiten wie die Abgabe von Stundenzettel, Urlaubs- oder Krankmeldungen zu keiner zeitlichen Qualifizierung der aufgesuchten betrieblichen Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte führen.

Praxis-Beispiel

Keine erste Tätigkeitsstätte durch berufliche Begleitarbeiten

Ein Kundendienstmonteur sucht arbeitstäglich morgens und nachmittags die Firma auf, um seine Kundenaufträge sowie das hierfür benötigte Material abzuholen. Für seine berufliche Auswärtstätigkeit steht ihm ein Firmenfahrzeug zur Verfügung. Eine arbeitsrechtliche Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte ist nicht erfolgt.

Ergebnis: Allein ein regelmäßiges Aufsuchen der betrieblichen Einrichtung, z. B. um ein Kundendienstfahrzeug, Material, Auftragsbestätigungen, Stundenzettel, Krankmeldungen o. Ä. abzuholen oder abzugeben, führt noch nicht zu einer Qualifizierung der betrieblichen Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte.

Für die Prüfung der zeitlichen Zuordnungsgrenzen, die eine erste Tätigkeitsstätte begründen können, ist erforderlich, dass der Arbeitnehmer einen Teil seiner vertraglichen Hauptleistung an diesem Ort ausübt und nicht nur Arbeiten, die als notwendige Begleiterscheinung Ausfluss der eigentlichen beruflichen Tätigkeit sind.

Der Arbeitnehmer hat keine erste Tätigkeitsstätte. Die Fahrten zum Arbeitgeber sind Teil der beruflichen Auswärtstätigkeit. Ein geldwerter Vorteil für die Firmenwagennutzung ist insoweit nicht zu erfassen.

Regelung vorteilhaft für Außendienstler und Firmenwageninhaber

Fehlt es an einer arbeitsrechtlichen Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte, wird für den klassischen Außendienstmitarbeiter durch die von großzügigen Grenzen geprägte zeitliche Bestimmung nur noch ausnahmsweise eine erste Tätigkeitsstätte begründet. Insbesondere Handelsvertreter oder Kundendienstmonteure erbringen einen Großteil ihrer Arbeitsleistung im Außendienst und erfüllen weder die 2-Tage- noch die 1/3-Grenze. Vorteile ergeben sich hierdurch vor allem für den Personenkreis der Firmenwageninhaber.

Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte mittels quantitativer Kriterien

Bei der quantitativen Prüfung kommt es allein auf den Umfang der an der Tätigkeitsstätte zu leistenden arbeitsvertraglichen Arbeitszeit an (mindestens 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit oder 2 volle Arbeitstage wöchentlich oder arbeitstäglich). Das BMF hat hierzu im Einführungsschreiben die möglichen Fallgruppen in Übersichtsform zusammengefasst, in denen die quantitative Abgrenzung zu einer ersten Tätigkeitsstätte führt:

- Soll der Arbeitnehmer an einer Tätigkeitsstätte 2 volle Arbeitstage je Arbeitswoche oder mindestens 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden, ist dies die erste Tätigkeitsstätte.
- Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitnehmer an einer Tätigkeitsstätte arbeitstäglich und mindestens 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.
- Soll der Arbeitnehmer an einer Tätigkeitsstätte arbeitstäglich, aber weniger als 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden, führt dies nur zu einer ersten Tätigkeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer dort typischerweise arbeitstäglich seine eigentliche berufliche Tätigkeit durchführen soll, und nicht nur Vorbereitungs-, Hilfs- oder Nebentätigkeiten (Kundendienstfahrzeug, Material, Auftragsbestätigungen, Stundenzettel, Krankmeldungen oder ähnliches abzuholen oder abzugeben).
- Erfüllen danach mehrere Tätigkeitsstätten die quantitativen Voraussetzungen für eine erste Tätigkeitsstätte, kann der Arbeitgeber bestimmen, welche dieser Tätigkeitsstätten die erste Tätigkeitsstätte ist.
- Fehlt eine solche Bestimmung des Arbeitgebers, wird zugunsten des Arbeitnehmers die Tätigkeitsstätte zugrunde gelegt, die der Wohnung des Arbeitnehmers am nächsten liegt.

Wichtig

Arbeitsrechtliche Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte nachholen

Es ist davon auszugehen, dass es in der aktuellen betrieblichen Praxis an einer arbeitsrechtlichen Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte fehlen wird. Nach dem derzeit noch gültigen Reisekostenrecht besteht für eine solche arbeits- bzw. dienstrechtliche Regelung keine praktische Notwendigkeit.

Wer also beim neuen Reisekostenrecht auf Nummer sicher gehen möchte, sollte die erforderliche arbeitsrechtliche Festlegung bis zum 1.1.2014 nachholen, um die ansonsten als 2. Alternative gebotene zeitliche Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte zu vermeiden. Gleichzeitig ist sicherzustellen, dass die Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte auch der Reisekostenabrechnungsstelle bekannt ist.

3 Sonderfälle der ersten Tätigkeitsstätte (HaufeIndex: 5500629)

3.1 Arbeitnehmer mit mehreren Tätigkeitsstätten (HaufeIndex: 5500630)

Bereits bisher kann der Arbeitnehmer pro Dienstverhältnis max. eine regelmäßige Arbeitsstätte haben^[1]. An dieser Regelung wird auch in Bezug auf die erste Tätigkeitsstätte festgehalten. Nur, wenn der Arbeitnehmer mehrere Beschäftigungen ausübt, sind mehrere erste Tätigkeitsstätten möglich, aber auch in diesem Fall, kann diese Voraussetzung je Dienstverhältnis bei nur einer betrieblichen Einrichtung erfüllt sein.

Qualitativer Schwerpunkt ohne Bedeutung

Erfüllen aufgrund der zeitlichen Zuordnungsregel mehrere Tätigkeitsstätten in einem Dienstverhältnis die Voraussetzungen für die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte, weist der Gesetzgeber dem Arbeitgeber das Recht zu, die erste Tätigkeitsstätte zu bestimmen^[2]. Dabei muss es sich nicht um die Tätigkeitsstätte handeln, an welcher der Arbeitnehmer den zeitlich überwiegenden oder qualitativ bedeutsameren Teil seiner beruflichen Tätigkeit ausübt. Fehlt es an dieser Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, legt das Gesetz diejenige Tätigkeitsstätte als erste Tätigkeitsstätte fest, die der Wohnung des Arbeitnehmers örtlich am nächsten liegt^[3]. Wird der Arbeitnehmer an einer der anderen betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers tätig, liegt eine berufliche Auswärtstätigkeit vor, die unter die Reisekosten fällt.

Praxis-Beispiel

Erste Tätigkeitsstätte bei mehreren betrieblichen Einrichtungen

Ein leitender Angestellter ist jeweils von Montag bis Mittwoch am Firmensitz in Frankfurt tätig. Jeweils donnerstags und freitags arbeitet er ganztägig an der Filiale in Darmstadt, wo er auch wohnt. Nach dem Anstellungsvertrag ist der Arbeitnehmer dem Hauptsitz in Frankfurt zugeordnet, wo er die Hauptleistung seiner Arbeit zu erbringen hat.

Ergebnis: Nach der zeitlichen Abgrenzung erfüllen 2 betriebliche Einrichtungen des Arbeitgebers die Voraussetzungen für eine erste Tätigkeitsstätte.

Durch die eindeutige Bestimmung des Arbeitgebers hat der Arbeitnehmer seine erste Tätigkeitsstätte in Frankfurt.

Die Fahrten am Donnerstag und am Freitag zur Filiale in Darmstadt sind eine berufliche Auswärtstätigkeit, für die der leitende Angestellte Reisekosten in Anspruch nehmen kann.

Denkbar wäre im vorigen Beispiel auch die arbeitgeberseitige Festlegung der Filiale Darmstadt als erste Tätigkeitsstätte. Un-erheblich ist, dass der leitende Angestellte dort lediglich 2 Tage und damit nicht zeitlich überwiegend beruflich tätig ist. Die- selbe Lösung ergibt sich, wenn der Arbeitgeber von seinem Bestimmungsrecht keinen Gebrauch macht. Die Filiale Darmstadt ist die betriebliche Einrichtung, die der Wohnung des Arbeitnehmers örtlich am nächsten liegt.

3.2 Weiträumiges Tätigkeitsgebiet (HaufeIndex: 5504104)

Bei dem bis zum 31.12.2013 geltenden Recht konnte nicht nur ein fester Ort, sondern auch ein weiträumiges Arbeitsgebiet als regelmäßige Arbeitsstätte in Betracht kommen.

Nach der Rechtsprechung war hierunter zu verstehen:

- ein zusammenhängendes Gelände des Arbeitgebers, z. B. ein größeres Werksgelände,
- ein Flughafenareal^[1],
- ein Hafengebiet,
- ein Universitätscampus sowie
- der Bereich eines Klinikums oder
- Einsatzstellen, die aneinander grenzen und in unmittelbarer Nähe zueinander liegen, falls das Gelände nicht dem Arbeitgeber zugerechnet werden kann.

Beispiele hierfür sind der Zustellbezirk eines Zeitungsausträgers^[2] oder das Waldrevier bei Forstarbeitern^[3] so- wie der Kehrbezirk eines Schornsteinfegers, sowie der Kehrbezirk eines Schornsteinfegers, sofern er sich nicht über mehrere Gemeinden verteilt^[4].

Bisherige Abgrenzungskriterien weiterhin gültig

Der Begriff des weiträumigen Tätigkeitsgebiets ist auch im Reisekostenrecht 2014 von Bedeutung, allerdings mit anderen in- haltlichen Rechtswirkungen. Leider hat es der Gesetzgeber versäumt, eine gesetzliche Definition für diesen von der Rechtspre- chung geprägten Arbeitsstättenbegriff einzuführen. Aus diesem Grund ist an den bisherigen Abgrenzungskriterien festzuhal- ten.

Ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet liegt danach vor, wenn die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche ausgeübt werden soll, in Abgrenzung zur Tätigkeit in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung.

Kein weiträumiges Tätigkeitsgebiet

Ein sog. weiträumiges Arbeitsgebiet liegt aber nicht schon deshalb vor, weil der Arbeitnehmer ständig in einem Gemeindege- biet, im Bereich einer Großstadt oder in einem durch eine Kilometergrenze bestimmten Arbeitsgebiet an verschiedenen Stellen tätig wird. Keine weiträumige Arbeitsstätte begründen z. B. das Großstadtrevier einer Politesse oder der Stadtbezirk eines städtischen Bauhofmitarbeiters sowie das Einsatzgebiet von mobilen Pflegekräften. Kein weiträumiges Arbeitsgebiet und da- mit keine gleichbleibende (regelmäßige) Arbeitsstätte ist aufgrund seiner Größe der Hamburger Hafen^[5].

Weiträumiges Tätigkeitsgebiet ist keine erste Tätigkeitsstätte

Während das weiträumige Arbeitsgebiet bislang als Sonderfall der regelmäßigen Arbeitsstätte galt, lässt sich diese Bedeutung auf den neu definierten Nachfolgebegriff der ersten Tätigkeitsstätte nicht übertragen. Als erste Tätigkeitsstätte kommt nur ei-

ne ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines Konzernunternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten infrage.

Entfernungspauschale für Fahrten zum Tätigkeitsgebiet

Da der Arbeitnehmer bezüglich seiner Einsätze in einem weiträumigen Arbeitsgebiet nicht an einer ersten Tätigkeitsstätte seine Arbeit verrichtet, sind die Fahrt zur weiträumigen Tätigkeitsstätte sowie die anschließende Arbeitsleistung, aufgrund der gesetzlichen neu definierten Begriffsbestimmung, als berufliche Auswärtstätigkeit zu beurteilen. Gleichwohl zählen die hierbei anfallenden Fahrtkosten zwischen Wohnung und Einsatzgebiet nicht zu den begünstigten Reisekosten.

Der Gesetz fingiert eine Gleichstellung mit den Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte beim Arbeitgeber, sofern der Arbeitnehmer

- keine erste Tätigkeitsstätte hat und
- aufgrund der arbeitsrechtlichen Weisungen seines Arbeitgebers arbeitstäglich dauerhaft dasselbe weiträumige Arbeitsgebiet aufsucht^[6].

Nach dem Reisekostenbestimmungen 2014 sind für diese Fahrten die einschränkenden Regelungen der Entfernungspauschale anzuwenden. Für die Berechnung ist auf die (kürzeste) Entfernung zwischen Wohnung und dem nächst gelegenen Zugang abzustellen.

Keine Auswirkungen auf übrige Reisekosten

Die gesetzliche Fiktion beschränkt sich auf die Fahrtkosten zum Einsatzort. Die übrigen Reisekostenregelungen bleiben daher anwendbar. Für die Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets und die Mehrkilometer zu weiter entfernten Zugängen sind die reisekostenrechtlichen Kilometersätze anzusetzen, beim eigenen Pkw 0,30 EUR pro gefahrenen Kilometer. Auf die Gewährung von Verpflegungspauschalen, für deren Berechnung die Abwesenheitsdauer bereits mit dem Verlassen Wohnung beginnt, oder Übernachtungskosten nach den Reisekostenbestimmungen hat die gesetzliche Sonderregelung ebenfalls keinen Einfluss. Der Arbeitnehmer ist weiterhin außerhalb einer ersten Tätigkeitsstätte und somit reisekostenrelevant beruflich auswärts tätig.

Praxis-Beispiel

Weiträumiges Tätigkeitsgebiet bei Kaminfeger

Ein Kaminfeger ist seit 1.1.2014 bei einem Bezirksschornsteinfegermeister beschäftigt. Sein Kehrbezirk umfasst 2 nebeneinander liegende Stadtteile einer Großstadt, die er arbeitstäglich über dieselbe Straßenverbindung aufsucht. Der Kaminfeger hat keine erste Tätigkeitsstätte, da weder eine arbeitsrechtliche Festlegung erfolgt ist noch die zeitlichen Grenzen der quantitativen Zuordnungsregelung erfüllt sind.

Ergebnis: Ein Kehrbezirk stellt ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet dar, wenn die Einsatzstellen aneinander grenzen und in unmittelbarer Nähe zueinander liegen. Die arbeitstäglichen Fahrten in den Kehrbezirk sind deshalb Fahrten im Rahmen einer beruflichen Auswärtstätigkeit, für die aufgrund der gesetzlichen Sonderregelung nur die Entfernungspauschale angesetzt werden kann. Die Fahrten innerhalb des Kehrbezirks sind den Reisekosten zuzurechnen. Für Tage, an denen die zeitliche Abwesenheit mehr 8 Stunden beträgt erhält der Kaminfeger die Verpflegungspauschale von 12 EUR für die Tätigkeit im Kehrbezirk.

3.3 Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte (HaufeIndex: 5500838)

Nach der Rechtsprechung fällt der Besuch einer auswärtigen Bildungseinrichtung im Rahmen einer Bildungsmaßnahme, die

nicht Ausfluss aus einem bestehenden Dienstverhältnis ist, als berufliche Auswärtstätigkeit unter die Reisekosten^[1]. Die Bildungsmaßnahme wird nach der Rechtsauffassung des BFH auch bei Aus- und Fortbildungsmaßnahmen, die einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen, nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte.

Entfernungspauschale für Fahrten zur Bildungseinrichtung

Abweichend hiervon legt der Gesetzgeber auch eine Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte fest, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zweck eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird^[2]. Die Fahrten zur Bildungseinrichtung fallen damit unter die Regeln der Entfernungspauschale. Hier kommt eine weitergehende Berücksichtigung der Kosten nur im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung in Betracht, sofern der Steuerpflichtige auswärts untergebracht ist.

Praxis-Beispiel

Erste Tätigkeitsstätte bei Vollzeit-Bildungsmaßnahmen

Ein Schreiner Geselle wohnt und arbeitet in Freiburg. In 2014 beendet er sein Arbeitsverhältnis zum Besuch eines Vollzeitmeisterkurses. Von Januar bis Dezember fährt er täglich mit dem eigenen Pkw nach Offenburg zur Handwerkskammer (Entfernung 60 km).

Ergebnis: Die Weiterbildung zum Meister ist bereits bisher der Fortbildung und damit dem Bereich der Werbungskosten zugerechnet worden. Während die Kursgebühren und Arbeitsmittel unverändert abzugsfähig sind, beurteilt sich die Höhe der übrigen Werbungskosten aufgrund der gesetzlichen Neuregelung nicht nach (Dienst-)Reisegrundsätzen.

Die Meisterschule in Offenburg stellt kraft gesetzlicher Fiktion eine erste Tätigkeitsstätte für die Gesamtdauer der Fortbildungsmaßnahme dar. Die Fahrten zur Bildungseinrichtung können nur in Höhe der Entfernungspauschale also pro Tag mit 18 EUR (0,30 EUR x 60 km) berücksichtigt werden. Verpflegungsmehraufwendungen sind nicht abzugsfähig, auch soweit der Arbeitnehmer länger als 8 Stunden von zu Hause abwesend ist.

Abgrenzungskriterien des Begriffs "Vollzeit-Bildungsmaßnahme"

Die Abgrenzung des Begriffs "Vollzeit-Bildungsmaßnahme" nimmt die Finanzverwaltung in Anlehnung an die für über 18 Jahre alte Kinder getroffene Regelung vor, die nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung nur noch eine Berücksichtigung zulässt, wenn das Kind einer eingeschränkten Erwerbstätigkeit nachgeht^[3]. Ein Vollzeitstudium oder eine vollzeitige Bildungsmaßnahme liegt insoweit vor, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen seines Studiums oder im Rahmen der Bildungsmaßnahme für einen Beruf ausgebildet wird und daneben entweder keiner Erwerbstätigkeit nachgeht oder während der gesamten Ausbildung nur eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit oder einen Mini-Job^[4] ausübt.

Praxis-Tipp

Gestaltungsspielräume nutzen – zeitliche Abgrenzung vermeiden

Als Fazit des neu bestimmten Tätigkeitsstättenbegriffs ist festzuhalten, dass das Gesetz weitreichende arbeitsrechtliche Möglichkeiten des Arbeitgebers für die Zuordnung seiner Arbeitnehmer zu einer ersten Tätigkeitsstätte vorsieht. Macht der Arbeitgeber von der Festlegung einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte Gebrauch, ist diese Festlegung für das steuerliche Reisekostenrecht bindend. Wegen der vorrangigen Anknüpfung des Steuerrechts an das

Arbeitsrecht, sind die (subsidiären) quantitativen Kriterien dann unbeachtlich.

Wer evtl. Nachteile einer zeitlichen Abgrenzung vermeiden möchte, z. B. im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung hinsichtlich der Aberkennung steuerfreier Reisekosten oder einer höheren Firmenwagenbesteuerung, dem ist anzuraten, den Arbeitnehmer arbeitsrechtlich einer ersten Tätigkeitsstätte dauerhaft zuzuordnen.

Die im neuen Reisekostenrecht vorrangig zu berücksichtigende arbeitsrechtliche Zuordnung kann auch ab 1.1.2014 jederzeit nachgeholt werden, dann allerdings nur mit Wirkung für die Zukunft.

4 Abzugsfähige Reisekosten (HaufeIndex: 5500842)

4.1 Gleiche Kostenarten, neue Regelungen (HaufeIndex: 5500843)

Der Gesetzgeber hat das bisherige Grundkonzept der einzigen und einheitlichen Reisekostenart "berufliche Auswärtstätigkeit" für sämtliche dienstliche Tätigkeiten außerhalb der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte beibehalten. Es gelten deshalb dieselben Abzugsbeträge, unabhängig davon ob der Arbeitnehmer eine normale Dienstreise unternimmt, ausschließlich als Berufskraftfahrer unterwegs ist oder an wechselnden Einsatzstellen seine Arbeit zu verrichten hat. Der Gesetzgeber hat auf eine (Neu-)Definition der Reisekosten verzichtet. Insoweit bleibt alles beim Alten.

Reisekosten sind

- Fahrtkosten,
- Verpflegungsmehraufwendungen,
- Übernachtungskosten und
- Reisenebenkosten,

wenn diese durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers entstehen^[1].

Änderungen innerhalb der einzelnen (Reise-)Kostenarten

Während bei den Fahrt- und Unterbringungskosten keine gravierenden Änderungen ab 1.1.2014 in Kraft treten, sieht der Gesetzgeber eine Neufestlegung der Verpflegungspauschalen vor, die für den Arbeitnehmer erfreulich großzügiger und für das Lohnbüro weniger arbeitsaufwändig ausfällt.

Erstmals ist die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten^[2], Verpflegungskosten^[3] sowie der Übernachtungskosten^[4] rechtssystematisch zutreffend insgesamt im Bereich der Werbungskostenvorschrift des § 9 EStG gesetzlich verankert worden. Eine gesetzliche Regelung bestand bislang nur für den Teilbereich der Verpflegung, die im Bereich der nichtabziehbaren Betriebsausgaben bei den Gewinneinkünften angesiedelt war und durch einen gesetzlichen Verweis für den Werbungskostenabzug durch den Arbeitnehmer entsprechend anzuwenden war^[5].

Steuerfreie Erstattung unverändert

Der Umfang des steuerfreien Arbeitgeberersatzes bleibt unverändert den Bestimmungen des § 3 Nr. 13 (öffentlicher Dienst) bzw. Nr. 16 EStG (Privatwirtschaft) vorbehalten.

4.2 Fahrtkosten (HaufeIndex: 5500844)

4.2.1 Abzugsfähige Kosten (HaufeIndex: 5500845)

Aufwendungen, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind, können nach dem neuen Wortlaut des Gesetzes **in tatsächlicher Höhe** angesetzt werden. Bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können dem Arbeitnehmer die tatsächlichen Aufwendungen steuerfrei erstattet werden. Das gilt auch, wenn er in Bahn oder Flugzeug die 1. Klasse benutzt und für bestimmte Fahrten ein Taxi nimmt.

Die Aufwendungen müssen regelmäßig durch entsprechende Belege nachgewiesen werden.

Bei Benutzung eines eigenen Kfz gehören sämtliche Aufwendungen für durch die berufliche Auswärtstätigkeit veranlasste Fahrten zu den Reisekosten.

4.2.2 Kilometerpauschalen (HaufeIndex: 5500846)

Anstelle der tatsächlich pro Kilometer nachgewiesenen Kosten für das Fahrzeug, dürfen diese auch mit pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden. Insoweit ergeben sich hinsichtlich der Höhe der als Reisekosten abzugsfähigen bzw. steuerfrei ersetzbaren Fahrtkosten keine Änderungen.

Neu ist, dass die amtlichen Kilometersätze nicht mehr durch Verwaltungsanweisung festgelegt werden, sondern sich an der jeweils aktuellen Wegstreckenentschädigung des Bundesreisekostengesetzes orientieren. Das Bundesumzugskostengesetz sieht Pauschbeträge als Wegstreckenentschädigung nur für Pkw und andere motorbetriebene Fahrzeuge vor.

Hinweis

Wegfall der Kilometerpauschalen für Fahrräder und Mitfahrer

Die bisherigen durch Verwaltungsanweisung festgesetzten Kilometersätze für Fahrräder (0,05 EUR/km) sowie die Pauschsätze für die Mitnahme von Fahrgästen (0,02EUR/km)^[1] dürfen nach dem Gesetzeswortlaut nicht mehr angewendet werden.

Es ist aber davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung die Fortführung der bisherigen Kilometersätze nicht beanstandet und diese durch Verwaltungsanweisung ergänzend zum Gesetz noch festlegen wird.

Nach dem aktuellen BRKG kann der Arbeitnehmer ab 2014 folgende Pauschalbeträge in Anspruch nehmen:

- Kfz 0,30 EUR/km
- Motorrad/Motorroller 0,20 EUR/km
- Moped/Mofa 0,20 EUR/km

Die pauschalen Kilometersätze gelten weiterhin nur für arbeitnehmereigene Fahrzeuge, die der Arbeitnehmer als Eigentümer oder Leasingnehmer für seine beruflichen Auswärtstätigkeiten nutzt.

Hinweis

Vereinfachte Nachweisführung

Macht der Arbeitnehmer vom Einzelnachweis Gebrauch, indem er den genauen Kilometersatz ermittelt, muss er die Be-

rechnung nicht jedes Mal von Neuem durchführen. Er kann stattdessen die für einen Zeitraum von 12 Monaten ermittelten Kosten pro gefahrenen Kilometer für künftige Jahre solange fortführen, bis sich die tatsächlichen Verhältnisse wesentlich verändern^[2]. Die von der Verwaltung zugelassene Vereinfachungsregel hat beim neuen Reisekostenrecht weiterhin Gültigkeit.

4.2.3 Besonderheit bei Treffpunktfahrten und weiträumigem Arbeitsgebiet (HaufeIndex: 5500975)

Neu ab 1.1.2014 ist, dass der Ansatz der tatsächlichen Fahrtkosten für die im Rahmen einer beruflichen Auswärtstätigkeit anfallenden Fahrten eine systemwidrige Einschränkung erfährt, soweit es sich um Fahrten

- zu einem Sammel-/Treffpunkt oder
- zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet

handelt.

Treffpunktfahrten und Fahrten in ein weiträumiges Arbeitsgebiet sind keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, sondern fallen unter den Reisekostenbegriff der beruflichen Auswärtstätigkeit. Weder der gleichbleibende Treffpunkt noch das weiträumige Arbeitsgebiet erfüllen die Voraussetzungen einer betrieblichen Einrichtung i. S. des neuen Arbeitsstättenbegriffs. Gleichwohl zählen die hierbei anfallenden Fahrtkosten nicht zu den begünstigten Reisekosten.

Keine Fiktion einer ersten Tätigkeitsstätte

Das Gesetz fingiert eine Gleichstellung mit den Fahrten zu einer gleichbleibenden Arbeitsstätte beim Arbeitgeber, sofern der Arbeitnehmer keine andere erste Tätigkeitsstätte hat und dienstlich angeordnet einen Sammelpunkt oder ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen hat.

Fährt also der Arbeitnehmer aufgrund arbeitsrechtlicher Anweisung zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft zum selben Ort oder in dasselbe weiträumige Arbeitsgebiet, gilt für diese Fahrten die Regelung der Entfernungspauschale. Aufgrund ihres vergleichbaren Typus behandelt der Gesetzgeber diese Fahrten wie Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

In Betracht kommen Fahrten

- zum gemeinsamen Treffpunkt für einen betrieblichen Sammeltransport,
- zum Busdepot oder Bahnhof bei im Fahrdienst beschäftigten Arbeitnehmern sowie
- der (Fähr-)Hafen bzw. die Schiffsanlagestelle beim Schiffspersonal.

Nachteile auch für Außendienstmitarbeiter

Nachteilig betroffen sind aber auch alle Arbeitnehmer, die von Zuhause zunächst in die Firma fahren müssen, um von dort ihre eigentliche berufliche Tätigkeit im Außendienst aufzunehmen, etwa zum Abholen des Werkstattwagens.

Praxis-Beispiel

Entfernungspauschale Fahrten zum betrieblichen Sammeltransport

Die Arbeitnehmer einer Baufirma haben sich arbeitstäglich am Betriebshof zu treffen, um anschließend mit den betrieblichen Fahrzeugen im Sammeltransport die jeweilige Baustelle anzufahren. Eine arbeitsrechtliche Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte ist nicht erfolgt.

Ergebnis: Der Betriebssitz der Baufirma stellt keine erste Tätigkeitsstätte dar, da der Arbeitnehmer diese ausschließlich zum Abholen des Fahrzeugs aufsucht. Nach dem neu definierten Arbeitsstättenbegriff wird dort auch durch die mangels arbeitsrechtlicher Festlegung maßgebenden zeitlichen Grenzen keine erste Tätigkeitsstätte begründet. Gleichwohl gelten für die Fahrtkosten keine Reisekostensätze. Die gesetzliche Fiktion bewirkt, dass für die arbeitstäglichen Fahrten zum Betriebshof des Arbeitgebers nur die Entfernungspauschale angesetzt werden darf. Ein steuerfreier Arbeitgeberersatz ist insoweit nicht zulässig. Da die Fahrten zwischen Wohnung und Abholstätte im Übrigen unter die Reisekostenbestimmungen fallen, rechnet die berufliche Abwesenheitszeit für die Gewährung von Verpflegungskosten für die Baustellentätigkeit bereits ab dem Verlassen der Wohnung und endet auch dort wieder. Auswirkungen ergeben sich also nur für die Fahrtkosten zum Treffpunkt. Die anschließende Weiterfahrt zur Baustelle fällt wie bisher unter die für Sammelbeförderungen geregelte Steuerbefreiung des § 3 Nr. 32 EStG.

Einschränkung gilt nicht für freiwillige Fahrgemeinschaften

Eine andere Lösung ergibt sich für Treffpunktfahrten^[1], die nicht vom Arbeitgeber angeordnet sind. Treffen sich Arbeitnehmer aufgrund eigener Initiative an einem Sammelpunkt, z. B. im Rahmen einer freiwilligen Fahrgemeinschaft, findet die gesetzliche Fiktion keine Anwendung^[2].

4.3 Verpflegungspauschalen (HaufeIndex: 5501049)

4.3.1 Nur noch 2 Verpflegungspauschalen (HaufeIndex: 5501055)

Die steuerliche Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen für berufliche Tätigkeiten außerhalb der Wohnung und außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte ist bereits bisher nur in Form von Pauschbeträgen zulässig. Ein Einzelnachweis der Verpflegungskosten durch Rechnungsbelege ist ausgeschlossen. Auch nach den Bestimmungen des neuen Reisekostenrechts sind für die berufliche Auswärtstätigkeit zeitlich gestaffelte Verpflegungspauschalen anzuwenden.

2-stufig zeitlich gestaffelte Verpflegungspauschalen

Der Gesetzgeber vereinfacht dabei die bisherige Regelung, indem er auf einen Teil der Mindestabwesenheitszeiten verzichtet und die 3-stufige Staffelung durch eine 2-stufige Staffelung der Pauschalbeträge ersetzt.

Nach der gesetzlichen Neuregelung ergeben sich für 2014 die folgenden Inlandsverpflegungspauschalen, deren Höhe sich ausschließlich nach der Abwesenheitszeit am einzelnen Kalendertag bestimmt^[1].

Abwesenheitsdauer	Pauschbetrag
bis 8 Stunden	0 EUR
mehr als 8 Stunden	12 EUR
mind. 24 Stunden	24 EUR

Die bisherige Verpflegungspauschale von 6 EUR ist aufgrund der zweistufigen Neuregelung der Mindestabwesenheitszeiten entfallen.

Mehrtägige Auswärtstätigkeiten: Einheitliche Pauschale für An- und Abreisetag

Neu ist auch, dass bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten, die eine Übernachtung beinhalten, sowohl für den An- als auch für den Abreisetag eine Verpflegungspauschale von 12 EUR als steuerfreier Spesenersatz bzw. als Werbungskosten angesetzt werden kann, **ohne** dass es einer **zeitlichen Mindestabwesenheit** an diesen Tagen bedarf^[2]. An- und Abreisetage einer mehrtägigen auswärtigen Tätigkeit werden gesetzlich als Tage definiert, an denen der Arbeitnehmer nach der Anreise oder vor der Abreise außerhalb seiner Wohnung übernachtet. Dies kann der Anreisetag oder Abreisetag, aber auch der auf die Anreise folgende bzw. der auf die Abreise vorangehende Tag sein.

Unverändert bleibt die Verpflegungspauschale von 24 EUR bei einer Abwesenheitsdauer von 24 Stunden, die eine mehrtägige (mindestens 3-tägige) berufliche Auswärtstätigkeit voraussetzt.

Praxis-Beispiel

Verpflegungspauschale bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten

Ein Außendienstmitarbeiter unternimmt von Montag bis Mittwoch eine 3-tägige berufliche Auswärtstätigkeit. Die Reise beginnt am Montag um 20:00 Uhr und endet am Mittwoch um 13:30 Uhr in der Firma des Arbeitnehmers.

Ergebnis: Der Arbeitgeber darf dem Außendienstmitarbeiter für den vollen Reisetag, an dem die Abwesenheitsdauer 24 Stunden betragen hat, die volle Pauschale von 24 EUR und für den An- bzw. Rückreisetag jeweils die Pauschalen von 12 EUR für die während der Auswärtstätigkeit entstandenen Verpflegungskosten steuerfrei ersetzen. Unerheblich für die An- und Abreisepauschale von 12 EUR ist, wo die Dienstreise beginnt bzw. endet. Ebenso ist für diese Tage die zeitliche Abwesenheitsdauer nicht mehr zu prüfen.

Höhere Verpflegungspauschalen für Arbeitnehmer

Das Beispiel zeigt, dass hinsichtlich der Verpflegungskosten deutlich höhere Spesen steuerfrei gezahlt werden dürfen als bisher: Bei eintägigen beruflichen Auswärtstätigkeiten kommt nur noch eine Pauschale in Betracht, die bei einer Mindestabwesenheitszeit von 8 Stunden doppelt so hoch ausfällt als bisher.

Hauptnutznießer dieser großzügigen Spesenregelung sind die im Außendienst tätigen Arbeitnehmer, die täglich nach Hause zurückkehren. Insbesondere Kundendienstmonteure, Handelsvertreter, Bau- und Montagearbeiter, Krankenpfleger im häuslichen Pflegedienst profitieren von der Anhebung der eintägigen Verpflegungspauschale, die bislang an eine kaum erreichte Abwesenheitsdauer von 12 Stunden geknüpft war. Sie erhalten ab 2014 mit 12 EUR pro Tag im Normalfall eine **doppelt so hohe Verpflegungspauschale** wie bisher.

Höhere Reisespesen für Arbeitgeber

Firmen, die ihre betrieblichen Auslösungen an die steuerfrei zulässigen Reisekostenvergütungen geknüpft haben, müssen sich auf deutlich höhere Ausgaben einstellen oder die betrieblichen Reisekostenbestimmungen an ihre individuellen Bedürfnisse anpassen.

Mehrere Auswärtstätigkeiten an einem Kalendertag

Ist der Arbeitnehmer an einem Kalendertag mehrfach auswärts tätig, sind die Abwesenheitszeiten für die Berechnung der maßgebenden Abwesenheitsdauer zusammenzurechnen.

Hinweis

12 EUR Verpflegungspauschale bei Kalendertag übergreifenden Arbeiten

Die bisherige Sonderregelung für berufliche Auswärtstätigkeiten, die sich ohne Übernachtung auf 2 Kalendertage verteilt, wird beibehalten und gesetzlich festgeschrieben^[3]. Ein Zusammenrechnen der Abwesenheitszeiten ist in bestimmten Fällen auch für Auswärtstätigkeiten zulässig, die sich ohne Übernachtung auf 2 Kalendertage verteilen. Danach bestimmt sich die zutreffende Verpflegungspauschale nicht nach dem einzelnen Kalendertag, sondern durch Zusammenrechnen der beiden Tage nach der gesamten Abwesenheit. Beträgt die Gesamtabwesenheitsdauer mehr als 8 Stunden, wird die Verpflegungspauschale von 12 EUR für den Kalendertag gewährt, auf den die überwiegende Abwesenheitszeit entfällt.

4.3.2 Reisekosten im Ausland (HaufeIndex: 5501159)

Für berufliche Auswärtstätigkeiten im Ausland sind weiterhin die vom BMF für die einzelnen Staaten festgesetzten Auslandstagegelder maßgebend. Allerdings wird auch hier die Zweistufigkeit der Verpflegungspauschbeträge umgesetzt.

Ab 2014 berechnen sich die Auslandsreisekosten für Verpflegung mit 120 % und 80 % der **Auslandstagegelder** nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG).

In Bezug auf die erforderliche **Abwesenheitsdauer** gelten dieselben Regelungen wie für Inlandsreisen.

Die in den Lohnsteuer-Richtlinien zur Bestimmung der Verpflegungspauschale bei Auslandsreisen festgelegten Sonderregelungen gelten weiter, etwa bei Flug- oder Schiffsreisen^[1]. Es ist davon auszugehen, dass das BMF zum 1.1.2014 **neue Auslandsreisekostensätze** bekannt gibt.

4.3.3 Gesetzliche 3-Monatsfrist (HaufeIndex: 5501168)

Die gesetzliche 3-Monatsfrist hat weiterhin Gültigkeit: Der Werbungskostenabzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer längerfristigen Auswärtstätigkeit am selben auswärtigen Beschäftigungsort ist auf einen Zeitraum von längstens 3 Monaten begrenzt.

Neu: Rein zeitlich orientierte Unterbrechungsregelung

Die 3-Monatsfrist wurde im Gesetz umfassender geregelt^[1]. Insbesondere die Unterbrechung mit der Folge des Beginns eines neuen 3-Monatszeitraums ist gesetzlich abgesichert und neu festgelegt worden. Dabei wird die Berechnung der 3-Monatsfrist insoweit vereinfacht, als der Gesetzgeber eine rein zeitlich orientierte Unterbrechungsregelung einführt, ohne dass ein beruflicher Anlass hierfür vorliegen muss. Danach führt eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte immer dann zu einem **Neubeginn der 3-Monatsfrist**, wenn sie mindestens 4 Wochen dauert. Der **Grund der Unterbrechung ist unerheblich**; es zählt nur noch die Unterbrechungsdauer. Es muss also nicht mehr geprüft werden, aus welchem Grund es zu der längeren (= mindestens 4-wöchigen) Unterbrechung kommt. Demzufolge ist auch die krankheits- oder urlaubsbedingte Unterbrechung von mindestens 4 Wochen geeignet, um die 3-Monatsfrist erneut in Gang zu setzen. Bisher waren nur berufliche Unterbrechungstatbestände auf die Frist von 4 Wochen anzurechnen. Für die Berechnung der Unterbrechungsdauer sind auch Zeiten zu berücksichtigen, die auf Zeiträume vor 2014 entfallen.

Praxis-Beispiel

Neue 3-Monatsfrist durch krankheitsbedingte Unterbrechung

Ein bei einer Softwarefirma beschäftigter EDV-Systemprogrammierer ist beauftragt, bei einem Großunternehmen in München die bisherigen Betriebssysteme umzustellen. Der Auftrag dauert vom 1.11.2013 bis 13.5.2014. Ab 10.12.2013 wird die Tätigkeit wegen Erkrankung des Arbeitnehmers bis zum 31.1.2014 unterbrochen.

Ergebnis: Der Arbeitseinsatz in München ist eine berufliche Auswärtstätigkeit, die für die Gesamtdauer den Reisekostenabzug begründet. Für die Verpflegungsmehraufwendungen ist die 3-Monatsfrist zu beachten. Da der Arbeitnehmer die Auswärtstätigkeit um mehr als 4 Wochen unterbricht, der Grund der Unterbrechung ist nach der gesetzlichen Neuregelung unerheblich, beginnt ab 1.2.2014 eine neue 3-Monatsfrist zu laufen, die zum 30.4.2014 endet. Ab 1.5.2014 dürfen keine Verpflegungspauschbeträge mehr angesetzt werden. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer während der Tätigkeit in München übernachtet oder täglich nach Hause fährt.

Es zählt nur noch die Unterbrechungsdauer

Die vom Gesetzgeber gewählte Formulierung macht darüber hinaus eine Überprüfung entbehrlich, ob dieselbe Auswärtstätigkeit unterbrochen wird. Nach bisheriger Verwaltungsauffassung war die Anwendung der 3-Monatsfrist damit verbunden, dass es sich noch um die gleichbleibende, nämliche Auswärtstätigkeit handelt, die der Arbeitnehmer nach der Unterbrechung mit gleichem Inhalt am gleichen auswärtigen Ort fortsetzt^[2]. Mitunter erfolgte von den Finanzämtern diesbezüglich eine auftragsbezogene Auslegung, indem jeder einzelne Auftrag auch am gleichen Einsatzort eine neue andere Auswärtstätigkeit begründete, die den Lauf einer weiteren 3-Monatsfrist in Gang setzte.

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut kommt es ab 1.1.2014 weder auf den zivilrechtlichen Auftrag noch auf die inhaltliche Gleichartigkeit der Tätigkeit für den Neubeginn dieser Frist an. Nach dem Sinngehalt der Regelung ist eine neue 3-monatige Frist für den Ansatz von Verpflegungsmehraufwendungen bei einem längerfristigen Einsatz am identischen auswärtigen Arbeitsort ausschließlich davon abhängig, dass eine ausreichende Unterbrechung der Auswärtstätigkeit von 4 Wochen erfolgt.

Hinweis

Keine 3-Monatsgrenze bei häufigem Ortswechsel

Ohne praktische Bedeutung ist die 3-Monatsfrist für Arbeitnehmer, die beispielsweise als Handelsvertreter über einen längeren Zeitraum hinweg ihre Auswärtstätigkeit in einem begrenzten Gebiet, aber an täglich mehrfach wechselnden Stellen ausüben.

Dasselbe gilt für auswärtige Tätigkeiten an Betriebsstätten, die sich infolge der Eigenart der Tätigkeit laufend örtlich verändern. Dies ist z. B. beim Straßenbau oder beim Bau von Bahngleisen und Hochspannungsleitungen der Fall. Bei diesen Sachverhalten ist jeweils von einem neuen Tätigkeitsort auszugehen, sodass täglich eine neue berufliche Auswärtstätigkeit beginnt.

Anwendungsbereich der 3-Monatsfrist unverändert

Keine Änderung durch den neu gefassten Gesetzestext erfährt der grundsätzliche Anwendungsbereich der 3-Monatsfrist **für alle Formen von Auswärtstätigkeiten**. Die Rechtsprechung zum alten Reisekostenrecht dürfte ihre Gültigkeit behalten. Nach Auffassung des BFH gilt das Prinzip, dass bei längerfristigen Auswärtstätigkeiten am selben Einsatzort die Verpflegungssätze maximal für 3 Monate angesetzt werden dürfen, - auch für Tätigkeiten an wechselnden Einsatzstellen. Er knüpft diesen Grundsatz aber an die Ausübung der Arbeit an einer ortsfesten Einrichtung.

Keine 3-Monatsfrist bei Tätigkeiten auf Fahrzeugen und Schiffen

Für Tätigkeiten auf Fahrzeugen gilt die 3-Monatsfrist nicht^[3]. Hier kann sich der Arbeitnehmer auch nicht nach einer Übergangszeit auf die auswärtige Verpflegungssituation einstellen. **Marinesoldaten und Seeleute** können für sämtliche Tage an Bord steuerfreie Verpflegungspauschalen erhalten, auch wenn sie länger als 3 Monate unterwegs sind, bis sie wieder in den Heimathafen zurückkehren. Unter die Nichtanwendung der 3-Monatsfrist fallen nicht nur Schiffsbesatzungen, sondern sämtliche Fahrtätigkeiten. Der zeitlich beschränkte Ansatz der Verpflegungskosten bei auf anderen Fahrzeugen als auf Schiffen eingesetzten Arbeitnehmern hat aber kaum praktische Bedeutung. So sind beispielsweise Abwesenheitszeiten bei Lkw- und Busfahrern, ebenso beim Zugpersonal über einen Zeitraum von mehr als 3 Monaten in der Praxis so gut wie ausgeschlossen.

3-Monatsfrist greift nicht bei untergeordneten Auswärtstätigkeiten

Ebenso weiterhin zu beachten ist das von der Rechtsprechung aufgestellte Kriterium, wonach eine Auswärtstätigkeit nur dann langfristig i. S. d. 3-Monatsfrist ist, wenn der berufliche Einsatz an dieser Tätigkeitsstätte im Vergleich zur Arbeit im Betrieb, Büro oder sonstigen ersten Tätigkeitsstätten sich zeitlich und inhaltlich nicht als untergeordnet, sondern zumindest als gleichgeordnet darstellt^[4].

Ein Arbeitnehmer, der über mehrere Monate auf derselben Baustelle eingesetzt ist, gleichzeitig aber 3 Tage pro Woche in diesem Zusammenhang Innendienstarbeiten im Betrieb verrichtet, unterliegt nicht der 3-Monatsfrist. Die Fahrten zu den Baustellen sind jeweils für sich als eigene berufliche Auswärtstätigkeit zu behandeln und stellen auch nach Ablauf von 3 Monaten eine zum Verpflegungskostenabzug berechtigende Auswärtstätigkeit dar.

2-Tage-Vereinfachungsregelung weiterhin gültig

In welchen Fällen von einer im Vergleich zur Innendiensttätigkeit noch gleichgeordneten Außendiensttätigkeit ausgegangen werden kann, ist im Einzelfall mit schwierigen Abgrenzungsfragen verbunden.

Die Finanzverwaltung hat deshalb in die Lohnsteuer-Richtlinien eine Vereinfachungsregelung aufgenommen : Fahrten zu einer auswärtigen Tätigkeitsstätte sind danach auch bei längerfristigen Einsätzen am selben Ort über die 3-Monatsfrist hinaus als neue Auswärtstätigkeit zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer nicht mehr als an 2 Tagen wöchentlich die auswärtige Arbeitsstätte aufsucht und im Übrigen an seiner ersten Tätigkeitsstätte im Betrieb tätig ist.

Die 2-Tage-Regel, die von einer klassischen 5-Tagewoche ausgeht, behält im Rahmen der neu gefassten 3-Monatsfrist ihre Gültigkeit. Die Anwendung wird dadurch erreicht, dass dieselbe Auswärtstätigkeit nicht mehr vorliegt, wenn der auswärtige Arbeitsort an nicht mehr als 2 Tagen pro Woche aufgesucht wird. Aufgrund der Vereinfachungsregelung ist damit die 3-Monatsfrist nur zu prüfen, wenn der auswärtige Einsatz am selben Ort mindestens 3 Tage pro Woche umfasst.

Praxis-Beispiel

Verpflegungspauschbeträge für Berufsschule

Ein in Ausbildung befindlicher Lehrling ist während seiner 3 Jahre dauernden Lehre pro Woche einen Tag an der Berufsschule.

Ergebnis: Findet der Berufsschulunterricht nur an einem bzw. an maximal 2 Arbeitstagen wöchentlich statt, begründen die Fahrten zur Berufsschule unabhängig von der Gesamtdauer der Berufsschulzeit jeweils eine neue berufliche Auswärtstätigkeit. Bei den einzelnen Unterrichtstagen handelt es sich nicht um dieselbe Auswärtstätigkeit, die zum Ablauf der 3-Monatsfrist führt. Der Lehrling kann für die Gesamtdauer seiner Ausbildung die zeitlich gestaffelten Verpflegungssätze an den Unterrichtstagen in Anspruch nehmen^[5].

Nach den dargestellten Grundsätzen ist bei sämtlichen unter die Reisekosten fallenden beruflichen Auswärtstätigkeiten zu

verfahren. Für den Mitarbeiter eines Planungsbüros, der mehrere Baustellen über einen längeren Zeitraum zu betreuen hat, ist deshalb die 3-Monatsfrist hinsichtlich der einzelnen Baustellen solange ohne Bedeutung als er diese jeweils nicht mehr als 2-mal wöchentlich aufsucht.

Wichtig

Anwendung der 3-Monatsfrist bei Teilzeitkräften

Die 2-Tage-Regel geht von einer klassischen 5-Tage-Woche aus. Bei Teilzeitkräften können deshalb auch weniger als 3 Auswärtstage am selben Einsatzort die 3-Monatsfrist in Gang setzen. Entscheidend ist, dass die Außendienst-Tage gegenüber den Innendienst-Tagen überwiegen. Bei einer 3-Tage-Woche reichen demzufolge bereits 2 Auswärtstage an derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte pro Woche, um den Ansatz von Verpflegungskosten nach Ablauf einer 3-monatigen Einsatzdauer auszuschließen. Abzustellen ist auf das durchschnittliche Verhältnis der Außendienst- zu den Innendiensttagen.

Anders als bei der Bestimmung des Begriffs der ersten Tätigkeitsstätte ist die **abschließende Beurteilung**, dauerhafte Auswärtstätigkeit oder einzelne eigenständige Auswärtstätigkeiten, bzgl. der 2-Tage-Regel **im Nachhinein** vorzunehmen.

4.4 Mahlzeitengestellung auf Dienstreisen (HaufeIndex: 5501340)

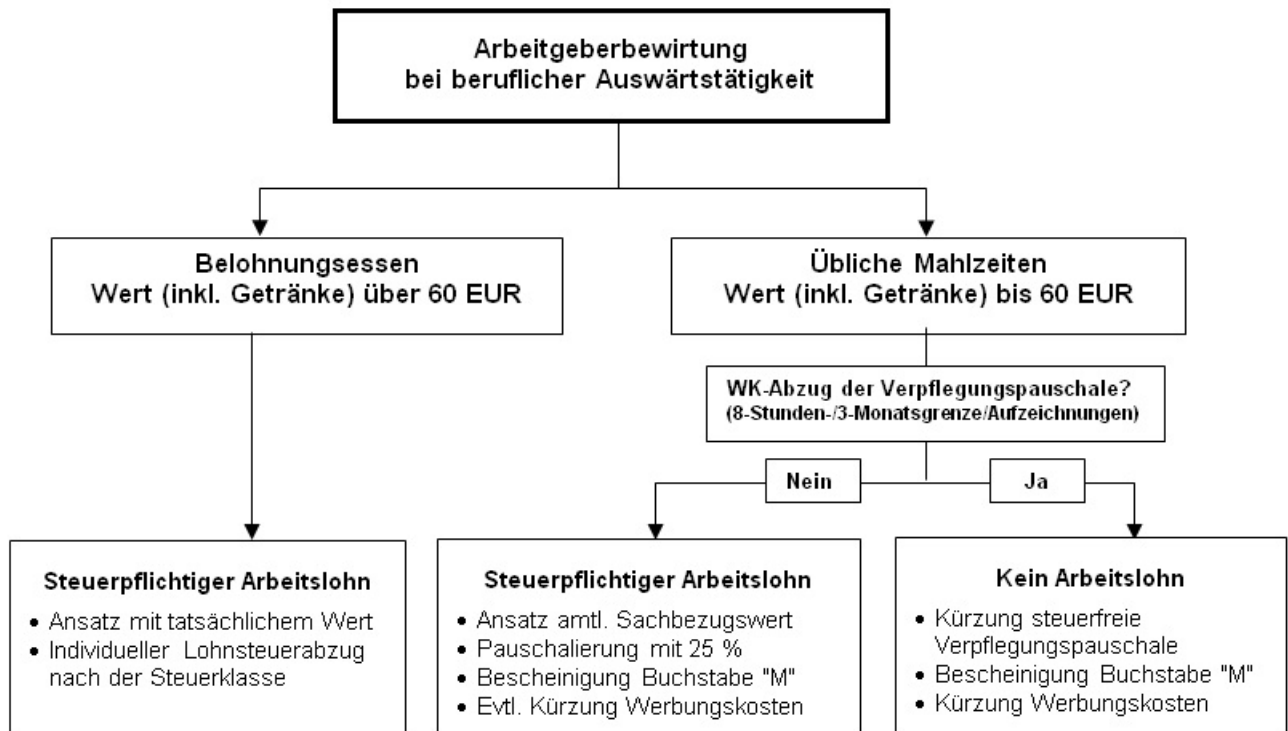
4.4.1 Leitsatz: Kürzung der Verpflegungspauschalen anstelle Vorteilsbesteuerung (HaufeIndex: 5501341)

Eine bedeutsame Rechtsänderung durch das Reisekostenrecht 2014 ergibt sich, wenn der Arbeitnehmer während seiner beruflichen Auswärtstätigkeit durch den Arbeitgeber verpflegt wird. An dem bisherigen System, dass die Arbeitgeberbewirtung durch den Ansatz eines geldwerten Vorteils erfasst wird und im Gegenzug die lohnsteuerlichen Verpflegungspauschbeträge vom Arbeitnehmer ungeachtet der unentgeltlichen Verpflegung ungekürzt in Anspruch genommen werden können, wird nur noch eingeschränkt in bestimmten Fällen festgehalten.

Der **praktische Hauptanwendungsfall** folgt **ab 2014** einer anderen steuerlichen Behandlung - es gilt das umgekehrte Prinzip: Kürzung der Verpflegungspauschbeträge anstelle der Vorteilsbesteuerung. Einerseits soll der Arbeitgeber dadurch entlastet werden, dass auf eine Besteuerung der während einer beruflichen Reisetätigkeit gewährten Mahlzeiten verzichtet wird, andererseits muss der Arbeitnehmer dafür eine Kürzung der Verpflegungspauschbeträge in Kauf nehmen^[1]. Durch diese Verfahrensweise nimmt der Gesetzgeber im Ergebnis eine Saldierung vor.

Einfacher bedeutet nicht immer leichter

Ob diese vom Gesetzgeber unterstellte Vereinfachung in der Praxis tatsächlich mit einer deutlichen Arbeitersparnis für das Lohnbüro verbunden ist, wie es in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck kommt, darf aufgrund der komplexen Wechselwirkung zwischen Fällen der Sachbezugsbesteuerung und Kürzungssachverhalten zumindest in Frage gestellt werden. Die folgende Übersicht veranschaulicht die für Arbeitgeberbewirtung ab 2014 geltende schwierige Rechtslage mit ihren zahlreichen Fallvarianten.



4.4.2 Anforderungen an die Arbeitgeberbewirtung (HaufeIndex: 5502924)

Zu beachten ist, dass die nachfolgenden Ausführungen zur steuerlichen Behandlung der Arbeitgeberbewirtung nicht nur für unmittelbar vom Arbeitgeber gewährte Verpflegung anzuwenden sind, sondern auch für Bewirtungsleistungen während einer beruflichen Auswärtstätigkeit, an welcher der Arbeitgeber selbst nicht teilnimmt, aber die Mahlzeit durch einen Dritten auf Veranlassung des Arbeitgebers abgegeben wird.

Nach den Abgrenzungskriterien der Lohnsteuer-Richtlinien^[1], die auch für das Reisekostenrecht 2014 weiterhin Gültigkeit haben, ist das Frühstück, das Mittag- oder Abendessen bei dienstlichen Reisen durch den Arbeitgeber veranlasst, wenn die

- Aufwendungen vom Arbeitgeber dienst- oder arbeitsrechtlich ersetzt werden und
- die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist oder es sich um eine Kleinbetragsrechnung i. S. d. § 33 UStDV handelt (Gesamtbetrag bis 150 EUR), die im Original dem Arbeitgeber vorliegt.

Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass der Arbeitgeber in diesem Fall den Tag und den Ort der Mahlzeit im Rahmen der beruflichen Auswärtstätigkeit bestimmt und die Verpflegung damit als Sachleistung zu erfassen ist.

Wichtig

Neuregelung der unentgeltlichen Verpflegung nur bei Bewirtung durch Arbeitgeber

Die nachfolgenden Regelungen beziehen sich ausschließlich auf die unmittelbare oder mittelbare (= veranlasste) unentgeltliche Verpflegung durch den Arbeitgeber während einer beruflichen Auswärtstätigkeit.

Nimmt der Arbeitnehmer an einer geschäftlichen Bewirtung oder einem Arbeitsessen eines Dritten teil, fehlt es an einer Arbeitgeberbewirtung. In diesem Fall ist weder die Sachbezugswertbesteuerung noch die Kürzung der Verpflegungspauschbeträge zu prüfen. Ebenso weiterhin nicht als Arbeitslohn zu erfassen sind die Vorteile

- aus einer geschäftlichen Bewirtung i. S. d. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG oder
- eines außergewöhnlichen Arbeitsessen (40-EUR-Grenze gilt weiter^[2]) des Arbeitgebers.

Die Abgabe der Mahlzeit erfolgt hier in ganz überwiegend betrieblichem Interesse, das sowohl beim Arbeitnehmer als auch bei den anderen teilnehmenden Personen steuerpflichtige Einnahmen ausschließt.

Aber: Eine Kürzung der Verpflegungspauschale kann auch in diesen Fällen der Arbeitgeberbewirtung in Frage kommen. Nach dem für die Kürzung maßgebenden Prinzip der Unentgeltlichkeit ist es insoweit ohne Bedeutung, ob der geldwerte Vorteil aus der arbeitgeberseitigen Gestellung von Mahlzeiten zum Arbeitslohn zählt.

Unterscheidung zwischen üblicher Arbeitgeberbewirtung und Belohnungssessen

Wird der Arbeitnehmer nach den vorstehend dargestellten Grundsätzen während einer beruflichen Auswärtstätigkeit unentgeltlich oder verbilligt verpflegt, ist nach der gesetzlichen Neuregelung zwischen einer üblichen Arbeitgeberbewirtung und einem sog. Belohnungssessen zu unterscheiden. Während nach der bisherigen Besteuerungspraxis bis zu einem Betrag von 40 EUR von einer üblichen Mahlzeit auszugehen ist, hebt der Gesetzgeber die Üblichkeitsgrenze ab 2014 auf 60 EUR an. Die 60-EUR-Grenze ist als Bruttobetrag inkl. Mehrwertsteuer zu verstehen, der sämtliche anlässlich der Bewirtung gewährten Speisen und Getränke umfasst. **Zuzahlungen des Arbeitnehmers** bleiben bei der Prüfung der 60-EUR-Grenze außer Ansatz.

4.4.3 Übliche Mahlzeiten bis 60 EUR - Kürzung der Verpflegungspauschale (HaufeIndex: 5502985)

Beträgt der Gesamtwert der vom Arbeitgeber unmittelbar oder mittelbar gewährten Speisen und Getränke **nicht mehr als 60 EUR**, handelt es sich um eine übliche Bewirtung. Es gilt folgende lohnsteuerliche Behandlung:

Beim Arbeitnehmer wird auf die Besteuerung des hieraus resultierenden geldwerten Vorteils verzichtet, wenn der Arbeitnehmer seinerseits für die dienstliche Reisetätigkeit dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann^[1]. Gleichzeitig sieht der Gesetzgeber eine tageweise Kürzung des Werbungskostenabzugs für Verpflegungsmehraufwand vor, wenn dem Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Auswärtstätigkeit vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt wird.

Die Kürzung erfolgt in Höhe von

- 20 % der Tagespauschale für ein Frühstück bzw.
- 40 % der Tagespauschale für ein Mittag- oder Abendessen.

Für die Kürzung ist auf die volle Verpflegungspauschale abzustellen, die für den jeweiligen Ort bei einer 24-stündigen Abwesenheit gilt. Bei einer Arbeitgeberbewirtung im Inland beträgt der Kürzungsbetrag 4,80 EUR bzw. 9,60 EUR (Frühstück/Mittag- bzw. Abendessen). Die Kürzung ist zwingend, vermeidet aber im Wege der gesetzlichen Saldierung die Besteuerung eines geldwerten Vorteils. Sie ist immer von der jeweiligen Verpflegungspauschale des Tages vorzunehmen, an dem die Gestellung

der Mahlzeit durch den Arbeitgeber erfolgt.

Praxis-Beispiel

Kürzung der Verpflegungspauschale bei mehrtägiger Inlandsreise

Ein Arbeitnehmer erhält bei einer 3-tägigen Auswärtstätigkeit im Zusammenhang mit einer Hotelübernachtung auf Kosten des Arbeitgebers Frühstück und Abendessen in Höhe von jeweils 20 EUR (Frühstück) bzw. 30 EUR (Abendessen).

Ergebnis: Der Werbungskostenansatz für Verpflegungsmehraufwand ermittelt sich nach der Neuregelung wie folgt:

An- und Abreisetag jeweils 12 EUR	24,00 EUR
Zwischen-Tag	24,00 EUR
Gesamt	<u>48,00 EUR</u>
Abzgl. Kürzung (2 x 4,80 EUR + 2 x 9,60 EUR)	28,80 EUR
Verbleibende Werbungskosten	<u>19,20 EUR</u>

Ein geldwerter Vorteil für die Mahlzeiten wird nicht versteuert, da es sich jeweils um übliche Mahlzeiten und keine Be-
lohnungessen handelt.

Zuzahlungen des Arbeitnehmers werden angerechnet

Zahlt der Arbeitnehmer für die gewährte Mahlzeit ein Entgelt (verbilligte Verpflegung), mindert dieses den von der Verpflegungspauschale abzuziehenden Kürzungsbetrag (Kürzung der Kürzung).

Der Zuzahlungsbetrag bezieht sich jeweils auf eine konkrete Mahlzeit. Dies bedeutet, dass bei einer Zuzahlung des Arbeitnehmers für eine bestimmte unter mehreren gewährten Mahlzeiten eine Überzahlung des Kürzungsbetrags nicht zu Gunsten der übrigen Mahlzeiten wirkt.

Steuerfreie Verpflegungskosten, die der Arbeitgeber im Rahmen des Reisekostenersatzes erhält, sind dagegen von den Werbungskosten abzuziehen.

Praxis-Beispiel

Verpflegungspauschbeträge für Berufsschule

Ein Arbeitnehmer erhält bei einer 3-tägigen Auswärtstätigkeit im Zusammenhang mit 2 Hotelübernachtungen auf Kosten des Arbeitgebers 2-mal Frühstück sowie ein Abendessen. Für das Abendessen leistet er jedoch einen Eigenanteil von 12 EUR.

Ergebnis: Der Werbungskostenansatz für Verpflegungsmehraufwand ermittelt sich nach der Neuregelung wie folgt:

An- und Abreisetag jeweils 12 EUR	24,00 EUR
Zwischen-Tag	24,00 EUR
Gesamt	<u>48,00 EUR</u>
Abzgl. Kürzung (2 x 4,80 EUR + 0 [9,60 EUR - 12,00 EUR])	9,60 EUR
Verbleibende Werbungskosten	<u>38,40 EUR</u>

Ein geldwerter Vorteil für die Mahlzeiten wird nicht versteuert, da es sich um eine übliche Verköstigung handelt. Statt-

dessen ist der Werbungskostenabzug zu kürzen. Bei der Kürzung am Zwischen-Tag ist zu beachten, dass die Anrechnung des vom Arbeitnehmer bezahlten Entgelts nur auf das Abendessen vorgenommen werden darf und dort max. zu einem Wegfall des Kürzungsbetrages von 9,60 EUR führen kann. Eine Übertragung auf die Kürzungsbeträge für andere während der dienstlichen Reise vom Arbeitgeber gewährte Mahlzeiten darf nicht vorgenommen werden, da hierfür kein Entgelt vereinbart war.

Zivilrechtliche Aufrechnung gilt nicht mehr als Bezahlung

Eine auf die Kürzung der Verpflegungspauschale anrechenbare Zuzahlung liegt nur noch dann vor, wenn ein für die Gestaltung der Mahlzeit vereinbartes Entgelt vom Arbeitnehmer tatsächlich bezahlt wird. Dies kann z. B. durch den Abzug vom Nettoauszahlungsbetrag im Rahmen der Lohnabrechnung erfolgen.

Von einer anrechenbaren Entgeltszahlung ist auch dann auszugehen, wenn der Arbeitgeber das Entgelt im Wege der Verrechnung aus der dem Arbeitnehmer dienst- oder arbeitsrechtlich zustehenden Reisekostenerstattung entnimmt^[2].

Die zivilrechtliche Aufrechnung^[3], bei der das vereinbarte Entgelt mit der zu beanspruchenden Reisekostenvergütung verrechnet wird, bewirkt nach dem Gesetzeswortlaut keine Minderung des Kürzungsbetrages^[4]. Gleichwohl wird die bisherige gängige Abrechnungspraxis von Verwaltungsseite weiterhin zugelassen. Die in der Praxis gebräuchliche Verfahrensweise, ein Entgelt für die Verpflegung und die gleichzeitige Verrechnung des Arbeitnehmeranteils mit der Reisekostenerstattung im Wege eines abgekürzten Zahlungswegs zu vereinbaren, kann entgegen der eindeutigen Gesetzesfassung auch ab 2014 beibehalten werden.

Durch die Saldierungsmethode kann eine Minderung des Kürzungsbetrags nach § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG und ggf. der volle Abzug der Verpflegungspauschale erreicht werden. Die Reisekostenvergütung muss der Arbeitgeber im Lohnkonto gleichwohl in ungekürzter Höhe bescheinigen, also mit 12 EUR bzw. 24 EUR bei einer beruflichen Auswärtstätigkeit im Inland.

Praxis-Beispiel

Arbeitnehmerentgelt durch Saldierungsmethode

Ein Arbeitnehmer erhält während einer 12 Stunden dauernden dienstlichen Reisetätigkeit von seinem Arbeitgeber eine unentgeltliche Mittagsmahlzeit (Gesamtwert unter 60 EUR). Die Firma hat für solche Sachverhalte die maximal steuerfrei zulässige Reisekostenvergütung und ein Arbeitnehmerentgelt von 9,60 EUR vereinbart. Der Arbeitnehmer erhält deshalb im Wege der Verrechnung nur noch eine Reisekostenvergütung von 2,40 EUR (12 EUR - 9,60 EUR) steuerfrei ausbezahlt.

Ergebnis: Der Arbeitnehmer hat Anspruch auf die volle Verpflegungspauschale von 12 EUR. Die Kürzung in Höhe von 9,60 EUR (40 % von 24 EUR) für das unentgeltlich gewährte Mittagessen entfällt. Der Arbeitnehmer zahlt im Wege der Verrechnung aufgrund der betrieblichen Reisekostenbestimmung genau den Betrag für die Mahlzeit, der dem Kürzungsbetrag entspricht. Die Reisekostenvergütung muss im Lohnkonto gleichwohl in ungekürzter Höhe bescheinigt werden, also mit 12 EUR.

Wichtig

Auswirkung auf die Höhe des steuerfreien Arbeitgeberersatzes

Die Kürzung der Verpflegungspauschbeträge in den Fällen der Arbeitgeberbewirtung ist auch beim steuerfreien Arbeitgeberersatz zu beachten. Die Höhe der steuerfrei zulässigen Reisekostenvergütungen ist an den Umfang des möglichen Werbungskostenabzugs geknüpft. Sowohl die Steuerbefreiungsvorschrift für Arbeitgeber der Privatwirtschaft^[5] als auch die für den öffentlichen Dienst^[6] lässt die als Reisekostenvergütungen gezahlten Verpflegungsmehraufwendungen nur insoweit steuerfrei, als sie die als Werbungskosten abziehbaren Verpflegungspauschbeträge nach § 9 Abs. 4a EStG nicht übersteigen.

4.4.4 Übliche Mahlzeiten bis 60 EUR - Ansatz der amtlichen Sachbezugswerte (HaufeIndex:

5504107)

Stehen dem Arbeitnehmer für die berufliche Auswärtstätigkeit bereits dem Grunde keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, weil er die 8-Stundengrenze nicht erreicht oder die 3-Monatsfrist überschritten ist, und damit eine Kürzung des Werbungskostenabzugs beim Arbeitnehmer ausscheidet, verlangt der Gesetzgeber wie bisher die Besteuerung der vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt gewährten Verpflegung bis zu einem Gesamtwert von 60 EUR. Dasselbe gilt, wenn der Arbeitgeber keine Aufzeichnungen über die Reisekosten seiner Arbeitnehmer führt.

Ansatz mit dem Sachbezugswert

Der geldwerte Vorteil der üblichen Mahlzeit ist nach dem Gesetz mit dem amtlichen Sachbezugswert anzusetzen (1,60 EUR Frühstück bzw. 2,93 EUR Mittag- und Abendessen). Die nach dem alten Reisekostenrecht alternative Bewertung mit den tatsächlichen Kosten^[1] ist nicht mehr zulässig. Das vom BFH entschiedene Bewertungswahlrecht^[2] ist durch die neuen Reisekostenbestimmungen überholt.

Neue Lohnsteuer-Pauschalierungsmöglichkeit

Ogleich dem Ansatz eines geldwerten Vorteils für Arbeitgeberbewirtungen bis zu 60 EUR wegen der im Normalfall vorrangig zu beachtenden Kürzung des Werbungskostenabzugs bei Auswärtstätigkeiten in der Praxis keine allzu große Bedeutung zukommen dürfte, hat der Gesetzgeber eigens hierfür eine neue Pauschalierungsvorschrift eingeführt^[3]. Der Arbeitgeber kann im Falle der Besteuerung mit den amtlichen Sachbezugswerten (Mahlzeiten bis 60 EUR) die Steuer mit dem festen **Pauschsteuersatz von 25 %** sozialabgabenfrei übernehmen.

Es handelt sich um eine Kann-Vorschrift

Das Lohnbüro kann stattdessen den lohnsteuerpflichtigen Sachbezug aus einer Arbeitgeberbewirtung während dienstlicher Reisetätigkeiten bei der Lohnabrechnung des Arbeitnehmers dem individuellen Lohnsteuerabzug unterwerfen.

Unverändert: Pauschalierungsmöglichkeit für steuerpflichtige Verpflegungszuschüsse

Gewährt der Arbeitgeber Auslösungen, die über die steuerfreien Verpflegungspauschbeträge hinausgehen, kann die Lohnsteuer weiterhin mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erhoben werden, soweit der Arbeitgeberersatz die dem Arbeitnehmer jeweils zustehende steuerfreie Pauschale um nicht mehr als 100 % übersteigt^[4]. Bei der Berechnung des möglichen Pauschalierungsbetrags bleibt die Kürzung für unentgeltlich gewährte Mahlzeiten durch den Arbeitgeber aus Vereinfachungsgründen außer Ansatz. Für Tage, an denen die 8-Stundengrenze nicht erreicht wird oder die 3-Monatsfrist abgelaufen ist, scheidet diese Möglichkeit der Pauschalbesteuerung aus.

Praxis-Tipp

Sachbezugswertbesteuerung statt steuerfreier Arbeitgeberersatz

Mit Blick auf das komplizierte Kürzungsverfahren kann es sich empfehlen, an Reisetagen mit Verköstigung durch den Arbeitgeber, auf den steuerfreien Arbeitgeberersatz der Verpflegungskosten zu verzichten, und (nur) die tatsächlichen Kosten der auf den Namen des Arbeitgebers lautenden Rechnungsbelege zu tragen.

Der durch die Kostenübernahme entstehende geldwerte Vorteil für die Verpflegung ist durch den Ansatz der betragsmäßig geringen amtlichen Sachbezugswerte zu erfassen, wenn aus Sicht des Arbeitgebers kein Werbungskostenabzug besteht, z. B. weil keine betrieblichen Reisekostenaufzeichnungen geführt werden.

Durch die neu eingeführte sozialabgabenfreie Pauschalbesteuerung mit 25 % ergibt sich bei beruflichen Auswärtstätigkeiten mit Arbeitgeberbewirtung bis 60 EUR eine zu vernachlässigende Steuerbelastung. Eine entsprechende Anpassung der betrieblichen Reisekostenverordnung, die steuerfreie Verpflegungspauschalen nur für Tage ohne Arbeitgeberverpflegung vorsieht, kann hierzu im Einzelfall erforderlich sein.

4.4.5 Übliche Mahlzeiten bis 60 EUR - Neue Bescheinigungspflicht "Großbuchstabe M" (HaufeIndex: 5503367)

Damit das Finanzamt eine evtl. Kürzung der Verpflegungspauschalen bei der Einkommensteuerveranlagung erkennen kann, gilt ab 2014 eine neue Bescheinigungspflicht^[1]. Im Lohnkonto und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung hat der Arbeitgeber den Großbuchstaben M aufzuzeichnen bzw. zu bescheinigen, sofern der Arbeitnehmer im Rahmen einer beruflichen Auswärtstätigkeit vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten im Rahmen der 60-EUR-Grenze unentgeltlich bzw. verbilligt verpflegt worden ist.

Umfang der Bescheinigungspflicht

Die neue Bescheinigungspflicht knüpft ausschließlich an den Sachverhalt der üblichen Arbeitgeberbewirtung (60-EUR-Grenze), unabhängig davon ob hierfür im Einzelfall die Vorteilsbesteuerung oder Werbungskostenkürzung zum Tragen kommt. Die Bescheinigung ist deshalb auch in den Fällen vorzunehmen, in denen der geldwerte Vorteil in Höhe des amtlichen Sachbezugswerts pauschal oder individuell versteuert worden ist. Der Großbuchstabe "M" umfasst also auch Sachverhalte, bei denen eine Verpflegungspauschale nicht gewährt werden kann und dementsprechend ihre Kürzung ausscheidet.

Hinweis

Übergangsregelung für Bescheinigungspflicht

Für eine Übergangszeit von 2 Jahren gilt eine Befreiung von der Bescheinigungspflicht des Großbuchstabens "M", wenn das Betriebsstättenfinanzamt die gesonderte Aufzeichnung von steuerfreien Reisekostenerstattungen außerhalb des Lohnkontos zugelassen hat. Die für die Bescheinigung von steuerfreien Verpflegungszuschüssen in der Lohnsteuerbescheinigung bestehende Befreiung gilt entsprechend. Voraussetzung ist, dass die Reisekostenabrechnung nicht Gegenstand der Lohnabrechnung ist, sondern separat außerhalb des Lohnkontos vorgenommen wird und das Finanzamt diesem Verfahren ausdrücklich zugestimmt hat. Insbesondere Arbeitgeber mit separater Reisekostenabrechnungsstelle sind von der Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflicht ausgenommen und brauchen den Großbuchstaben "M" nur freiwillig zu bescheinigen.

Wegfall der Bescheinigungspflicht in Einzelfällen

Im Fall der Gewährung von Mahlzeiten, die keinen Arbeitslohn darstellen oder deren Preis 60 EUR übersteigt, sog. Belohnungssessen, die nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten sind, besteht keine Pflicht im Lohnkonto den Großbuchstaben "M" aufzuzeichnen und zu bescheinigen.

4.4.6 Belohnungssessen über 60 EUR (HaufeIndex: 5503369)

Abschließend bleibt die lohnsteuerliche Behandlung der vom Arbeitgeber - unmittelbar oder mittelbar - anlässlich einer beruflichen Auswärtstätigkeiten gewährten Mahlzeiten, deren Gesamtwert 60 EUR überschreitet. Bei solchen unüblichen Mahlzeiten wird von Gesetzeswegen unterstellt, dass es sich um sog. Belohnungssessen handelt.

Ansatz der amtlichen Sachbezugswerte ausgeschlossen

Der geldwerte Vorteil muss in Höhe der tatsächlichen Kosten der gewährten Speisen und Getränke lohnsteuerlich erfasst und nach der jeweiligen Steuerklasse versteuert werden. Die neue Pauschalierungsvorschrift findet für Belohnungssessen keine Anwendung. Auch die ab 2014 vorzunehmende Kürzung der Verpflegungspauschale beschränkt sich in ihrer praktischen Wirkung auf die Fälle der üblichen Arbeitgeberbewirtung. Nach dem Gesetzeswortlaut ist zwar auch die vom Arbeitgeber mit einem Gesamtpreis von mehr als 60 EUR gewährte Verpflegung von der Kürzungsvorschrift erfasst. Durch die gleichzeitig vorzunehmende individuelle Besteuerung in Höhe der tatsächlichen Kosten, muss insoweit aber von einer Entgeltszahlung des Arbeitnehmers ausgegangen werden, die im Ergebnis die Kürzung in vollem Umfang wieder rückgängig macht. Für unübliche Arbeitgeberbewirtung bleibt es damit abgesehen von der von 40 EUR auf 60 EUR angehobenen Angemessenheitsgrenze bei der bisherigen Besteuerung der tatsächlichen Kosten nach den Merkmalen der elektronischen Lohnsteuerkarte.

4.5 Übernachtungskosten (HaufeIndex: 5503500)

4.5.1 Umfang der begünstigten Unterkunftskosten (HaufeIndex: 5503501)

Die bisherigen Grundsätze für die steuerliche Berücksichtigung von Übernachtungskosten werden unverändert in einen neuen § 9 Abs. 1 Nr. 5a EStG übernommen. Damit erfährt der Abzug von Unterkunftskosten bei beruflich veranlassten Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, erstmals eine gesetzliche Regelung.

Einzelnachweis für Inlands- und Auslandsübernachtungskosten

Wie bisher ist der Werbungskostenabzug von Unterbringungskosten nur zulässig, wenn der Arbeitnehmer die Kosten durch entsprechende Rechnungsbelege nachweist. Der verlangte Einzelnachweis der angefallenen Aufwendungen gilt sowohl für Inlands- als auch für Auslandsübernachtungen.

Hinweis

Übernachtungspauschalen steuerfrei erstattungsfähig

Im Unterschied zu den Werbungskosten darf der Arbeitgeber Übernachtungskosten im In- und Ausland mit Pauschbeträgen steuerfrei ersetzen.

Im Rahmen der Reisekostenerstattung kann anstelle der tatsächlichen Kosten ein steuerfreier Pauschbetrag von 20 EUR pro Inlandsübernachtung angesetzt werden.

Für Auslandsreisen gelten die vom BMF bekanntgegebenen Auslandsübernachtungsgelder, die der Arbeitgeber alternativ als Pauschale steuerfrei ersetzen darf.

Umfang der abzugsfähigen Unterkunftskosten

Zu den Übernachtungskosten der beruflichen Auswärtstätigkeit zählen - neben den Rechnungsbelegen für die Nutzung eines Hotelzimmers:

- Mietaufwendungen für die Nutzung eines (ggf. möblierten) Zimmers oder einer Wohnung sowie
- Nebenleistungen, z. B. Kultur- und Tourismusförderabgabe, Kurtaxe/Fremdenverkehrsabgabe,
- bei Auslandsübernachtungen die besondere Kreditkartengebühr bei Zahlungen in Fremdwährungen.

Wegfall der bisherigen Angemessenheitsprüfung

Der Gesetzwortlaut begrenzt den Werbungskostenabzug bzw. steuerfreien Arbeitgeberersatz auf die notwendigen Mehraufwendungen der beruflich veranlassten Übernachtung. Auch wenn danach eine Angemessenheitsprüfung bzgl. der Höhe der begünstigten Übernachtungskosten möglich erscheint, etwa die Begrenzung auf eine bestimmte Hotelkategorie oder hinsichtlich der Größe der Unterkunft, ist die Notwendigkeit der Aufwendungen nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dem Grunde nach unter dem Gesichtspunkt der beruflichen Veranlassung zu prüfen^[1]. Der berufliche Anlass indiziert die Notwendigkeit des Übernachtungsmehraufwands aufgrund der Reisetätigkeit des Arbeitnehmers.

Wichtig

Reisekosten nur für auswärtige Zweitunterkunft

Neu ist, dass die Unterkunftskosten im Rahmen einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit nur dann notwendig i. S. d. beruflichen Veranlassung sind, und damit abgezogen bzw. steuerfrei ersetzt werden dürfen, wenn daneben noch eine andere Wohnung besteht, an welcher der Arbeitnehmer seinen Lebensmittelpunkt hat. Diese "Hauptwohnung" muss - anders als bei der doppelten Haushaltsführung - nicht die Kriterien eines eigenen Hausstands erfüllen. Ausreichend ist auch der Lebensmittelpunkt in der elterlichen Wohnung, wo der Arbeitnehmer ein Zimmer bewohnt.

Ist die Unterkunft am auswärtigen Tätigkeitsort die einzige Wohnung bzw. Unterkunft des Arbeitnehmers, liegt kein beruflich veranlasster Mehraufwand vor, der als Reisekosten abgezogen oder steuerfrei erstattet werden kann. Bei den Kosten für die auswärtige Wohnung handelt es sich in diesen Fällen um Aufwendungen für die private Lebensführung.

Verpflegungskosten müssen heraus gerechnet werden

Umfasst die Hotelrechnung auch die Kosten des Frühstücks, müssen diese herausgerechnet werden. Die Kosten für die Verpflegung sind nur in Höhe der Verpflegungspauschbeträge begünstigt, während die verbleibenden Kosten der Übernachtung in tatsächlicher Höhe Reisekosten sind. Weist die Hotelrechnung nur einen einheitlichen Gesamtbetrag für Unterkunft und Verpflegung aus, muss der auf die Verpflegung entfallende Betrag geschätzt werden. Die Lohnsteuer-Richtlinien enthalten hierzu einen prozentualen Aufteilungsschlüssel, der weiter anzuwenden ist^[2].

Kürzung bei Gesamtpreis für Übernachtung und Verpflegung

Bei Zahlungsbelegen, die einen Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung ausweisen, ohne dass sich der Preis für die Verpflegung feststellen lässt, ist der Gesamtrechnungsbetrag für ein

- Frühstück um 20 % und

- Mittag- und Abendessen um jeweils 40 %

der vollen Verpflegungspauschale zu kürzen, die für den jeweiligen Unterkunftsort bei einer 24-stündigen Abwesenheit gilt.

Die prozentualen Kürzungsregelungen sind für Inlandsübernachtungen kaum noch von praktischer Bedeutung, seit der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % für kurzfristige Beherbergungsleistungen gilt. Die Praxis der Rechnungserstellung im Hotel- und Gaststättengewerbe hat sich dadurch zwangsläufig geändert, die eine nach Steuersätzen aufgeschlüsselte Rechnungsstellung verlangt.

Praxis-Beispiel

Aufteilung der Hotelrechnung bei Gesamtpreis für Frühstück

Ein in Stuttgart beschäftigter Außendienstmitarbeiter unternimmt im März 2014 eine 2-tägige Geschäftsreise nach Hamburg. Für Zwecke der Reisekostenabrechnung legt er eine auf den Namen der Firma ausgestellte Hotelrechnung vor, die für Übernachtung mit Frühstück einen Pauschalpreis von 70 EUR ausweist.

Ergebnis: Der Arbeitgeber kann Verpflegungskosten in Höhe von 24 EUR (2 x 12 EUR für An-/Abreisetag) steuerfrei ersetzen. Zur Ermittlung der steuerfreien Übernachtungskosten ist der Gesamtpreis von 70 EUR um 4,80 EUR (20 % von 24 EUR) für die auf das Frühstück entfallenden anteiligen Kosten zu kürzen. Der verbleibende Betrag von 65,20 EUR kann vom Arbeitgeber als Übernachtungskosten steuerfrei erstattet werden. Sofern der Arbeitgeber vom Rechnungsbeitrag lediglich 65,20 EUR als Übernachtungskosten erstattet, entfällt die Kürzung der Verpflegungspauschale am Abreisetag, da bzgl. des Frühstücks keine Arbeitgeberbewirtung vorliegt. Insgesamt kann der Arbeitgeber somit 89,20 EUR steuerfrei erstatten (65,20 EUR Unterkunft plus 24 EUR Verpflegung).

Abwandlung des Beispiels

Übernimmt der Arbeitgeber die Gesamtrechnung von 70 EUR, ist bzgl. des Frühstücks von einer unentgeltlich gewährten Mahlzeit auszugehen. Die steuerfreien Verpflegungspauschalen von 24 EUR sind um 4,80 EUR (20 % von 24 EUR) auf einen Betrag von 19,20 EUR zu kürzen. Der insgesamt steuerfreie Erstattungsbetrag errechnet sich also auch bei dieser Gestaltung mit 89,20 EUR (70 EUR Unterkunft/Frühstück plus 19,20 EUR Verpflegung). Dieses verblüffende Ergebnis liegt daran, dass sich im einen Fall der Kürzungsbetrag für den Frühstücksanteil und im anderen Fall für die Verpflegungspauschale mit derselben Rechengröße von 20 % von 24 EUR berechnet.

Übrigens macht es für den steuerfreien Reisekostenersatz keinen Unterschied, wenn die Rechnung des Hotels auf den Namen des Arbeitnehmers ausgestellt ist. Auch in diesem Fall kann der Arbeitgeber insgesamt höchstens 89,20 EUR steuerfrei erstatten (65,20 EUR Unterkunft plus 24 EUR Verpflegung). Von dieser Variante ist allerdings abzuraten, weil der Arbeitgeber den Vorsteuerabzug verliert.

4.5.2 Obergrenze nach 48 Monaten (HaufeIndex: 5504108)

Um eine Gleichstellung langfristiger beruflicher Auswärtstätigkeiten mit der doppelten Haushaltsführung für den Bereich der Unterbringungskosten zu erreichen, führt der Gesetzgeber nach Ablauf von 48 Monaten einer Reisekostentätigkeit am selben auswärtigen Beschäftigungsort im Inland eine Begrenzung der steuerliche begünstigten Unterbringungskosten ein. Es gilt dieselbe Obergrenze von 1.000 EUR pro Monat wie bei der doppelten Haushaltsführung im Inland^[1].

Praktische Bedeutung und Einschränkungen der 1.000-EUR-Grenze

Auswärtstätigkeiten sind im Normalfall vorübergehender Natur. Beschäftigungen am selben auswärtigen Einsatzort über einen Zeitraum von mehr als 4 Jahren sind im Berufsleben nicht alltäglich, sodass der 1.000-EUR-Grenze anders als bei der

doppelten Haushaltsführung kaum praktische Bedeutung zukommen dürfte. Zumal eine berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte nur dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer mit einer 5-Tage-Arbeitswoche an diesem Ort regelmäßig mindestens an 3 Tagen in der Woche tätig wird^[2]. Die 48-Monatsfrist ist daher nicht zu prüfen, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte nur an 2 Tagen wöchentlich aufgesucht wird. Im Übrigen führt eine Unterbrechung von mindestens 6 Monaten zu einem Neubeginn der Frist von 48 Monaten. Der Grund der Unterbrechung ist unerheblich.

Anwendungsgrundsätze wie bei 3-Monatsfrist

Für den 48-Monatszeitraum gelten dieselben Grundsätze wie für die Anwendung der bei den Verpflegungskosten zu beachtende 3-Monatsfrist. Sowohl für die Frage, welche Auswärtstätigkeiten unter die Frist fallen, als auch für die Unterbrechung von 6 Monaten, die einen neuen 4-Jahreszeitraum in Gang setzt, sind die für die 3-Monatsfrist bei den Verpflegungspauschbeträgen dargestellten Regelungen in entsprechender Weise anzuwenden^[3].

Wichtig

1.000-EUR-Grenze gilt nicht für Auslandsübernachtungen

Bei Übernachtungen im Ausland im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit gelten die bisherigen Grundsätze zur beruflichen Veranlassung und Notwendigkeit der entstandenen Aufwendungen unverändert weiter. Die Höchstgrenze von 1.000 EUR gilt hier nicht. Die tatsächlichen Kosten können wie bisher für die Gesamtdauer einer langfristigen beruflichen Auswärtstätigkeit im Ausland angesetzt werden.

4.6 Reisenebenkosten (HaufeIndex: 5504109)

Keine Änderungen ergeben sich durch die neuen Reisekostenvorschriften hinsichtlich der Berücksichtigung von Reisenebenkosten. Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Festlegung ist auch beim Reisekostenrecht 2014 weiterhin nach die Regelungen in den Lohnsteuer-Richtlinien zu verfahren^[1]. Änderungen ergeben sich aufgrund der aktuellen Rechtsprechung.

Telefonkosten als Reisenebenkosten

Zu den Reisenebenkosten gehören auch private Telefongespräche, soweit sie der beruflichen Sphäre zugeordnet werden können^[2]. Nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung sind entgegen R 9.8 Abs. 1 Satz 2 LStR private Ferngespräche als Reisenebenkosten zu berücksichtigen, wenn sie während einer mindestens einwöchigen beruflichen Auswärtstätigkeit entstanden sind. Der BFH hat die nachgewiesenen Kosten für ein privates Telefonat pro Woche zur Kontaktaufnahme mit Angehörigen und Freunden bei mindestens einwöchiger beruflicher Auswärtstätigkeit anerkannt. Ein pauschaler Abzug für ein 15-minütiges Telefonat pro Woche vergleichbar der Regelung zur doppelten Haushaltsführung ist nicht vorgesehen.

"Sanitärpauschale" bei Lkw-Fahrern

Ebenso gehören in Ergänzung zu den in den Lohnsteuer-Richtlinien aufgezählten Sachverhalten Gebühren für die Benutzung sanitärer Einrichtungen auf Rastplätzen zu den Reisenebenkosten^[3]. Zum Nachweis sind laut Verwaltungsanweisung insbesondere bei Lkw-Fahrern repräsentative Aufzeichnungen für einen Zeitraum von 3 Monaten ausreichend^[4]. **Keine Reisenebenkosten** sind die Aufwendungen für Essensgutscheine von Raststätten bzw. Autohöfen.

5 Doppelte Haushaltsführung (HaufeIndex: 5503601)

5.1 Geänderte Begriffsbestimmung "eigener Hausstand" (HaufeIndex: 5503602)

Eine doppelte Haushaltsführung liegt nach dem Gesetz vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Beschäftigungsort wohnt, also dort eine beruflich veranlasste Zweitwohnung unterhält^[1]. Die Neuregelung des Reisekostenrechts lässt die bisherige Definition der doppelten Haushaltsführung unberührt.

Der Gesetzgeber verlangt ab 2014 das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung, um einen eigenen Hausstand zu begründen. Die gegenteilige Rechtsprechung ist dadurch überholt^[2]. Die gesetzliche Konkretisierung des eigenen Hausstandes hat im Lohnsteuerverfahren keine Bedeutung. Der Arbeitgeber kann für die steuerfreie Erstattung der beruflich veranlassten Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung von der weiter geltenden Vereinfachungsregelung der Lohnsteuer-Richtlinien Gebrauch machen, die eine Überprüfung der persönlichen Voraussetzungen des Arbeitnehmers entbehrlich macht^[3].

Praxis-Tipp

Keine Prüfungspflicht des Arbeitgebers bzgl. des eigenen Hausstandes

Im Lohnsteuerverfahren wird vom Arbeitgeber keine eigenständige Prüfung verlangt, ob die Voraussetzungen für die Annahme eines eigenen Hausstandes des Arbeitnehmers vorliegen. Für den steuerfreien Ersatz von Kosten einer doppelten Haushaltsführung darf er bei verheirateten Arbeitnehmern in den Steuerklassen III, IV oder V ohne Weiteres ein eigener Hausstand unterstellen. Bei anderen Arbeitnehmern wird die Prüfung des eigenen Hausstandes durch den Arbeitgeber dadurch ersetzt, dass der Arbeitnehmer eine schriftliche Erklärung vorlegt, aus der sich ergibt, dass er neben der Zweitwohnung am auswärtigen Beschäftigungsort seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält. Die Richtigkeit der Erklärung ist durch Unterschrift zu bestätigen und als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen.

5.2 Zweitwohnung am auswärtigen Beschäftigungsort (HaufeIndex: 5503604)

An die auswärtige (Zweit-)Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte sind nur geringe Anforderungen zu stellen. In Anlehnung an die Rechtsprechung zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte i. S. d. § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG kommt als Zweitwohnung jede entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung stehende Unterkunft in Betracht, z. B. eine Eigentumswohnung, ein möbliertes Zimmer, Hotel oder sogar die Baracke auf einer Baustelle.

5.2.1 Berufliche Veranlassung (HaufeIndex: 5503605)

Die Zweitwohnung oder -unterkunft am auswärtigen Ort der ersten Tätigkeitsstätte muss aus beruflichen Gründen erforderlich sein. Der berufliche Anlass der auswärts begründeten Zweitwohnung ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige den doppelten Haushalt nutzt, um von dort aus seinen Arbeitsplatz (besser) erreichen zu können. Die Wohnung am auswärtigen Beschäftigungsort ist in diesem Fall wegen der auswärtigen Berufstätigkeit des Arbeitnehmers begründet und qualifiziert damit auch die doppelte Haushaltsführung als beruflich veranlasst^[1].

Wohnen am Beschäftigungsort

Schon bisher ist eine Wohnung am Beschäftigungsort auch dann gegeben, wenn dieser Zweithaushalt im Einzugsgebiet der Gemeinde begründet wird, in der sich die auswärtige Arbeitsstätte befindet. Die Rechtsprechung hat diesen Einzugsbereich deutlich erweitert und eine beruflich veranlasste "Zweitwohnung am Beschäftigungsort" ohne feste Kilometergrenze davon ab-

hängig gemacht, dass der Arbeitnehmer von dort in zumutbarer Weise täglich seine Arbeitsstätte aufsuchen kann^[2]. Um Abgrenzungsprobleme zu vermeiden, führt die Finanzverwaltung im Zusammenhang mit den neuen Reisekostenvorschriften eine entfernungsabhängige Vereinfachungsregelung ein, die allerdings der Vorschrift des § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht entnommen werden kann, aber eine ausdrückliche Erwähnung in der hierzu ergangenen Gesetzesbegründung findet^[3].

Wichtig

Entfernungsbezogene Abgrenzung des Einzugsbereichs

Das Beziehen einer Zweitwohnung oder -unterkunft im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes steht einer beruflich veranlassten Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte gleich, wenn der Weg von der Zweitunterkunft oder -wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte weniger als die Hälfte der Entfernung der kürzesten Straßenverbindung zwischen der Hauptwohnung und der ersten Tätigkeitsstätte beträgt^[4].

5.2.2 1.000-EUR-Obergrenze für Zweitwohnung im Inland (HaufeIndex: 5503644)

Hinsichtlich des Umfangs des Werbungskostenabzugs der Mehraufwendungen, die dem Steuerpflichtigen anlässlich einer doppelten Haushaltsführung entstehen, sowie des steuerfreien Arbeitgeberersatzes, ist ausschließlich auf eine Änderung von wesentlicher Bedeutung hinzuweisen.

Angemessenheit der Zweitwohnung

Für die steuerliche Berücksichtigung von Übernachtungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist bereits bisher eine Angemessenheitsprüfung durchzuführen. Danach sind die Aufwendungen für die auswärtige Zweitwohnung nur insoweit der Höhe nach als Werbungskosten abzugsfähig, als sie die Durchschnittsmiete für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche 60-m²-Wohnung nicht überschreiten. Nach dieser auf die BFH-Rechtsprechung zurückgehenden Verwaltungsregelung mussten die abzugsfähigen Kosten im Einzelfall auf eine für den auswärtigen Beschäftigungsort festzustellende fiktive Vergleichsmiete beschränkt werden^[1].

Wegfall der bisherigen Angemessenheitsprüfung

Um diese aufwändige Ermittlung der ortsüblichen Vergleichsmiete zukünftig zu vermeiden, führt der Gesetzgeber eine fest Obergrenze von 1.000 EUR monatlich ein, bis zu der die tatsächlichen Aufwendungen für die auswärtige Zweitwohnung im Rahmen der doppelten Haushaltsführung im Inland als Werbungskosten abgezogen werden kann^[2]. Eine weitergehende Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit ist bei der doppelten Haushaltsführung im Inland nicht mehr erforderlich. Allerdings ist eine Übertragung der in einzelnen Monaten nicht ausgeschöpften 1000-EUR-Grenze auf andere Monate der doppelten Haushaltsführung innerhalb desselben Kalenderjahres möglich.

1.000-EUR-Grenze auch bei möblierten Unterkünften

Wird die Zweitwohnung- oder -unterkunft möbliert angemietet, sind die Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 1.000 EUR berücksichtigungsfähig.

Der Höchstbetrag umfasst sämtliche entstehenden Aufwendungen, wie

- Miete,
- Betriebskosten,
- Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Wohnung/Unterkunft,

- AfA für notwendige Einrichtungsgegenstände,
- Zweitwohnungssteuer,
- Rundfunkbeitrag,
- Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze^[3],
- Aufwendungen für Sondernutzung (z. B. Garten).

1.000-EUR-Grenze bei Eigentumswohnungen

Die 1.000-EUR-Grenze gilt auch für eine Zweitwohnung, die im Eigentum des Arbeitnehmers steht. An die Stelle der Miete tritt hier die Abschreibung, die auf die Anschaffung oder Herstellung des Wohneigentums entfällt.

Wichtig

Angemessenheitsprüfung bei doppelter Haushaltsführung im Ausland

Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland findet die 1.000-EUR-Grenze keine Anwendung. Die erforderliche Angemessenheitsprüfung bzgl. der tatsächlichen Kosten für die Miet- oder Eigentumswohnung ist hier wie bisher anhand der ortsüblichen Durchschnittsmiete für eine durchschnittliche 60-m²-Wohnung durchzuführen.

Pauschalen für steuerfreie Arbeitgebererstattung

Die vorstehenden Ausführungen gelten für den Werbungskostenabzug und den steuerfreien Arbeitgeberersatz in gleicher Weise. Darüber hinaus kann der Arbeitgeber die notwendigen Aufwendungen für die inländische Zweitwohnung am Beschäftigungsort wie bisher für die ersten 3 Monate mit 20 EUR pro Übernachtung und in der Folgezeit mit einem Pauschbetrag von 5 EUR steuerfrei ersetzen.

Bei einer doppelten Haushaltsführung **im Ausland** kann der Arbeitgeber anstelle des Einzelnachweises die jeweiligen Auslandsübernachtungsgelder für 3 Monate steuerfrei ersetzen. Für die Folgezeit ist der steuerfreie Arbeitgeberersatz auf 40 % der Auslandspauschbeträge beschränkt.

6 Altes und neues Reisekostenrecht im Vergleich (HaufeIndex: 5504126)

Reisekostenregelung	Rechtslage bis 31.12.2013	Rechtslage ab 1.1.2014
Arbeitsstättenbegriff	<ul style="list-style-type: none"> ● Regelmäßige Arbeitsstätte Qualitativer Schwerpunkt, hilfsweise quantitativer Schwerpunkt (1 Arbeitstag pro Woche oder 1/4 der Arbeitszeit) an einer ortsfesten Einrichtung des Arbeitgebers. Pro Dienstverhältnis max. eine re-	<ul style="list-style-type: none"> ● Erste Tätigkeitsstätte Arbeitsrechtliche dauerhafte Zuordnung oder hilfsweise quantitative Zuordnung (2 Arbeitstag pro Woche oder 1/3 der Arbeitszeit) zu einer ortsfesten Einrichtung des <ul style="list-style-type: none"> ● Arbeitgebers, ● eines Konzernunternehmens, ● eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten Pro Dienstverhältnis max. eine erste

	gelmäßige Arbeitsstätte	Tätigkeitsstätte
Fahrtkosten	Tatsächliche Aufwendungen oder bei eigenem Kfz Kilometersätze	Tatsächliche Aufwendungen oder bei eigenem Kfz Kilometersätze
Verpflegungskosten	<ul style="list-style-type: none"> ● Inlandspauschbeträge weniger als 8 Std.: 0 EUR ab 8 Std. : 6 EUR ab 12 Std. 12 EUR mind. 24 Std.: 24 EUR ● Auslandstagegelder 3-stufig, zeitliche Abwesenheit wie Inland ● Unentgeltliche Verpflegung ● Gesamtwert bis 40 EUR Ansatz amtlicher Sachbezugswert oder tatsächliche Kosten, Versteuerung nach Steuerklasse ● Gesamtwert über 40 EUR Belohnungssessen, Versteuerung der tatsächlichen Kosten 	<ul style="list-style-type: none"> ● Inlandspauschbeträge bis 8 Std.: 0 EUR mehr als 8 Std.: 12 EUR mind. 24 Std.: 24 EUR ● Auslandstagegelder 2-stufig, zeitliche Abwesenheit wie Inland ● Unentgeltliche Verpflegung ● Gesamtwert bis 60 EUR Kürzung der Verpflegungspauschale - kein geldwerter Vorteil. Ausnahme: Sachbezugswertversteuerung, falls keine Verpflegungspauschale, Bescheinigung Großbuchstabe "M" ● Gesamtwert über 60 EUR Belohnungssessen, Versteuerung der tatsächlichen Kosten
Übernachungskosten	<ul style="list-style-type: none"> ● Werbungskosten tatsächliche Aufwendungen 	<ul style="list-style-type: none"> ● Werbungskosten tatsächliche Aufwendungen, maximal für 48 Monate; danach Obergrenze 1000 EUR pro Monat

Autor/in

- Rainer Hartmann