

2. Lohnsteuerliches Reisekostenrecht 2014 – Darstellung der wesentlichen Änderungen und Vergleich mit der Rechtslage bis zum 31.12.2013

2.1 Erste Tätigkeitsstätte

2.1.1 Gesetzliche Definition der ersten Tätigkeitsstätte

Vor Inkrafttreten der neuen gesetzlichen Regelungen war für die Bestimmung der Höhe der abziehbaren Werbungskosten, der Möglichkeit der steuerfreien Reisekostenerstattungen durch den Arbeitgeber und der Notwendigkeit der Versteuerung eines geldwerten Vorteils für die Nutzung eines Dienstwagens maßgebend, ob der Arbeitnehmer an einer regelmäßigen Arbeitsstätte oder auswärts beruflich tätig wird. Der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte war bisher nicht gesetzlich definiert⁶. Die Auslegung dieses wichtigen steuerlichen Abgrenzungskriteriums blieb daher der Rechtsprechung überlassen, welche – teilweise – auch von der Finanzverwaltung im Rahmen der Lohnsteuer-Richtlinien übernommen wurde (z.B. BFH-Urteil vom 11.5.2005, VI R 15/04; v. 14.9.2005, VI R 93/04 zu mehreren regelmäßigen Arbeitsstätten in H 9.4 LStH 2011). Die Auffassung der Rechtsprechung änderte sich jedoch häufig und führte damit auch zur Erhöhung der Rechtsunsicherheit⁷.

Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts wurde der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte in § 9 Abs. 4 EStG durch den neuen und neutralen Begriff der ersten Tätigkeitsstätte ersetzt. Die Einführung der Legaldefinition der ersten Tätigkeitsstätte war zentraler Punkt der Neuregelungen⁸. Der Gesetzgeber hat damit in weiten Teilen die aktuelle Rechtsprechung aufgegriffen, dennoch bleiben auch hier Zweifelsfragen offen.

Erste Tätigkeitsstätte ist gem. § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Diese Zuordnung wird anhand von

⁶ Harder-Buschner/Schramm, Beilage zu NWB 9/2013, 2 (3).

⁷ Paintner, DStR 2013, 217 (219).

⁸ BMF-Schreiben v. 30.9.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl I 2013, 1279, Rz. 2.

dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen durch den Arbeitgeber bestimmt. Fehlt eine solche Festlegung oder ist diese nicht eindeutig, werden quantitative Kriterien herangezogen, § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG. Ferner kann der Arbeitnehmer gem. § 9 Abs. 4 Satz 5 EStG je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte haben. Diese Formulierung impliziert auch die Möglichkeit keiner ersten, sondern nur auswärtiger Tätigkeitsstätten.

2.1.1.1 Ortsfeste betriebliche Einrichtung

Voraussetzung für die Begründung einer ersten Tätigkeitsstätte ist das Vorliegen einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung. Erfolgt die Ausübung der beruflichen Tätigkeit außerhalb einer solchen, liegt wie bisher eine Auswärtstätigkeit vor. Dies ist z.B. bei Stewards in Flugzeugen oder der Besatzung auf einem Schiff der Fall⁹. Mit der Definition der ersten Tätigkeitsstätte in § 9 Abs. 4 EStG hat der Gesetzgeber entgegen der bisherigen Rechtsprechung des BFH¹⁰ festgeschrieben, dass zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte auch ortsfeste betriebliche Einrichtungen in Betracht kommen, die keine Einrichtung des lohnsteuerlichen Arbeitgebers sind. Ab 2014 kann auch die Tätigkeit des Arbeitnehmers bei einem verbundenen Unternehmen i.S. des § 15 AktG zu einer ersten Tätigkeitsstätte führen. Weiterhin werden von der Neuregelung auch Fälle erfasst, in denen das Dienstverhältnis auf einen anderen Arbeitgeber ausgelagert wird (sog. Outsourcing) oder Leiharbeiter dauerhaft eingesetzt werden. Dritter i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG ist auch der Kunde, was zur Folge hat, dass die sog. Kunden-Rechtsprechung des BFH, wonach ein fester Arbeitsplatz bei einem Kunden keine regelmäßige Arbeitsstätte sein konnte, mit Einführung der Neuregelungen gegenstandslos geworden ist¹¹. Der Arbeitnehmer selbst kann kein Dritter i.S. der Regelung sein, so dass das häusliche Arbeitszimmer wie bisher keine erste Tätigkeitsstätte darstellen kann¹².

2.1.1.2 Dauerhafte Zuordnung

Eine Tätigkeitsstätte ist dann erste Tätigkeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer einer solchen dauerhaft zugeordnet ist. Die dauerhafte Zuordnung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden

⁹ Harder-Buschner/Schramm, Beilage zu NWB 9/2013, 2 (4).

¹⁰ z.B. BFH, Urt. v. 15.5.2013 – VI R 18/12, BStBl. II 2013, 838.

¹¹ Niermann, DB 2013, 1015 (1016).

¹² Loschelder in: Schmidt, EStG, § 9, Rn. 184.

Absprachen bestimmt, § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG. Das gilt unabhängig davon, ob diese schriftlich oder mündlich erteilt worden sind. Jedoch sollte die Zuordnung vom Arbeitgeber dokumentiert werden, da diese eindeutig sein muss. Die Nachweise können in Form von Regelungen im Arbeitsvertrag, dienstrechtlichen Verfügungen, Reisekostenrichtlinien oder -abrechnungen, Protokollnotizen o.ä. geführt werden¹³. Der Arbeitgeber kann keine dienst- oder arbeitsrechtliche Negativfestlegung vornehmen, also nicht bestimmen, dass der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte hat. Jedoch ist es möglich, auf die Festlegung zu verzichten oder ausdrücklich zu erklären, dass eine organisatorische Zuordnung keine erste Tätigkeitsstätte begründen soll. In diesen Fällen erfolgt eine Prüfung anhand der quantitativen Kriterien nach § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG (→ 2.1.1.3)¹⁴.

Ist der Arbeitnehmer arbeits- oder dienstrechtlich dauerhaft zugeordnet, ist es - nach amtlicher Gesetzesbegründung um dem umfassenden Weisungsrecht des Arbeitgebers steuerlich Rechnung zu tragen¹⁵ - nicht relevant, in welchem Umfang der Arbeitnehmer seine Tätigkeit an seiner ersten Tätigkeitsstätte ausübt. Auch ist nach der neuen Gesetzgebung nicht mehr entscheidend, ob an der vom Arbeitgeber festgelegten Tätigkeitsstätte der qualitative Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit liegt. Damit ist auch hier die Rechtsprechung des BFH zur bisherigen Rechtslage hinfällig, was in der Praxis mangels Bestimmung dieses Schwerpunkts wohl zu Arbeitserleichterungen führen wird¹⁶. Das Gesetz zählt die Fälle einer dauerhaften Zuordnung beispielhaft auf und spricht hier insbesondere von einem unbefristeten, einem über die Dauer des Dienstverhältnisses oder einem über einen Zeitraum von 48 Monaten hinausgehenden Tätigwerden des Arbeitnehmers an einer Tätigkeitsstätte. Hat der Arbeitgeber arbeitsrechtlich eine erste Tätigkeitsstätte festgelegt, folgt das Steuerrecht dieser Vorgabe. Allerdings ist zu beachten, dass die steuerrechtliche Beurteilung der dauerhaften Zuordnung von einer Prognoseentscheidung abhängt. Soweit sich die Verhältnisse während der Dauer des Dienstverhältnisses ändern, z.B. aufgrund einer Vertragsverlängerung und daraus resultierendem Überschreiten der 48-Monatsfrist, sind nicht die tatsächlichen Verhält-

¹³ BMF-Schreiben v. 30.9.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl I 2013, 1279, Rz. 10.

¹⁴ BMF-Schreiben v. 30.9.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl I 2013, 1279, Rz. 12.

¹⁵ BT-Drs. 17/10774 v. 25.9.2012, 15.

¹⁶ Niermann, DB 2013, 1015 (1017).

nisse, sondern die Ex-ante-Betrachtung maßgebend¹⁷. Bei der Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte anhand der 48-Monatsfrist ist auch zu beachten, dass es für die Prüfung auf den Beginn der auszuübenden Tätigkeit ankommt, auch wenn dieser vor dem 1.1.2014 liegt. So hat ein Arbeitnehmer, der von Juli 2010 bis Dezember 2014 bei einem Kunden des Arbeitgebers tätig ist, ab dem 1.1.2014 dort seine erste Tätigkeitsstätte¹⁸.

2.1.1.3 Quantitative Zuordnungskriterien

Fehlt es an einer dauerhaften dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist diese nicht eindeutig, legt § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG als erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung fest, an der der Arbeitnehmer

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

Bei der Prüfung nach den zeitlichen Kriterien kommt es also allein auf den Umfang der an der Tätigkeitsstätte zu leistenden arbeitsvertraglichen Arbeitszeit an¹⁹.

Zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte nach den quantitativen Kriterien muss der Arbeitnehmer, im Kontrast zur arbeitsrechtlichen Festlegung, seine eigentliche berufliche Tätigkeit an der betrieblichen Einrichtung ausüben. Wird die Einrichtung z.B. nur zur Berichtsfertigung, zur Wartung und Pflege eines Fahrzeugs oder zur Abgabe von Kundendienstfahrzeugen, Krankmeldungen oder Urlaubsanträgen aufgesucht, ist die Einrichtung nicht als erste Tätigkeitsstätte zu qualifizieren. So hat in etwa ein Kundendienstmonteur, der von seinem Arbeitgeber zu keiner betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist und den Betrieb seines Arbeitgebers zwecks Übernahme des Firmenwagens samt Material regelmäßig aufsucht, aufgrund des Aufsuchens des Betriebs keine erste Tätigkeitsstätte, da er dort seine eigentliche berufliche Tätigkeit nicht ausübt²⁰.

Wie bei der Bestimmung der dauerhaften Zuordnung sind auch die zeitlichen Kriterien anhand einer Prognoseentscheidung zu beurteilen, welche zu Beginn

¹⁷ Harder-Buschner/Schramm, Beilage zu NWB 9/2013, 2 (5).

¹⁸ BMF-Schreiben v. 30.9.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl I 2013, 1279, Rz. 24.

¹⁹ Schönfeld/Plenker, Lexikon für das Lohnbüro, S. 963.

²⁰ BMF-Schreiben v. 30.9.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl I 2013, 1279, Rz. 26.

des Dienstverhältnisses, respektive zu Beginn der Tätigkeit, zu treffen ist. Die aufgrund der Prognose getroffene Beurteilung bleibt unabhängig der tatsächlichen Verhältnisse bestehen. Eine Änderung kann nur durch eine maßgebliche Veränderung der Verhältnisse herbeigeführt werden. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn sich das Berufsbild des Arbeitnehmers oder die zeitlichen Kriterien dauerhaft ändern. Ferner sind die quantitativen Kriterien nicht mehr maßgebend, wenn der Arbeitgeber erstmals eine dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung trifft²¹.

2.1.1.4 Mehrere Tätigkeitsstätten

Mit der neuen gesetzlichen Definition wurde in § 9 Abs. 4 Satz 5 EStG eindeutig festgelegt, dass der Arbeitnehmer je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte haben kann. Diese Formulierung impliziert zugleich, dass ein Arbeitnehmer mit mehreren Dienstverhältnissen auch mehrere erste Tätigkeitsstätten haben kann. Mit dieser Festlegung wurde die in der aktuellen Rechtsprechung bisher ungeklärten Frage²² nach mehreren ersten Tätigkeitsstätten bei mehreren Dienstverhältnissen gesetzlich beantwortet²³. In den Fällen, in denen mehrere Tätigkeitsstätten aufgrund der quantitativen Kriterien die Voraussetzungen für eine erste Tätigkeitsstätte innerhalb desselben Dienstverhältnisses erfüllen, bestimmt gem. § 9 Abs. 4 Satz 6 EStG der Arbeitgeber die erste Tätigkeitsstätte. Dabei muss es sich nicht um die betriebliche Einrichtung handeln, an welcher der Arbeitnehmer überwiegend tätig ist oder der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit liegt. Übt der Arbeitgeber sein Recht zur Bestimmung nicht aus oder ist die Bestimmung nicht eindeutig, ist die der Wohnung örtlich am nächsten gelegene Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte, § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG.

2.1.1.5 Bildungseinrichtungen

Die Neuregelung stellt in § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG klar, dass auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird, als erste Tätigkeitsstätte gilt. Als Folge sind auch die Fahrtkosten zu einer Bildungseinrichtung nur noch beschränkt in Höhe der Entfernungspauschale ab-

²¹ BMF-Schreiben v. 30.9.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl I 2013, 1279, Rz. 27.

²² BFH, Urt. v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl II 2012, 36 und VI R 55/10, BStBl II 2013, 38.

²³ Niermann, DB 2013, 1015 (1018).

zugsfähig²⁴. Dieser Einschub ist eine Gegenreaktion auf die geänderte Rechtsprechung des BFH²⁵, welcher in seinem Urteil vom 9.2.2012 in Bezug auf die regelmäßige Arbeitsstätte gegen die Qualifizierung einer Bildungseinrichtung als solche entschieden hatte²⁶. Der Gesetzgeber hält die Behandlung einer in Vollzeit besuchten Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte für sachlich gerechtfertigt. Als Begründung wird angeführt, dass der Steuerpflichtige sich selbst für eine Bildungseinrichtung entscheidet. Daher hat er, ebenso wie ein Arbeitnehmer, die Möglichkeit, sich auf die ihm entstehenden Kosten einzurichten und deren Höhe zu beeinflussen²⁷. In Art. 2 Nr. 5 a) bb) des Kroatien-Begleitgesetzes wird zudem anhand eingefügter Verweise klargestellt, dass Bildungseinrichtungen nicht nur bezüglich der Berücksichtigung von Fahrtkosten, sondern auch für die Anwendung der Grundsätze der Verpflegungsmehraufwendungen und doppelten Haushaltsführung als erste Tätigkeitsstätte gelten, da keine Auswärtstätigkeit vorliegt.

2.1.2 Steuerliche Berücksichtigung von Fahrtkosten

Für Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer für die Wege von seiner Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte entstehen, gelten weiterhin die Regelungen zur Entfernungspauschale. Gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG beträgt diese wie bisher 0,30 € pro Entfernungskilometer und ist weiterhin für jeden vollen Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusetzen²⁸.

Bei Fahrten im Rahmen einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit können die Fahrtkosten wie bisher in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen berücksichtigt werden. Allerdings ist die Regelung seit 2014 erstmals aufgrund der neu eingefügten Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG anzuwenden²⁹. Ferner ist mit der Reform entsprechend der bisherigen Verwaltungsregelungen gesetzlich festgelegt worden, dass statt der tatsächlichen Aufwendungen aus Vereinfachungsgründen typisierend je nach Art des benutzten Verkehrsmittels auch ein pauschaler Kilometersatz angesetzt werden kann, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG. Der pauschale Kilometersatz wird nach der höchsten Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz

²⁴ Krudewig, Reisekosten 2014, S. 147.

²⁵ Paintner, DStR 2013, 217 (221).

²⁶ BFH, Urt. v. 9.2.2012 - VI R 42/11, BStBl II 2013, 236.

²⁷ Niermann, DB 2013, 1015 (1018).

²⁸ BMF-Schreiben v. 31.10.2013, IV C 5 – S 2351/09/10002, BStBl I 2013, 1376, 1.2.

²⁹ Niermann, DB 2013, 1015 (1018).

(BRKG) für das jeweils benutzte Beförderungsmittel bemessen³⁰. Aufgrund der gesetzlichen Regelung ist eine Prüfung der tatsächlichen Fahrtkosten und einer ggf. unzutreffenden Besteuerung auch bei hoher Jahresfahrleistung nunmehr entbehrlich, wenn der Arbeitnehmer die gefahrenen Kilometer pauschal ansetzt³¹.

2.1.2.1 Sammelpunkt

Erfüllt kein Tätigkeitsort des Arbeitnehmers die Voraussetzungen einer ersten Tätigkeitsstätte nach § 9 Abs. 4 EStG, kann dennoch der Ansatz der Entfernungspauschale zum Tragen kommen. Dies ist der Fall, wenn der Arbeitgeber durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen bestimmt, dass der Arbeitnehmer sich dauerhaft typischerweise arbeitstäglich an einem festgelegten Ort einfinden soll, um von dort aus seine berufliche Tätigkeit aufzunehmen. Die Fahrten zu diesem Ort werden sodann wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG. Beispiele für die Berücksichtigung der Entfernungspauschale bei Aufsuchen eines Sammelpunktes sind Busfahrer, welche arbeitstäglich ein vom Arbeitgeber bestimmtes Busdepot aufsuchen oder Seeleute mit täglichem Arbeitsbeginn von einem Fähranleger³². Fehlt es an einer dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegung des Arbeitgebers, etwa bei einer privaten Fahrgemeinschaft mit einem bestimmten Treffpunkt zur Abreise, liegt kein Sammelpunkt i.S. des EStG vor³³.

Die Gleichstellung des Sammelpunktes mit der ersten Tätigkeitsstätte bezieht sich lediglich auf die Berücksichtigung der Fahrtkosten. Bei Arbeitnehmern ohne erste Tätigkeitsstätte liegt ungeachtet des Ansatzes der Entfernungspauschale eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor, sodass die Regelungen zu Verpflegungspauschalen oder Übernachtungskosten hiervon unberührt bleiben³⁴.

³⁰ Harder-Buschner/Schramm, Beilage zu NWB 9/2013, 2 (9).

³¹ Niermann, DB 2013, 1015 (1019).

³² BMF-Schreiben v. 30.9.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl I 2013, 1279, Rz. 37.

³³ BMF-Schreiben v. 30.9.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl I 2013, 1279, Rz. 38.

³⁴ Niermann, DB 2013, 1015 (1018).

2.1.2.2 Weiträumiges Tätigkeitsgebiet

Die Anwendung der Entfernungspauschale gilt ab 2014 gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG ebenfalls für Arbeitnehmer ohne Tätigkeitsstätte, welche ihre berufliche Tätigkeit aufgrund der Weisungen des Arbeitgebers typischerweise arbeitstäglich in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet ausüben. Die Rechtsprechung sah bei fehlender ortsfester betrieblicher Einrichtung bis 2013 keine regelmäßige Arbeitsstätte vor, sodass bei Aufsuchen des weiträumigen Arbeitsgebietes die tatsächlichen Fahrtkosten angesetzt werden konnten (BFH-Urteil v. 17.06.2010 zu weiträumigem Waldgebiet³⁵). Mit der Neuregelung wird in Bezug auf die Fahrtkosten hier ebenfalls, wie bei den Regelungen zum Sammelpunkt, eine erste Tätigkeitsstätte fingiert. Das weiträumige Tätigkeitsgebiet ist im Gesetz nicht definiert. Die Präzisierung erfolgte im entsprechenden BMF-Schreiben³⁶. Nach dieser Definition liegt ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet vor, wenn die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder bei einem vom Arbeitgeber bestimmten Dritten ausgeübt werden soll. Davon sind z.B. Zusteller, Hafen- sowie Forstarbeiter betroffen. Dagegen sind z.B. Bezirksleiter und Vertriebsmitarbeiter, die verschiedene Niederlassungen betreuen oder mobile Pflegekräfte, die verschiedene Personen in deren Wohnungen in einem festgelegten Gebiet betreuen, sowie Schornsteinfeger nicht in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG tätig³⁷, da diese ihre Tätigkeit in ortsfesten Einrichtungen ausüben. Die vorgenannten Berufsgruppen werden nicht in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet, sondern an verschiedenen Tätigkeitsstätten tätig³⁸.

Hat das weiträumige Tätigkeitsgebiet verschiedene Zugänge und werden diese vom Arbeitnehmer auch genutzt, ist die Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG für die Fahrten von der Wohnung zum nächstgelegenen Zugang anzusetzen. Damit können für die zusätzlichen Kilometer zu einem entfernteren Zugang weiterhin die tatsächlichen Aufwendungen bzw. die pauschalen Kilometersätze nach dem BRKG berücksichtigt wer-

³⁵ BFH, Urt. v. 17.06.2010 – VI R 20/09, BStBl II 2012, 32.

³⁶ Wirfler, DStR 2013, 2660 (2664).

³⁷ BMF-Schreiben v. 30.9.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl I 2013, 1279, Rz. 42.

³⁸ BMF-Schreiben v. 30.9.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl I 2013, 1279, Rz. 45.

den³⁹. Gleiches gilt für die Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebietes, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 4 EStG. Diese Sonderregelung hat auf den Ansatz von Verpflegungspauschalen oder Übernachtungskosten - ebenso wie bei Fahrten zum oben beschriebenen Sammelpunkt - keine Auswirkung, da die betroffenen Arbeitnehmer ihre berufliche Tätigkeit nicht an einer ersten Tätigkeitsstätte ausüben und somit weiterhin eine Auswärtstätigkeit vorliegt⁴⁰.

2.2 Verpflegungsmehraufwendungen

Durch die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts 2014 sind auch die gesetzlichen Regelungen zur steuerlichen Berücksichtigung der Verpflegungspauschalen neu gefasst worden. Da das Reisekostenrecht nunmehr im Bereich der Werbungskosten geregelt ist, wurde auch die gesetzliche Grundlage zu den Verpflegungsmehraufwendungen dorthin verlagert, indem in § 9 EStG der neue Absatz 4a eingefügt wurde⁴¹. Dennoch gelten die Vorschriften für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen weiterhin gleichermaßen für Gewinneinkünfte, da die bisherige Fundstelle des § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG nun einen entsprechenden Verweis auf die Normen des Werbungskostenabzugs enthält⁴².

2.2.1 Vereinfachung bei der Ermittlung der Pauschalen

Bis zum 31.12.2013 sah das Recht eine dreistufige Staffelung bei den Verpflegungspauschalen vor. Gem. § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG a.F. war bei einer Abwesenheit des Steuerpflichtigen von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt von 24 Stunden ein Pauschbetrag von 24 Euro abzuziehen. War der Steuerpflichtige weniger als 24 Stunden, aber mindestens 14 Stunden abwesend, konnte ein Pauschbetrag von 12 Euro angesetzt werden. Ferner sah das Gesetz einen Pauschbetrag von 8 Euro bei einer Abwesenheit von mindestens 8 Stunden vor. Diese Staffelung ist durch die Neuregelung zugunsten einer zweistufigen Staffelung aufgegeben worden⁴³. Mit dieser Änderung wurde vom Gesetzgeber eine Vereinfachung des Bereichs der Verpflegungsmehraufwendungen angestrebt, wonach der Verzicht auf Mindestabwesen-

³⁹ BMF-Schreiben v. 30.9.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl I 2013, 1279, Rz. 43.

⁴⁰ Niermann, DB 2013, 1015 (1019).

⁴¹ Niermann, DB 2013, 1015 (1019).

⁴² Wirtler, DStR 2013, 2660 (2667).

⁴³ Hechtner, BBK 2012, 1024 (1028).

heitszeiten bei An- und Abreisetagen und die Vereinfachung der Berechnung der Dreimonatsfrist (→ 2.2.2.) auch den Bereich der Reisekostenabrechnungen vereinfachen und damit zum Bürokratieabbau beitragen soll⁴⁴.

Die neuen gesetzlichen Regelungen sehen vor, dass für eintägige Reisen im Inland ohne Übernachtung ab einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden (vorher mindestens acht Stunden) von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte⁴⁵ eine Pauschale von 12 Euro beansprucht werden kann. Dies gilt auch, wenn der Arbeitnehmer über Nacht auswärts tätig ist, also an zwei Kalendertagen ohne Übernachtung jeweils weniger als 8 Stunden abwesend ist, insgesamt aber mehr als acht Stunden Abwesenheit erreicht werden (sog. Mitternachtsregelung)⁴⁶.

Für den An- und Abreisetag einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit mit Übernachtung wird ab 2014 auf eine Prüfung der Mindestabwesenheit verzichtet. Unabhängig von der Dauer der Abwesenheit kann für diese Tage eine Verpflegungspauschale in Höhe von 12 Euro als Werbungskosten angesetzt werden bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Es ist insoweit unbedeutend, ob die Auswärtstätigkeit von der Wohnung, der ersten Tätigkeitsstätte oder einer anderen Tätigkeitsstätte aus angetreten wird⁴⁷.

Als Wohnung i.S. des § 9 Abs. 4a Satz 4, 2. HS EStG gilt der Hausstand, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet sowie eine Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. Damit kann auch ein Zimmer eines Auszubildenden im elterlichen Haus eine Wohnung darstellen, wenn dort noch der Lebensmittelpunkt des Arbeitnehmers gelegen ist. Hingegen befindet sich ein Arbeitnehmer, der in seinem Ferienhaus übernachtet (welches nur gelegentlich aufgesucht wird), mangels Mittelpunkt der Lebensinteressen auf einer mehrtägigen Reise mit Übernachtung, auch wenn die Übernachtung selbst nicht zu Kosten führt⁴⁸.

⁴⁴ BT-Drs. 17/10774 v. 25.9.2012, 16.

⁴⁵ StÄnd-AnpG-Kroatien, Art. 2 Nr. 5b) aa).

⁴⁶ Weber, BBK 2014, 72 (72).

⁴⁷ BMF-Schreiben v. 30.9.2013, IV C 5 – S 2353/13/10004, BStBl I 2013, 1279, Rz. 48.

⁴⁸ Harder-Buschner/Schramm, Beilage zu NWB 9/2013, 2 (12).

Die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts 2014

Scheeler, S.

2016, VII, 51 S., Softcover

ISBN: 978-3-658-12098-6