

7. Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht zum 01.01.2014

Inhaltsverzeichnis Kapitel 7

- 7.1. Reform des steuerlichen Reisekostenrechts zum 01.01.2014** **S. 7 (3)**
- a) Gesetzgebungsverfahren
 - b) Kernpunkte der Neuregelung
 - c) Neue gesetzliche Grundlagen ab 01.01.2014
 - d) Einführungsschreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30.09.2013 (BStBl 2013 Teil I Seite 1279)
- 7.2. Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ ab 01.01.2014** **S. 7 (6)**
- a) Einführung
 - b) Übersichten, Hinweise, Begriffe und Beispiele zur Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte („ortsfeste“, „betriebliche“ Einrichtung, Begriff der „Zuordnung“ bzw. „dauerhaften“ Zuordnung, Home-Office, Erste Tätigkeitsstätte bei Dritten und Kunden, Gestaltungshinweise, quantitative Zuordnungskriterien, Zuordnungswahlrechte des Arbeitgebers, Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO)
 - c) Auswirkungen auf die Dienstwagenbesteuerung
 - d) Zusammenfassung
- 7.3. Höhe, Dauer und Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen** **S. 7 (24)**
- a) Verpflegungsmehraufwendungen bei eintägigen Auswärtstätigkeiten
 - b) Verpflegungsmehraufwendungen bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten
 - c) Lohnsteuerpauschalierung von steuerpflichtigen Reisekostenvergütungen mit 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG
 - d) Berechnung der Dreimonatsfrist
 - e) Auslandstagegelder
 - f) Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Versteuerung des Sachbezugswertes bei arbeitgeberveranlasster Mahlzeitengewährung („arbeitgeberveranlasste“ Mahlzeitengewährung, Übernachtung mit Frühstück, Anpassung der internen Regelungen an das Steuerrecht, Kürzung des Tagegeldes auf null, Geschäftsfreundebewirtungen)
 - g) Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ im Feld 2 auf dem Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung 2014
 - h) Bescheinigung der Verpflegungsmehraufwendungen im Feld 20 auf dem Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung 2014
- 7.4. Neue Auslandsreisekostentabellen 2013/2014** **S. 7 (51)**
- a) Kalenderjahr 2013
 - b) Kalenderjahr 2014

7.5. Übersicht über Zahlen zum Reisekostenrecht 2013/2014 S. 7 (54)

7.6. Exkurs: Anrufungsauskunft gem. § 42e EStG S. 7 (56)

- a) Sinn und Zweck einer Anrufungsauskunft
- b) Bindungswirkung einer Anrufungsauskunft
- c) Gesetzliche Regelung
- d) Musterschreiben

Literaturempfehlungen zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts

- Aufsatz von Barbara Schramm und Christine Harder-Buschner in Neue Wirtschafts-Briefe (NWB) Nr. 1-2/2014 vom 06.01.2014 Seite 26 ff. („Die ‚erste Tätigkeitsstätte‘ – gesetzliche Definition und Sonderfälle“)
- Aufsatz von Barbara Schramm und Christine Harder-Buschner in Neue Wirtschafts-Briefe (NWB) Nr. 4/2014 vom 20.01.2014 Seite 175 ff. („Die neuen Verpflegungspauschalen und die Behandlung vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Mahlzeiten“)
- Aufsatz von Barbara Schramm und Christine Harder-Buschner in Neue Wirtschafts-Briefe (NWB) Nr. 5/2014 vom 27.01.2014 Seite 256 ff. („Fahrtkostenzuschüsse, Unterkunftskosten und Doppelte Haushaltsführung ab 01.01.2014“)

Seminar-Tipp zum Reisekostenrecht

„Reise- und Bewirtungskosten im Steuerrecht – mit den Änderungen zum 01.01.2014 (LOSO 17)“

Nächster Termin: 13.10.2014 in Darmstadt (360,00 EUR zzgl. MwSt., bei gleichzeitiger Anmeldung von mindestens zwei Personen: 324,00 EUR zzgl. MwSt.)

Hinweis für Arbeitgeber des öffentlichen Dienstes:

Die Ausführungen und Werte zum Reisekostenrecht in diesem Kapitel beziehen sich im Wesentlichen auf das **steuerliche Reisekostenrecht**, dass nicht immer den Bestimmungen der gültigen Reisekostengesetze des öffentlichen Dienstes entspricht.

Das **Bundesreisekostengesetz (BRKG)** wurde zum 01.01.2014 bereits den neuen Regelungen **angepasst**, vgl. Seite 7 (37) der Seminarmappe. Ob die **Reisekostengesetze der Länder** ab 01.01.2014 an die neuen steuerlichen Regelungen **angepasst werden**, ist von Land zu Land unterschiedlich (Anpassung der Tagegelder für Verpflegung an das Steuerrecht z.B. in Hessen und Sachsen, keine Anpassung z.B. in Rheinland-Pfalz und Thüringen).

7.1. Reform des steuerlichen Reisekostenrechts zum 01.01.2014

a) Gesetzgebungsverfahren

Ende September 2012 haben die Regierungsfractionen CDU/CSU und FDP den

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts

vorgelegt, vgl. *Bundestags-Drucksache 17/10774 vom 25.09.2012 und Neue Wirtschafts-*
Briefe Nr. 7/2013 vom 11.02.2013 Seite 425.

► Zeitplan zur Reisekostenreform 2014

23.11.2012:	Beschluss des Bundesrates (keine Zustimmung)
12.12.2012:	Sitzung des Vermittlungsausschusses (Änderungsempfehlung)
17.01.2013:	Beratung im Bundestag (Zustimmung)
01.02.2013:	Beratung im Bundesrat (Zustimmung)
25.02.2013:	Verkündung des Gesetzes (BGBl 2013 Teil I Seite 285)
30.09.2013:	Veröffentlichung des Einführungsschreibens der Finanzverwaltung (die endgültige Fassung des BMF-Schreibens vom 30.09.2013 war Tischvorlage bei unserer Jahreswechselveranstaltung 2013/2014)
31.10.2013:	Ergänzendes BMF-Schreiben vom 31.10.2013 zu den Auswirkungen bei pauschalversteuerten Fahrtkostenzuschüssen und Jobtickets
01.01.2014:	Inkrafttreten der Reisekostenreform 2014

b) Kernpunkte der Neuregelung

Mit der **Reisekostenreform** soll zum 01.01.2014 das Reisekostenrecht in wesentlichen Teilbereichen „**vereinfacht**“ (besser: verändert) werden.

Hier treten **zum 01.01.2014 folgende Änderungen** in Kraft:

- Der Begriff „**regelmäßige Arbeitsstätte**“ wird zum 01.01.2014 abgelöst durch den Begriff „**erste Tätigkeitsstätte**“.

Dies kann Auswirkungen auf die steuerfreie Erstattung von Reisekosten, auf die steuerliche Behandlung von Fahrtkostenzuschüssen und Jobtickets, auf die Dienstwagenbesteuerung und den Werbungskostenabzug im Rahmen der persönlichen Einkommensteuerveranlagung (Arbeitgeberbescheinigungen!) haben.

- Für die Bestimmung der „ersten Tätigkeitsstätte“ wird primär auf die **arbeitsrechtliche Zuordnung** abgestellt (Gestaltungsspielraum!), nur wenn diese fehlt, nicht eindeutig ist oder von der Finanzverwaltung nicht anerkannt wird, erfolgt eine Zuordnung des Arbeitnehmers nach quantitativen Merkmalen.

Verpflegungsmehraufwendungen bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten:

- Bei den Pauschalen für **Verpflegungsmehraufwendungen** bei eintägigen Auswärtstätigkeiten wird statt der bisherigen dreistufigen Staffelung ab 01.01.2014 **eine zweistufige Staffelung** der Pauschalen (im Inland 12,00 EUR und 24,00 EUR, Wegfall der bisher niedrigsten Pauschale von 6,00 EUR) eingeführt.
- Bei den **Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen** für mehrtägige Auswärtstätigkeiten wird im neuen Recht ab 01.01.2014 nur noch zwischen Tagen, an denen der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung bzw. ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist (24,00 EUR), sowie An- und Abreisetagen unterschieden (12,00 EUR).
- Die **Möglichkeit der Lohnsteuerpauschalierung** mit 25 % für steuerpflichtige **Verpflegungsmehraufwendungen** nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG wurde ab dem Kalenderjahr 2014 systematisch unverändert **beibehalten**.
- Bei der **vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Verpflegung** (bis 60,00 EUR pro Mahlzeit incl. Getränke) anlässlich einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Inland erfolgt in Anlehnung an das bis 31.12.1995 gültige Recht eine Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen um 20 % von 24,00 EUR = 4,80 EUR für ein Frühstück und um jeweils 40 % vom 24,00 EUR = 9,60 EUR für ein Mittag- oder Abendessen.
Bei einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit unter acht Stunden, ohne Stundennachweis (z.B. mangels Reisekostenabrechnung) bzw. nach Ablauf der Dreimonatsfrist ist grundsätzlich der amtliche Sachbezugswert für arbeitgeberveranlasste Mahlzeiten anzusetzen, wenn der Preis der Mahlzeit einschl. Getränke 60,00 EUR (bisher 40,00 EUR) nicht übersteigt. Ferner wird diese Fälle eine neue Pauschalierungsmöglichkeit mit 25 % geschaffen, § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG (neu).
- Längerfristige Auswärtstätigen an derselben Tätigkeitsstätte: Bei der Berechnung der **4-Wochenfrist für Verpflegungsmehraufwendungen** bei Unterbrechung der Tätigkeit können künftig auch urlaubs- und krankheitsbedingte Unterbrechungen zu einem Neubeginn der 3-Monatsfrist führen.
- Einführung des **Großbuchstaben „M“ im Lohnkonto** und auf der Lohnsteuerbescheinigung bei arbeitgeberveranlasster Zurverfügungstellung von Mahlzeiten, § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 i.V.m. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG 2014.

Fahrtkosten bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten gem. § 3 Nr. 16 EStG

(gilt nicht für „öffentliche Kassen“ i.V.m. dem Hessischen Reisekostengesetz, vgl. nächste Seite der Seminarmappe)

- Ansatz der höchsten **Kilometerpauschalen nach dem Bundesreisekostengesetz** für das jeweils benutzte Beförderungsmittel auch im Steuerrecht, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG 2014 (damit Beibehaltung der km-Pauschale von 30 Cent für Pkw, Wegfall der Mitnahmeentschädigung von 2 bzw. 1 Cent und der Pauschale für Fahrradfahrer, Erhöhung der Pauschale für Mofa/Moped/Motorrad/Motorroller auf 20 Cent).

Unterkunftskosten bei doppelter Haushaltsführung im Inland und Auswärtstätigkeiten:

- Im Bereich der **Unterkunftskosten** im Rahmen der **doppelten Haushaltsführung** werden die steuerlich zu berücksichtigenden Zweitwohnungskosten auf 1.000,00 EUR im Monat begrenzt (bisher Durchschnittsmietzins für eine 60-qm-Wohnung) – dies gilt auch für Auswärtstätigkeiten im Inland an den gleichen Ort nach 48 Monaten.

c) Neue gesetzliche Grundlagen ab 01.01.2014

Die **Ausgangsvorschriften** im Einkommensteuergesetz für die steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber **bleiben unverändert:**

- **§ 3 Nr. 13 EStG** für die steuerfreie Erstattung durch **öffentliche Arbeitgeber aus „öffentlichen Kassen“** (Fahrtkosten sind auch oberhalb von 30 Cent steuerfrei) und
- **§ 3 Nr. 16 EStG** für die steuerfreie Erstattung durch **Arbeitgeber in der Privatwirtschaft** (Fahrtkosten sind steuerfrei bis max. 30 Cent je gefahrenen Kilometer).

Die **Detailvorschriften** zur **konkreten Höhe der steuerfreien Reisekostenerstattung** befinden sich ab 01.01.2014 **nicht mehr im Bereich der Gewinnermittlungsvorschriften** (bisher überwiegend in § 4 Abs. 5 EStG), sondern sind nunmehr **in § 9 EStG** (Werbungskosten bei den sog. Überschusseinkünften) **angesiedelt:**

- **Erste Tätigkeitsstätte**, auswärtige Tätigkeit, Sammelpunkt und weiträumiges Tätigkeitsgebiet (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a und Abs. 4 EStG 2014),
- **Fahrtkosten** (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG 2014, R 9.5 LStR 2013),
- **Verpflegungsmehraufwendungen** (§ 9 Abs. 4a EStG 2014, R 9.6 LStR 2013),
- Vereinfachung der **steuerlichen Erfassung der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeiten** während einer Auswärtstätigkeit (§ 8 Abs. 2 Satz 8 und 9, § 9 Abs. 4a Satz 8 bis 10, § 40 Abs. Nr. 1a EStG 2014),
- **Unterkunftskosten** (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, 5a EStG 2014, R 9.7 LStR 2013) und
- **Reisenebenkosten** (weiterhin **ohne gesetzliche Grundlage**, vgl. aber Rz. 117 ff. des BMF-Schreibens vom 30.09.2013 und R 9.8 LStR 2013).

d) Einführungsschreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30.09.2013 (BStBl 2013 Teil I Seite 1279)

Das **52-seitige Einführungsschreibens mit 53 Beispielen zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts** enthält die Grundsätze zur Anwendung der ab 01.01.2014 in Kraft getretenen Bestimmungen zur **steuerlichen Beurteilung von Reisekosten der Arbeitnehmer.**

Das **Einführungsschreiben** vom 30.09.2013 war Tischvorlage bei unserer Jahreswechselveranstaltung 2013/2014 und wurde **am 08.11.2013 im Bundessteuerblatt veröffentlicht** (BStBl 2013 Teil I Seite 1279), *vgl. auch NWB Nr. 49/2013 vom 02.12.2013 Seite 3818 ff.*

7.2. Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ ab 01.01.2014

a) Einführung

Der Begriff „regelmäßige Arbeitsstätte“ wird in der Arbeitnehmerbesteuerung durch den neuen Begriff

„erste Tätigkeitsstätte“

abgelöst.

Die Bestimmung der „ersten Tätigkeitsstätte“ erfolgt ab 01.01.2014

- **primär durch die arbeitsrechtliche Festlegung** (z.B. im Arbeitsvertrag oder in der Niederschrift nach dem Nachweisgesetz) **oder**
- **ersatzweise anhand von „quantitativen Elementen“** (z.B. typischerweise arbeits-tägliches Tätigwerden, zwei volle Arbeitstage je Arbeitswoche oder mit mindestens einem Drittel der regelmäßigen Arbeitszeit),

statt der vom Bundesfinanzhof verwendeten „qualitativen Elemente“.

Dabei kann es sich nicht nur um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers handeln, sondern auch bei einem Konzernunternehmen oder bei einem Dritten, so dass große Teile der jüngeren BFH-Rechtsprechung zur regelmäßigen Arbeitsstätte hinfällig zum 01.01.2014 werden, vgl. z.B. Rz. 8, 19, 32 und 36 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013.

Alle beruflich veranlassten Tätigkeiten **außerhalb der Wohnung** des Arbeitnehmers und **außerhalb einer etwaigen ersten Tätigkeitsstätte** des Arbeitnehmers sind ab 01.01.2014 steuerrechtliche Auswärtstätigkeiten, so dass die **tatsächlichen Fahrtkosten** durch den Arbeitgeber steuerfrei erstattet oder als Werbungskosten angesetzt werden können.

Ferner wird zur **Steuervereinfachung** und Schaffung von Rechtssicherheit gesetzlich festgelegt, dass es höchstens nur noch eine solche Tätigkeitsstätte je Dienstverhältnis gibt.

Hinweis:

Eine **Anhebung der Pkw-Pauschale für Auswärtstätigkeiten i.H.v. 0,30 EUR** je tatsächlich gefahrenen Kilometer ist Übrigens **zurzeit nicht geplant**. Der **Einzelnachweis von höheren tatsächlichen Kosten** ist – wie bisher – möglich.

Wichtig:

Die vg. Regelungen haben **nicht nur Auswirkungen im Reisekostenrecht**, sondern auch bei der **Besteuerung von Dienstwagen**.

Änderungen im Arbeits-, Lohnsteuer- und SV-Recht zum 01.01.2014	- 7 (7) -	Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht zum 01.01.2014 (Kapitel 7)
---	-----------	--

b) Übersichten, Hinweise, Begriffe und Beispiele zur Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte

► Übersicht zum alten und neuen Recht zur Festlegung der regelmäßigen Arbeitsstätte (rmA) bzw. der ersten Tätigkeitsstätte

	<u>BFH-Rechtsprechung (anwendbar ab sofort bis 31.12.2013 in allen offenen Fällen)</u>	<u>BMF-Schreiben vom 15.12.2011 (anwendbar bis 31.12.2013 in allen offenen Fällen)</u>	<u>Neue gesetzliche Regelung ab dem 01.01.2014</u>
Arbeitnehmer können je Dienstverhältnis nur eine rmA bzw. erste Tätigkeitsstätte haben	Ja	Ja	Ja
Die rmA bzw. erste Tätigkeitsstätte kann nur eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers sein	Ja (zuletzt BFH-Urteil vom 22.11.2012, NWB Nr. 5/2013 vom 28.01.2013 Seite 258)	Ja	Nein (auch betriebliche Einrichtungen von verbundenen Unternehmen oder Dritten können erste Tätigkeitsstätte sein)
Für die Festlegung der rmA bzw. der ersten Tätigkeitsstätte wird die arbeitsrechtliche Zuordnung anerkannt ...	Ja, aber nur im Zusammenspiel mit weiteren Voraussetzungen	Ja, aber nur im Zusammenspiel mit weiteren Voraussetzungen, vgl. R 9.4 Abs. 3 LStR 2013	Ja (als primäres Entscheidungskriterium)
... im Übrigen erfolgt die Festlegung nach ...			
- qualitativen Merkmalen	Ja	Ja (im Rahmen des Wahlrechts)	Nein
- quantitativen Merkmalen	Nein	Ja (Aufsuchen der rmA typischerweise arbeitstätig, an einem vollen Arbeitstag je Woche, 20 % der regelmäßigen Arbeitszeit)	Ja (Aufsuchen typischerweise arbeitstätig, an zwei vollen Arbeitstagen je Woche, 1/3 der regelmäßigen Arbeitszeit)

► Übersicht zur Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte ab 01.01.2014

Vgl. nächste Seite der Seminarmappe.

Ebene 1 „Ortsfeste betriebliche Einrichtung“

Hat die Tätigkeit Bezug zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten?

↓ **Ja**

Ebene 2 „Dauerhafte Zuordnung“

Wurde der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber einer solchen ortsfesten betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet (**Zuordnungswahlrecht 1**), wovon auch auszugehen ist, wenn der Arbeitnehmer dort „bis auf weiteres“, für die gesamte Dauer seines Arbeitsverhältnisses oder länger als 48 Monate tätig werden soll?

↓ **Nein**

Ebene 2a „Zuordnung nach dem zeitlichen Umfang der Tätigkeit“

Soll der Arbeitnehmer dauerhaft (Definition siehe Ebene 2) seine eigentliche Tätigkeit typischerweise arbeitstäglich oder zwei volle Arbeitstage je Arbeitswoche oder während mindestens 1/3 der vereinbarten Arbeitszeit in einer solchen ortsfesten betrieblichen Einrichtung ausüben?

↓ **Ja**

↓ **Ja**

↓ **Nein**

↓ **Nein**

(Zwischen-)Ergebnis:

Der Arbeitnehmer hat eine erste Tätigkeitsstätte.

Ergebnis:

Der Arbeitnehmer ist im steuerlichen Sinne auswärts tätig. Die Sonderregelungen für das Aufsuchen eines bestimmten Sammelpunktes für die Aufnahme einer Tätigkeit, bei einem weiträumigen Arbeitsgebiet bzw. für den Besuch von Bildungseinrichtungen sind allerdings zu beachten.

Ebene 3 „Auswahl bei mehreren Arbeitsstätten“

Erfüllen mehrere Tätigkeitsorte die Voraussetzungen einer regelmäßigen Arbeitsstätte, bestimmt der Arbeitgeber die steuerlich relevante „erste Tätigkeitsstätte“ (**Zuordnungswahlrecht 2**). Hilfsweise gilt diejenige Tätigkeitsstätte als „erste Tätigkeitsstätte“, die der Wohnung am nächsten liegt.

► **Nur eine „ortsfeste“ „betriebliche“ Einrichtung kann erste Tätigkeitsstätte sein**

Zum Begriff der Zuordnung vgl. insbesondere Randnummer 3 des Einführungsschreibens vom 30.09.2013 (BStBl 2013 Teil I Seite 1279):

Tätigkeitsstätte ist eine **ortsfeste betriebliche Einrichtung**. Fahrzeuge, Flugzeuge, Schiffe oder Tätigkeitsgebiete ohne ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind keine Tätigkeitsstätten i. S. d. § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG.

Das **häusliche Arbeitszimmer des Arbeitnehmers** ist - wie bisher - **keine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers** oder eines Dritten und kann daher auch zukünftig keine erste Tätigkeitsstätte sein. Dies **gilt auch**, wenn der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer einen oder mehrere **Arbeitsräume anmietet**, die der Wohnung des Arbeitnehmers zuzurechnen sind. Zur Abgrenzung, welche Räume der Wohnung des Arbeitnehmers zuzurechnen sind, ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall abzustellen (z. B. unmittelbare Nähe zu den privaten Wohnräumen).

► **Nur eine „dauerhafte“ Zuordnung führt zum Vorhandensein einer ersten Tätigkeitsstätte**

Vgl. hierzu Randnummer 13 ff. des Einführungsschreibens vom 30.09.2013 (BStBl 2013 Teil I Seite 1279):

Die Zuordnung durch den Arbeitgeber zu einer Tätigkeitsstätte muss auf Dauer angelegt sein (Prognose). Die **typischen Fälle** einer dauerhaften Zuordnung sind nach § 9 Absatz 4 Satz 3 EStG die **unbefristete Zuordnung** des Arbeitnehmers zu einer bestimmten betrieblichen Einrichtung, die Zuordnung für **die gesamte Dauer des** - befristeten oder unbefristeten - **Dienstverhältnisses** oder die Zuordnung **über einen Zeitraum von 48 Monaten** hinaus. Die **Zuordnung „bis auf Weiteres“** ist eine Zuordnung ohne Befristung und damit dauerhaft.

Beispiel 2 (zur „dauerhaften“ Zuordnung)

Der Arbeitnehmer A ist von der Firma Z als technischer Zeichner **ausschließlich für ein Projekt befristet eingestellt** worden. Das Arbeitsverhältnis von A soll vertragsgemäß nach Ablauf der Befristung enden.

A hat ab dem ersten Tag der Tätigkeit bei Z auf Grund der arbeitsrechtlichen Zuordnung des Arbeitgebers seine erste Tätigkeitsstätte.

Für die Beurteilung, ob eine dauerhafte Zuordnung vorliegt, ist die auf **die Zukunft gerichtete prognostische Betrachtung (Ex-ante-Betrachtung)** maßgebend. Die Änderung einer Zuordnung durch den Arbeitgeber ist mit Wirkung für die Zukunft zu berücksichtigen.

Beispiel 3 (zum Zuordnungswahlrecht des Arbeitgebers)

Der in **Hannover wohnende Arbeitnehmer A** ist bis auf Weiteres an drei Tagen in der Woche in einer **Filiale seines Arbeitgebers in Hannover** (8 km von der Wohnung) und an zwei Tagen in der Woche in einer **Filiale seines Arbeitgebers in Seesen** (80 km von der Wohnung) tätig.

Der Arbeitgeber hatte **zunächst die Filiale in Seesen als erste Tätigkeitsstätte** festgelegt. Ab 1. Juli 2014 legt er Hannover als erste Tätigkeitsstätte fest.

Bis 30. Juni 2014 hat der Arbeitnehmer in **Seesen seine erste Tätigkeitsstätte**. Ab 1. Juli 2014 ist die erste Tätigkeitsstätte in Hannover.

Beispiel 4 (zum Zuordnungswahlrecht des Arbeitgebers)

Der Arbeitnehmer A ist **unbefristet beschäftigt**.

Für einen **Zeitraum von 36 Monaten** soll er **überwiegend in der Filiale in X-Stadt** (30 km von der Wohnung) arbeiten. In der Filiale in Y-Stadt (3 km von der Wohnung) soll er nur an Teambesprechungen, Mitarbeiterschulungen und sonstigen Firmenveranstaltungen teilnehmen. Diese finden **voraussichtlich ein Mal pro Monat** statt. Der Arbeitgeber hat A der Filiale in Y-Stadt arbeitsrechtlich dauerhaft zugeordnet.

Erste Tätigkeitsstätte ist die **Filiale in Y-Stadt**, da A dort arbeitsrechtlich dauerhaft zugeordnet ist.

Abwandlung

Ordnet der Arbeitgeber nicht zu, liegt **keine erste Tätigkeitsstätte** vor; in der Filiale X soll A **nicht dauerhaft** tätig werden und in der Filiale Y nicht in dem nach § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG (typischerweise arbeitstäglich, je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mind. 1/3 der regelmäßigen Arbeitszeit) **erforderlichen quantitativen Umfang**.

...

Weichen die **tatsächlichen Verhältnisse durch unvorhersehbare Ereignisse**, wie etwa Krankheit, politische Unruhen am Tätigkeitsort, Insolvenz des Kunden o. ä. von der ursprünglichen Festlegung (Prognose) der dauerhaften Zuordnung ab, bleibt die zuvor getroffene Prognoseentscheidung für die Vergangenheit bezüglich des Vorliegens der ersten Tätigkeitsstätte maßgebend.

Beispiel 6 (zur Prognoseentscheidung)

Der **Kundendienstmonteur K** soll an der betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers in A lediglich in unregelmäßigen Abständen seine Aufträge abholen und abrechnen, Urlaubsanträge abgeben und gelegentlich an Besprechungen teilnehmen.

K ist der betrieblichen Einrichtung in A **nicht arbeitsrechtlich zugeordnet**. Seine **eigentliche** berufliche Tätigkeit soll K **ausschließlich bei verschiedenen Kunden** ausüben.

Auf Grund **ungeplanter betrieblicher Abläufe** ergibt es sich, dass K **über einen Zeitraum von 12 Monaten** nun die betriebliche Einrichtung in A **arbeitstäglich aufsuchen soll** und auch aufsucht, um dort seine Berichte zu verfassen (= Teil seiner eigentlichen beruflichen Tätigkeit).

Auch wenn K für einen Zeitraum von 12 Monaten arbeitstäglich einen Teil seiner beruflichen Tätigkeit in der betrieblichen Einrichtung in A ausüben soll, führt dies **mangels Dauerhaftigkeit** noch **nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte**. Die ursprüngliche Prognose sah dies nicht vor und nach der neuen Prognose sollen diese Arbeiten am Betriebssitz in A nur vorübergehend ausgeübt werden.

► **Begriff der „Zuordnung“**

Zum Begriff der Zuordnung vgl. insbesondere Randnummern 10 bis 12 des Einführungsschreibens vom 30.09.2013 (BStBl 2013 Teil I Seite 1279):

„Da die dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers eindeutig sein muss, ist sie **vom Arbeitgeber zu dokumentieren**. In Betracht kommen hierfür z. B. Regelungen im Arbeitsvertrag, im Tarifvertrag, in Protokollnotizen, dienstrechtlichen Verfügungen, Einsatzplänen, Reiserichtlinien, Reisekostenabrechnungen, der Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Nutzung eines Dienstwagens für die Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte oder vom Arbeitgeber als Nachweis seiner Zuordnungsentscheidung vorgelegte Organigramme. Fehlt ein Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer eindeutigen Zuordnung, gilt § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG.

Ein **Organigramm** kann gegen den Willen des Arbeitgebers nicht als Nachweis zur Bestimmung einer ersten Tätigkeitsstätte herangezogen werden, wenn der Arbeitgeber tatsächlich keine Zuordnung seines Arbeitnehmers zu einer Tätigkeitsstätte getroffen hat und kein anderer Nachweis über die Zuordnung erbracht wird. In diesen Fällen ist anhand der quantitativen Kriterien nach § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG zu prüfen, ob der Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte hat. Indiz für eine dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers kann auch sein, dass z. B. nach der Reiserichtlinie gerade für Tätigkeiten an dieser Tätigkeitsstätte **keine Reisekosten gezahlt werden** bzw. die Besteuerung eines geldwerten Vorteils für die Fahrten Wohnung - erste Tätigkeitsstätte bei Dienstwagengestellung erfolgt.

§ 9 Absatz 4 Satz 1 bis 3 EStG sieht die Möglichkeit einer Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte vor. Der Arbeitgeber kann dienst- oder arbeitsrechtlich daher nicht festlegen, dass der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte hat (Negativfestlegung). Er kann allerdings (ggf. auch ausdrücklich) darauf verzichten, eine erste Tätigkeitsstätte dienst- oder arbeitsrechtlich festzulegen, oder ausdrücklich erklären, dass organisatorische Zuordnungen keine erste Tätigkeitsstätte begründen sollen. In diesen Fällen erfolgt die Prüfung, ob eine erste Tätigkeitsstätte gegeben ist, anhand der **quantitativen Zuordnungskriterien** nach § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG (Rz. 25 ff.). Der Arbeitgeber kann zudem festlegen, dass sich die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte nach den quantitativen Zuordnungskriterien des § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG richtet. Im Ergebnis ist eine **Zuordnungsentscheidung** des Arbeitgebers mittels dienst- oder arbeitsrechtlicher Festlegung (Rz. 6 ff.) somit **lediglich erforderlich**, wenn er die erste Tätigkeitsstätte **abweichend** von den quantitativen Zuordnungskriterien festlegen will.“

► **Erste Tätigkeitsstätte bei einem Dritten (z.B. beim Kunden)**

Bei **dauerhafter Zuordnung** kann eine erste Tätigkeitsstätte nicht nur in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, sondern auch bei einem **verbundenen Unternehmen** oder bei einem **Dritten** sein.

Dies verdeutlichen z.B. die **Beispiele 8 und 22 der Finanzverwaltung** im Einführungsschreiben zur Reisekostenreform vom 30.09.2013 (BStBl 2013 Teil I Seite 1279).

Beispiel 8 (zur ersten Tätigkeitsstätte bei einem Dritten)

Der Arbeitnehmer A ist von der **Zeitarbeitsfirma Z** als technischer Zeichner **ausschließlich für die Überlassung an die Projektentwicklungsfirma P** eingestellt worden. Das Arbeitsverhältnis von A endet vertragsgemäß nach Abschluss des aktuellen Projekts bei P.

A hat ab dem ersten Tag der Tätigkeit bei **der Projektentwicklungsfirma P seine erste Tätigkeitsstätte**, da er seine Tätigkeit bei P für die gesamte Dauer seines Dienstverhältnisses bei Z und damit dort dauerhaft ausüben soll.

Abwandlung

Der Arbeitnehmer A ist von der Zeitarbeitsfirma Z **unbefristet** als technischer Zeichner eingestellt worden und wird **bis auf Weiteres an die Projektentwicklungsfirma P überlassen**.

A hat ab dem ersten Tag der Tätigkeit bei der **Projektentwicklungsfirma P seine erste Tätigkeitsstätte**, da er seine Tätigkeit bei P **ohne Befristung** und damit dort dauerhaft ausüben soll.

Beispiel 22 (zur ersten Tätigkeitsstätte bei einem Dritten)

Die **Pflegedienstkraft P** hat **täglich vier Personen zu betreuen**. Hierfür wurde jeweils ein **Pflegevertrag bis auf Weiteres abgeschlossen**. Alle vier Pflegepersonen sollen **arbeitstäglich** regelmäßig betreut werden. Der Arbeitgeber hat **keine** dieser Pflegestellen als erste Tätigkeitsstätte bestimmt.

Erste Tätigkeitsstätte der P ist die **ihrer Wohnung am nächsten liegende Pflegestelle**.

Abwandlung

Die Pflegeverträge wurden jeweils für eine **Dauer von bis zu zwei Jahren** abgeschlossen.

Die Pflegedienstkraft hat **keine erste Tätigkeitsstätte**, da sie an keiner der Pflegestellen dauerhaft tätig werden soll.

Zur o.a. Problematik vgl. auch **Fachbeitrag „Reisekosten für ambulante Pflegedienste und Pflegekräfte“** in *Neue Wirtschaftsbriefe* Nr. 45/2013 vom 04.11.2013 Seite 3526 ff.

Anlage 25 zu RdSchr. 45/2008

Muster
Niederschrift nach dem Nachweisgesetz¹
zu dem Arbeitsvertrag vom

Nach dem Gesetz über den Nachweis der für ein Arbeitsverhältnis geltenden wesentlichen Bedingungen (Artikel 1 des Gesetzes zur Anpassung arbeitsrechtlicher Bestimmungen an das EG-Recht vom 20. Juli 1995 - BGBl. I S. 946) in der jeweils geltenden Fassung wird Folgendes niedergelegt:

1. Frau/Herr

.....

wird als beschäftigt.

Die Übertragung anderer Tätigkeiten bleibt vorbehalten.

2. Die Beschäftigung erfolgt

in (Arbeitsort)

an verschiedenen Orten²

Die tariflichen Vorschriften über die Versetzung, Abordnung, Zuweisung und Personalgestellung bleiben unberührt.

.....

(Ort, Datum)

.....

(Arbeitgeber)

Nur für den Arbeitgeber

- 1 Die Niederschrift ist nicht erforderlich bei Beschäftigten, die nur zur vorübergehenden Aushilfe von höchstens einem Monat eingestellt werden (§ 1 NachwG).
- 2 Die Alternative kommt in Betracht, wenn sich das Gebiet des Arbeitgebers über den Ort seines Sitzes hinaus erstreckt (z.B. bei Landkreisen, Verbundunternehmen, Sparkassen).

► **Beispiele zur Zuordnung im Arbeitsvertrag bzw. in der Niederschrift nach dem Nachweisgesetz**

<u>Vereinbarung: Die Beschäftigung erfolgt ...</u>	<u>Lösungsvorschlag</u>
... als kaufmännischer Angestellter in „Darmstadt, Rheinstr. 105“	Eindeutige Zuordnung („Steuerrecht folgt Arbeitsrecht“)
...als Verkäufer in „Darmstadt“ (der Arbeitgeber hat nur eine Filiale in Darmstadt)	Eindeutige Zuordnung („Steuerrecht folgt Arbeitsrecht“)
... als Sales Manager in „Darmstadt“ (der Arbeitgeber hat zwei oder mehr Filialen in Darmstadt)	Keine eindeutige Zuordnung, es kommt auf die quantitativen Merkmale an, vgl. Ebene 2a im Prüfungsschema auf Seite 7 (8) der Seminarunterlagen
... als Außendienstmitarbeiter in „Darmstadt“ (der Arbeitgeber hat keine betriebliche Einrichtung in Darmstadt)	Keine eindeutige Zuordnung, es kommt auf die quantitativen Merkmale an, vgl. Ebene 2a im Prüfungsschema auf Seite 7 (8) der Seminarunterlagen
... „an verschiedenen Orten“, „im Versorgungsgebiet“, „im Vertriebsbezirk“, „in der Region Südhessen“	Keine eindeutige Zuordnung, es kommt auf die quantitativen Merkmale an, vgl. Ebene 2a im Prüfungsschema auf Seite 7 (8) der Seminarunterlagen
... „im Außendienst“	Keine eindeutige Zuordnung, es kommt auf die quantitativen Merkmale an, vgl. Ebene 2a im Prüfungsschema auf Seite 7 (8) der Seminarunterlagen
... „im Home-Office“	Zuordnung kann nicht anerkannt werden, da es sich nicht um eine betriebliche Einrichtung handelt, es kommt auf die quantitativen Merkmale an, vgl. Ebene 2a im Prüfungsschema auf Seite 7 (8) der Seminarunterlagen
... „als Fahrer auf betriebseigenen Fahrzeugen“	Zuordnung kann nicht anerkannt werden, da es sich nicht um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung handelt, es kommt auf die quantitativen Merkmale (bezüglich der Ausübung der eigentlichen Tätigkeit) an, vgl. Ebene 2a im Prüfungsschema auf Seite 7 (8) der Seminarunterlagen

► **Gestaltungshinweise**

Ob überhaupt eine **arbeitsrechtliche Zuordnung sinnvoll** ist, zeigt das nachfolgende Beispiel aus dem Einführungsschreiben der Finanzverwaltung.

Beispiel 1 aus BMF-Schreiben vom 30.09.2013 (BStBl 2013 Teil I Seite 1279)

Der Vertriebsmitarbeiter V für die Region Aachen soll **einmal wöchentlich an den Firmensitz nach Bielefeld fahren, dem er zugeordnet ist**. Dort soll er die anfallenden Bürotätigkeiten erledigen und an Dienstbesprechungen teilnehmen.

Bielefeld ist **erste Tätigkeitsstätte auf Grund der arbeitsrechtlichen Zuordnung**. Dabei ist **unerheblich**, dass V überwiegend in der Region Aachen und nicht in Bielefeld tätig werden soll.

Abwandlung:

Ordnet der Arbeitgeber den V dem Firmensitz in Bielefeld **nicht oder nicht eindeutig zu**, erfolgt die Prüfung, ob eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt **anhand der quantitativen Kriterien** des § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG (typischerweise arbeitstäglich, je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens 1/3 der regelmäßigen Arbeitszeit).

In diesem Fall liegt **in Bielefeld keine erste Tätigkeitsstätte** vor.

► **Formulierungsvorschlag zur Vermeidung einer ersten Tätigkeitsstätte in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers wider Willen (abgeleitet aus Rn. 12 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013)**

„Die Arbeitsvertragsparteien sind sich darüber einig, dass organisatorische Zuordnungen (z.B. für die Führung der Personalakte, Beantragung von Erholungsurlaub, Entgegennahme von Krankmeldungen, Teilnahme an der Betriebsratswahl usw.) keine erste Tätigkeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 4 EStG begründen sollen.“

► **Die Reisekostenregelung als Fallstrick**

Fallbeispiel (zu Rn. 11 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013)

Der Arbeitnehmer ist **Dienstwagenfahrer** und im **Außendienst** beschäftigt. **Einmal wöchentlich** sucht er ganztägig die 200 km vom Home-Office entfernte **Hauptverwaltung des Arbeitgebers** auf, der er lt. Arbeitsvertrag usw. **aber nicht zugeordnet ist**.

Vereinbart ist, dass **an diesem Tag (im Gegensatz zu den übrigen Tagen) keine Verpflegungsmehraufwendungen gezahlt werden**, da am Betriebssitz die Teilnahmemöglichkeit an der kostengünstigen Gemeinschaftsverpflegung in der Kantine besteht.

Nach **Auffassung der Finanzverwaltung** (Rn. 11 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013) **ist dies ein Indiz für eine arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung, so dass die 200 km-Strecke als geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Rahmen der Dienstwagenbesteuerung zu erfassen ist, vgl. auch Seite 7 (18) ff. der Seminarmappe.**

► **Quantitative Zuordnungskriterien**

Vgl. Rz. 25 und 26 sowie Beispiele 13 bis 19 im Einführungsschreiben vom 30.09.2013:

Fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer betrieblichen Einrichtung durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung nach den vorstehenden Kriterien (z. B. weil der Arbeitgeber ausdrücklich auf eine Zuordnung verzichtet hat oder ausdrücklich erklärt, dass organisatorische Zuordnungen keine steuerliche Wirkung entfalten sollen) oder ist die getroffene Festlegung nicht eindeutig, ist nach § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG von einer ersten Tätigkeitsstätte an der betrieblichen Einrichtung auszugehen, an der der Arbeitnehmer

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

Dabei muss der Arbeitnehmer an der betrieblichen Einrichtung **seine eigentliche berufliche Tätigkeit** ausüben. Allein ein regelmäßiges Aufsuchen der betrieblichen Einrichtung, z. B. für kurze Rüstzeiten, zur Berichtsfertigung, zur Vorbereitung der Zustellroute, zur Wartung und Pflege des Fahrzeugs, zur Abholung oder Abgabe von Kundendienstfahrzeugen, Material, Auftragsbestätigungen, Stundenzetteln, Krankmeldungen und Urlaubsanträgen führt hier noch nicht zu einer Qualifizierung der betrieblichen Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte.

Beispiel 13 (AN ohne dauerhafte Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung)

Der **Kundendienstmonteur K**, der von seinem Arbeitgeber keiner betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist, sucht den Betrieb seines Arbeitgebers regelmäßig auf, um den Firmenwagen samt Material zu übernehmen, die Auftragsbestätigungen in Empfang zu nehmen und die Stundenzettel vom Vortag abzugeben.

Der K hat keine erste Tätigkeitsstätte. Der Betrieb seines Arbeitgebers wird auch durch das regelmäßige Aufsuchen nicht zur ersten Tätigkeitsstätte, da er seine eigentliche berufliche Tätigkeit an diesem Ort nicht ausübt.

Beispiel 14 (AN ohne dauerhafte Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung)

Die **Fahrer im ÖPV** (Öffentlicher Personennahverkehr) sollen ihr Fahrzeug immer an wechselnden Stellen im Stadtgebiet aufnehmen und in der Regel mindestens einmal wöchentlich die Kassen abrechnen. Die Kassenabrechnung sollen sie in der Geschäftsstelle oder in einem Betriebshof durchführen. Dort werden auch die Personalakten geführt oder sind Krank- und Urlaubsmeldungen abzugeben.

Das bloße Abrechnen der Kassen, die Führung der Personalakten sowie die Verpflichtung zur Abgabe der Krank- und Urlaubsmeldungen führt nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte am Betriebshof oder in der Geschäftsstelle, es sei denn, der Arbeitgeber ordnet die Arbeitnehmer dem Betriebshof oder der Geschäftsstelle arbeitsrechtlich als erste Tätigkeitsstätte zu.

Beispiel 15 (AN ohne dauerhafte Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung)

Der **LKW-Fahrer L** soll typischerweise arbeitstäglich den Betriebssitz des Arbeitgebers aufsuchen, um dort das Fahrzeug abzuholen sowie dessen Wartung und Pflege durchzuführen.

Allein das Abholen sowie die Wartung und Pflege des Fahrzeugs, als Hilfs- und Nebentätigkeiten, führen **nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte** am Betriebssitz des Arbeitgebers; allerdings handelt es sich in diesem Fall bei dem Betriebssitz um einen **so g. Sammelpunkt**.

Etwas anderes gilt nur, wenn der Arbeitgeber den Arbeitnehmer dem Betriebssitz arbeitsrechtlich als erste Tätigkeitsstätte **zuordnet**.

Beispiel 16 (AN ohne dauerhafte Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung)

Der Arbeitnehmer A (aus Köln) soll seine berufliche Tätigkeit an drei Tagen wöchentlich in einem **häuslichen Arbeitszimmer** ausüben und an zwei vollen Tagen wöchentlich in der betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers in Darmstadt tätig werden.

Das häusliche Arbeitszimmer ist **nie erste Tätigkeitsstätte**. Erste Tätigkeitsstätte ist hier vielmehr die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers in Darmstadt, da der Arbeitnehmer dort an zwei vollen Tagen wöchentlich beruflich tätig werden soll.

Beispiel 17 (AN ohne dauerhafte Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung)

Der Arbeitnehmer A (aus Köln) soll seine berufliche Tätigkeit im **häuslichen Arbeitszimmer** ausüben und zusätzlich jeden Arbeitstag für eine Stunde in der betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers in Düsseldorf tätig werden.

Das häusliche Arbeitszimmer ist **nie erste Tätigkeitsstätte**. Erste Tätigkeitsstätte ist hier vielmehr die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers in Düsseldorf, da der Arbeitnehmer dort typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll. In diesem Fall ist es unerheblich, dass dort weniger als 1/3 der gesamten regelmäßigen Arbeitszeit erbracht werden soll.

Beispiel 18 (AN ohne dauerhafte Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung)

Der Arbeitnehmer A soll seine berufliche Tätigkeit im **häuslichen Arbeitszimmer** ausüben und zusätzlich jeden Tag in einer anderen betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers tätig werden. Die Arbeitszeit in den verschiedenen Tätigkeitsstätten **beträgt jeweils weniger als 1/3 der gesamten Arbeitszeit** des Arbeitnehmers.

Das häusliche Arbeitszimmer ist **nie erste Tätigkeitsstätte**. Auch an den anderen Tätigkeitsstätten des Arbeitgebers hat der Arbeitnehmer **keine erste Tätigkeitsstätte**, da er diese Tätigkeitsstätten nicht arbeitstäglich aufsucht und dort jeweils weniger als 1/3 seiner gesamten Arbeitszeit tätig wird.

Beispiel 19 (AN ohne dauerhafte Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung)

Der Arbeitnehmer A übt seine Tätigkeit **nur bei wechselnden Kunden und im häuslichen Arbeitszimmer** aus.

Er hat **keine erste Tätigkeitsstätte**.

► **Gestaltungsmisbrauch gem. § 42 AO**

Aus dem Einführungsschreiben vom 30.09.2013 (Rz. 9):

„§ 42 AO ist zu beachten. **Insbesondere** bei Gesellschafter-Geschäftsführern, Arbeitnehmer-Ehegatten und sonstigen, mitarbeitenden Familienangehörigen ist entscheidend, ob die getroffenen Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten.“

Wortlaut der Vorschrift:

§ 42 Abgabenordnung
Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden ...

(2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

Hinweis:

Es ist allerdings **kein Gestaltungsmisbrauch**, den Arbeitnehmer **überhaupt nicht zuzuordnen** (vgl. Rz. 12 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013) bzw. einer betrieblichen Einrichtung zuzuordnen, in der der Arbeitnehmer nur einen ganz geringen Teil seiner Tätigkeit ausübt und daher dort **nur einmal im Monat tätig werden soll**, vgl. Rz. 6 und Beispiel 4 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013, abgedruckt auch auf Seite 7 (10) der Seminarmappe.

Ebenso liegt offenbar auch **kein Gestaltungsmisbrauch** vor, wenn der Arbeitgeber bei unverändertem Sachverhalt die **Zuordnungsentscheidung ändert** oder eine Tätigkeit in einer Filiale **z.B. auf 36 Monate befristet**, vgl. Beispiel 3 und 4 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013, abgedruckt auch auf Seite 7 (10) der Seminarmappe.

c) **Auswirkung auf die Dienstwagenbesteuerung**

Beispiel (Kalenderjahr 2013)

Der **Außendienstmitarbeiter A**, dessen Verkaufsgebiet Nord- und Mittelhessen ist, mit Wohnung und **Home-Office in Kassel** kommt aufgrund der getroffenen Absprachen **einmal wöchentlich ganztägig** mit dem auch zur privaten Nutzung überlassenen Dienstwagen des Arbeitgebers zur Erledigung von bestimmten beruflichen Tätigkeiten und zur Teilnahme an Besprechungen in den Betrieb des Arbeitgebers nach Frankfurt am Main.

Ergebnis:

Außendienstmitarbeiter A hat **im Betrieb des Arbeitgebers** in Frankfurt am Main **eine regelmäßige Arbeitsstätte**, da er mindestens 20 % seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit im Betrieb des Arbeitgebers tätig werden soll (BMF-Schreiben vom 15.12.2011 – GZ IV C 5 – S 2353/11/10010).

Folgen:

- Arbeitnehmer A aus Kassel erhält an seinem wöchentlichen „Innendiensttag“ im Betrieb des Arbeitgebers in Frankfurt am Main keine **Verpflegungsmehraufwendungen**, da er nicht im Rahmen einer Auswärtstätigkeit beruflich tätig wird.
- Sofern Arbeitnehmer A einen **Dienstwagen** nutzt, muss er jetzt neben der „normalen“ privaten Nutzung (1 % des Listenpreises) auch die Entfernung zwischen Wohnung in Kassel und regelmäßiger Arbeitsstätte in Frankfurt (Variante 1: monatlich mit 0,03 % des Listenpreises je Entfernungskilometer, Variante 2: jede Fahrt mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer) versteuern.

Variante 1 (früher als einzige Möglichkeit von der Finanzverwaltung zugelassen):

Pauschale Bewertung der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit 0,03 % pro Monat

Listenpreis (einschl. Sonderausstattung): 30.000,00 EUR
 Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte: 200 km

Ermittlung des monatlichen geldwerten Vorteils:		<u>1. Alternative</u>	<u>2. Alternative</u>
Private Nutzung:	1 % von 30.000,00 EUR	300,00 EUR	300,00 EUR
Fahrten W-A:	30.000,00 EUR x 0,03 % x 200 Entf.-km =	<u>1.800,00 EUR</u>	<u>1.800,00 EUR</u>
Geldwerter Vorteil:		2.100,00 EUR	2.100,00 EUR
./. Pauschalierung:	15 Tage x 200 Entf.-km x 0,30 EUR/Entf.-km =	<u>0,00 EUR</u>	<u>900,00 EUR</u>
Monatlich individuell zu versteuernder geldwerter Vorteil		<u>2.100,00 EUR</u>	<u>1.200,00 EUR</u>

Variante 2 (gem. BFH-Rechtsprechung durch BMF-Schreiben vom 01.04.2011 zugelassen):

Einzelbewertung der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit 0,002 % je Fahrt

Listenpreis (einschl. Sonderausstattung): 30.000,00 EUR
 Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte: 200 km

Ermittlung des monatlichen geldwerten Vorteils:		<u>1. Alternative</u>	<u>2. Alternative</u>
Private Nutzung:	1 % von 30.000,00 EUR	300,00 EUR	300,00 EUR
Fahrten W-A:	30.000,00 EUR x 0,002 % x 200 Entf.-km x 4 (ggf. 5) Fahrten =	<u>480,00 EUR</u>	<u>480,00 EUR</u>
Geldwerter Vorteil:		780,00 EUR	780,00 EUR
./. Pauschalierung:	4 Tage x 200 Entf.-km x 0,30 EUR/Entf.-km =	<u>0,00 EUR</u>	<u>240,00 EUR</u>
Monatlich individuell zu versteuernder geldwerter Vorteil		<u>780,00 EUR</u>	<u>540,00 EUR</u>

Beispiel (Kalenderjahr 2014)

Sachverhalt wie Kalenderjahr 2013. Der Arbeitnehmer ist auch im Kalenderjahr 2014 **wie bisher keiner betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet**, beachte jedoch „Die Reisekostenregelung als Fallstrick“ auf Seite 7 (15).

Ergebnis:

Außendienstmitarbeiter A ist **keiner betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet**, auch erfüllt er **nicht die quantitativen Merkmale für eine Zuordnung** zu einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers (das Home-Office ist keine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der Betrieb wird weder arbeitstäglich, noch zwei volle Arbeitstage je Woche noch mind. 1/3 der regelmäßigen Arbeitszeit aufgesucht).

Mangels erster Tätigkeitsstätte sind auch **keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu versteuern**.

Es ist **lediglich monatlich ein geldwerter Vorteil i.H.v. 300,00 EUR** für die private Nutzung des Dienstwagens zu versteuern.

► **Geldwerter Vorteil bei der Dienstwagenbesteuerung ab 01.01.2014 in bestimmten Fällen auch ohne erste Tätigkeitsstätte**

Die **Entfernungspauschale** beim **Werbungskostenabzug** in der persönlichen Einkommensteuerveranlagung und beim **pauschalversteuerten Fahrtkostenersatz** durch den Arbeitgeber und damit ein geldwerter Vorteil im Rahmen der Dienstwagenbesteuerung mit **0,03 v.H. des Listenpreises** ist ab 01.01.2014 nicht nur anzusetzen für

- **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte,**
- sondern auch, wenn **keine erste Tätigkeitsstätte vorhanden ist** und Arbeitnehmer **„nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen** sowie den diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit **dauerhaft denselben Ort oder das dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise aufsuchen“**.

Zu **weiteren Einzelheiten** zum **Begriff des „Sammelpunktes“** vgl. Rz. 37 bis 39 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013 (BStBl 2013 Teil I Seite 1279):

Liegt **keine erste Tätigkeitsstätte** (nach Rz. 6 ff. oder Rz. 25 ff.) **vor** und bestimmt der Arbeitgeber durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung, dass der Arbeitnehmer sich **dauerhaft** (Rz. 13 ff.) **typischerweise arbeitstäglich an einem festgelegten Ort**, der die Kriterien für eine erste Tätigkeitsstätte nicht erfüllt, **einfinden soll**, um von dort seine unterschiedlichen eigentlichen Einsatzorte aufzusuchen oder von dort seine berufliche Tätigkeit aufzunehmen (z. B. Treffpunkt für einen betrieblichen Sammeltransport, das Busdepot, der Fährhafen), **werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu diesem vom Arbeitgeber festgelegten Ort wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt**; für diese Fahrten dürfen Fahrtkosten nur im Rahmen des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG (Entfernungspauschale) angesetzt werden.

Beispiel 23

Bus- oder LKW-Fahrer haben regelmäßig keine erste Tätigkeitsstätte.

Lediglich, wenn dauerhaft und typischerweise arbeitstäglich ein vom Arbeitgeber festgelegter Ort aufgesucht werden soll, werden die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort/Sammelpunkt gleich behandelt mit den Fahrten von der Wohnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte.

Beispiel 24 (Hinweis: Besonders interessant für Kundendienstmonteure, die ein betriebliches Kfz mit nach Hause nehmen)

Kundendienstmonteure haben ebenfalls in der Regel keine erste Tätigkeitsstätte.

Nur dann, wenn dauerhaft und typischerweise arbeitstäglich ein vom Arbeitgeber festgelegter Ort aufgesucht werden soll, werden die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort/Sammelpunkt ebenso behandelt wie die Fahrten von der Wohnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte.

Beispiel 25

Seeleute, die auf einem Schiff tätig werden sollen, haben in der Regel keine erste Tätigkeitsstätte, da das Schiff keine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers ist.

Soll der Dienstantritt, die Ein- und Ausschiffung aber typischerweise arbeitstäglich von dem gleichen Anleger (wie z. B. einem Fähranleger, Liegeplatz des Seenotrettungskreuzers, Anleger des Fahrgastschiffes) erfolgen, werden die Fahrten zu diesem Ort/Sammelpunkt ebenso behandelt wie die Fahrten von der Wohnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte.

Beispiel 26

Angestellte Lotsen haben üblicherweise keine erste Tätigkeitsstätte, wenn sie ihre Tätigkeit typischerweise auf verschiedenen Schiffen ausüben sollen.

Fahrten von der Wohnung zu einer vom Arbeitgeber festgelegten Lotsenstation oder Lotsenwechselstation, um von dort zum Einsatz auf ein Schiff verbracht zu werden, werden ebenso behandelt wie die Fahrten von der Wohnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte.

Treffen sich mehrere Arbeitnehmer typischerweise arbeitstäglich an einem bestimmten Ort, um von dort aus gemeinsam zu ihren Tätigkeitsstätten zu fahren (**privat organisierte Fahrgemeinschaft**), liegt kein „Sammelpunkt“ nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG vor. Es fehlt insoweit an einer dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegung des Arbeitgebers.

Auf die Berücksichtigung von Verpflegungspauschalen oder Übernachtungskosten als Werbungskosten oder den steuerfreien Arbeitgeberersatz hierfür hat diese Festlegung hingegen keinen Einfluss, da der Arbeitnehmer weiterhin außerhalb einer ersten Tätigkeitsstätte und somit auswärts beruflich tätig wird. Es wird keine erste Tätigkeitsstätte fingiert, sondern nur die Anwendung der Entfernungspauschale für die Fahrtkosten von der Wohnung zu diesem Ort sowie die Besteuerung eines geldwerten Vorteils bei Dienstwagengestellung durch den Arbeitgeber nach § 8 Absatz 2 Satz 3 und 4 EStG festgelegt und der steuerfreie Arbeitgeberersatz für diese Fahrten nach § 3 Nummer 13 oder Nummer 16 EStG ausgeschlossen.

► **Zusammenfassendes Fallbeispiel**
(in Anknüpfung an Beispiel 24 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013)

Arbeitnehmer A ist **Kundendienstmonteur** und hat Anspruch auf einen **Firmenwagen**, den er auch privat nutzen darf und somit **auch mit nach Hause nimmt**. Eine **dauerhafte Zuordnung** zu einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines Kunden hat der Arbeitgeber **nicht vorgenommen**. Soweit der Arbeitnehmer den Betrieb des Arbeitgebers aufsucht, geht er dort seiner eigentlichen Tätigkeit nicht nach.

Der Kundendienstmonteur hat **grundsätzlich keine erste Tätigkeitsstätte**. Neben der privaten Nutzung des Firmenwagens sind **keine Fahrten** zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu versteuern. Die Höhe der **Verpflegungsmehraufwendungen** berechnet sich stets anhand der beruflichen Abwesenheit von der Wohnung, auch an Tagen, an denen der Betrieb des Arbeitgebers aufgesucht wird.

Fallabwandlung 1

Der Arbeitnehmer ist zwar wie im Ausgangsfall **dem Betrieb des Arbeitgebers nicht zugeordnet**, aber durch arbeitsrechtliche Festlegung **verpflichtet, grundsätzlich einmal täglich morgens den Betrieb aufzusuchen**, um Kundenaufträge abzuholen und abzurechnen.

Der Arbeitnehmer hat **zwar keine erste Tätigkeitsstätte im Betrieb des Arbeitgebers**, da er diesem weder zugeordnet ist noch im Betrieb trotz arbeitstäglichem Aufsuchen seiner eigentlichen Tätigkeit nachgeht, aber die **täglichen Fahrten in den Betrieb werden wie Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte behandelt**, so dass hierfür ein geldwerter Vorteil (im Regelfall mit 0,03 v.H. des Listenpreises für jeden Entfernungskilometer) anzusetzen ist.

Die **Verpflegungsmehraufwendungen** berechnen sich wie im Ausgangsfall stets anhand der beruflichen **Abwesenheit von der Wohnung**, da sich der Arbeitnehmer auch bei Aufsuchen des Betriebs auf **einer steuerlichen Auswärtstätigkeit** befindet.

Fallabwandlung 2

Der Arbeitgeber hat den Arbeitnehmer **dem Betrieb eindeutig zugeordnet** oder die **Finanzverwaltung** unterstellt eine solche Zuordnung, weil sich z.B. die **Höhe der Verpflegungsmehraufwendungen** vereinbarungsgemäß nach der **Abwesenheitsdauer vom Betrieb berechnet**.

Es sind **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu versteuern** (im Regelfall mit 0,03 v.H. des Listenpreises für jeden Entfernungskilometer), auch wenn keine Verpflichtung besteht, den Betrieb täglich aufzusuchen bzw. der Arbeitnehmer dort seiner eigentlichen Tätigkeit nicht nachgeht.

d) **Zusammenfassung**

Nutzt der Arbeitgeber die ab dem Kalenderjahr 2014 bestehende Möglichkeit, eine bestimmte ortsfeste betriebliche Einrichtung als **erste Tätigkeitsstätte arbeits- oder dienstrechtlich festzulegen**, folgt das Steuerrecht dieser Vorgabe. Hierdurch erhalten alle Beteiligten **Rechts- und Planungssicherheit**.

Arbeitgeber und Arbeitnehmer habe es im Rahmen der der vertraglichen Vereinbarungen letztlich **bis an die Grenze des Gestaltungsmissbrauchs im Sinne von § 42 AO** in der Hand, die erste Tätigkeitsstätte und damit die **steuerlichen Folgen** in Bezug auf die steuerfreie Erstattung von Reisekosten und die Dienstwagenbesteuerung und den Werbungskostenabzug festzulegen.

Mit dem **Einführungsschreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30.09.2013** (BStBl 2013 Teil I Seite 1279) hat die Finanzverwaltung dem Praktiker eine **Übersicht über die neuen Regelungen** mit insgesamt 53 Beispielen an die Hand gegeben.

Zu bisher ungeklärten Problemen kann zudem weiterhin eine – kostenfreie – **Anrufungsauskunft** beim Betriebsstätten-Finanzamt nach § 42e EStG eingeholt werden.

Zur **Anrufungsauskunft** vgl. auch Seite 7 (56) ff. der Seminarmappe.

Praxis-Tipp:

Im **neuen Reisekostenrecht ab 01.01.2014** ist die **tatsächliche Anwesenheit** des Arbeitnehmers an einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zur Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte **nicht mehr unmittelbar maßgebend**.

Allen Arbeitgebern steht es frei, bei mehreren Dienstorten die für den Arbeitnehmer **günstigere erste Tätigkeitsstätte festzulegen**. Bestehende **Arbeitsverträge** usw. sollten daher **durchgesehen** und ggf. **Regelungen** zur ersten Tätigkeitsstätte **ergänzt oder geändert werden**.

Auswirkungen ergeben sich nicht nur bei der steuerfreien Erstattung von **Reisekosten**, im Rahmen der **Dienstwagenbesteuerung** (einschl. umsatzsteuerlicher Auswirkungen) und bei **Fahrtkostenzuschüssen**, sondern auch bei den **Werbungskosten** in der persönlichen Einkommensteuerveranlagung der Arbeitnehmer (Entfernungspauschale, Verpflegungsmehraufwendungen etc.).

„**CHECKLISTE**“: Erfolgte arbeitsrechtliche **Zuordnungen** nach dem Günstigkeitsprinzip **überprüfen**, Zuordnungen **ausdrücklich vereinbaren, ändern bzw. aufheben**, Reisekostenregelungen auf „versteckte“ Zuordnungsentscheidungen prüfen und ggf. anpassen, bei Kundendienstmonteuren usw. „**Sammelpunkt-Problematik**“ **prüfen**, Einsatz „bis auf weiteres“ **in Befristung bis max. 48 Monate ändern**.

Änderungen im Arbeits-, Lohnsteuer- und SV-Recht zum 01.01.2014	- 7 (24) -	Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht zum 01.01.2014 (Kapitel 7)
---	------------	--

7.3. Höhe, Dauer und Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen

a) Verpflegungsmehraufwendungen bei eintägigen Auswärtstätigkeiten

Bei den Pauschalen für **Verpflegungsmehraufwendungen** bei **eintägigen Auswärtstätigkeiten** wird statt der bisherigen dreistufigen Staffelung ab 01.01.2014 **eine zweistufige Staffelung** der Pauschalen (im Inland 12,00 EUR und 24,00 EUR, Wegfall der bisher niedrigsten Pauschale von 6,00 EUR) eingeführt.

Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeiten ohne Übernachtung			
<u>01.01.2002 bis 31.12.2013</u>		<u>ab 01.01.2014</u>	
<u>Abwesenheit</u>	<u>Pauschbetrag</u>	<u>Abwesenheit</u>	<u>Pauschbetrag</u>
weniger als 8 Stunden	---	nicht mehr als 8 Stunden	---
mindestens 8 Stunden	6,00 EUR	mehr als 8 Stunden	12,00 EUR
mindestens 14 Stunden	12,00 EUR		
mindestens 24 Stunden	24,00 EUR	mindestens 24 Stunden	24,00 EUR

Die Tabelle gilt – wie bisher – auch bei Arbeitnehmern, **die kalendertagübergreifende Auswärtstätigkeiten ohne Übernachtung** durchführen (z.B. als Nachtkurierfahrer von 20.00 bis 06.00 Uhr = 10 Stunden = 12,00 EUR ab 01.01.2014), sog. „Mitternachtsregelung“.

Zusammenfassendes Fallbeispiel (Auswärtstätigkeiten ohne Übernachtung)

Ein Arbeitnehmer ist anlässlich einer beruflich veranlassten **Auswärtstätigkeit ohne Übernachtung** insgesamt ... Stunden unterwegs.

Folgende Verpflegungsmehraufwendungen kann der Arbeitgeber (vorbehaltlich einer Kürzung wegen unentgeltlicher Mahlzeitengewährung durch den Arbeitgeber, vgl. dazu weiter hinten) steuerfrei ersetzen:

<u>Abwesenheit</u>	<u>Jahr 2013</u>	<u>Jahr 2014</u>
7 Stunden 30 Minuten	0,00 EUR	0,00 EUR
8 Stunden 00 Minuten	6,00 EUR	0,00 EUR
8 Stunden 30 Minuten	6,00 EUR	12,00 EUR

Änderungen im Arbeits-, Lohnsteuer- und SV-Recht zum 01.01.2014	- 7 (25) -	Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht zum 01.01.2014 (Kapitel 7)
---	------------	--

b) Verpflegungsmehraufwendungen bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten

Bei den **Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen** für mehrtägige Auswärtstätigkeiten wird im neuen Recht ab 01.01.2014 nur noch zwischen Tagen, an denen der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung bzw. ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist (24,00 EUR), sowie An- und Abreisetagen unterschieden (12,00 EUR).

Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeiten mit Übernachtung			
<u>01.01.2002 bis 31.12.2013</u>		<u>ab 01.01.2014</u>	
<u>Abwesenheit</u>	<u>Pauschbetrag</u>	<u>Abwesenheit</u>	<u>Pauschbetrag</u>
weniger als 8 Stunden	---	An- und Abreisetage	12,00 EUR
mindestens 8 Stunden	6,00 EUR		
mindestens 14 Stunden	12,00 EUR	Abwesenheitstage mit einer Abwesenheit von 0.00 bis 24.00 Uhr („Zwischentage“)	24,00 EUR
mindestens 24 Stunden	24,00 EUR		

Hinweis: Für Kalendertage, die **An- oder Abreisetage** darstellen, **entfallen** zum 01.01.2014 die bisher geltenden **Mindestabwesenheitszeiten** von 8 bzw. 14 Stunden und es kann **jeweils** für diesen Kalendertag unabhängig von der Dauer der Abwesenheit ein Tagegeld in Höhe von 12,00 EUR angesetzt werden.

An Kalendertagen, an denen sowohl die **Rückreise nach einer mehrtägigen Dienstreise als auch die Anreise zu einer weiteren mehrtägigen Dienstreise** erfolgt, kann ebenfalls **insgesamt nur ein Tagegeld von 12,00 EUR** angesetzt werden, vgl. auch *BMI-Rundschreiben vom 14.11.2013 (GMBI 2013 Seite 1258) und Neue Wirtschafts-Briefe (NWB) Nr. 4/2014 vom 20.01.2014 Seite 178.*

Zusammenfassendes Fallbeispiel (Auswärtstätigkeiten mit Übernachtung)

Ein Arbeitnehmer ist anlässlich einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit mit Übernachtung **von Montag 20.00 Uhr bis Mittwoch 23.30 Uhr** unterwegs.

Folgende Verpflegungsmehraufwendungen kann der Arbeitgeber (vorbehaltlich einer Kürzung wegen unentgeltlicher Mahlzeitengewährung durch den Arbeitgeber, vgl. dazu weiter hinten) steuerfrei ersetzen:

<u>Abwesenheit</u>			<u>Jahr 2013</u>	<u>Jahr 2014</u>
Montag	20.00 bis 24.00 Uhr	4,0 Stunden	0,00 EUR	12,00 EUR
Dienstag	00.00 bis 24.00 Uhr	24,0 Stunden	24,00 EUR	24,00 EUR
Mittwoch	00.00 bis 23.30 Uhr	23,5 Stunden	<u>12,00 EUR</u>	<u>12,00 EUR</u>
			36,00 EUR	48,00 EUR

Fallabwandlung:

Aufgrund eines **unfallbedingten Staus auf der Autobahn** beendet der Arbeitnehmer die Auswärtstätigkeit erst **in der Nacht zum Donnerstag um 0.30 Uhr.**

Folgende Verpflegungsmehraufwendungen kann der Arbeitgeber (vorbehaltlich einer Kürzung wegen unentgeltlicher Mahlzeitengewährung durch den Arbeitgeber, vgl. dazu weiter hinten) steuerfrei ersetzen:

<u>Abwesenheit</u>			<u>Jahr 2013</u>	<u>Jahr 2014</u>
Montag	20.00 bis 24.00 Uhr	4,0 Stunden	0,00 EUR	12,00 EUR
Dienstag	00.00 bis 24.00 Uhr	24,0 Stunden	24,00 EUR	24,00 EUR
Mittwoch	00.00 bis 24.00 Uhr	24,0 Stunden	24,00 EUR	24,00 EUR
Donnerstag	00.00 bis 00.30 Uhr	0,5 Stunden	<u>0,00 EUR</u>	<u>12,00 EUR</u>
			<u>48,00 EUR</u>	<u>72,00 EUR</u>

c) Lohnsteuerpauschalierung von steuerpflichtigen Reisekostenvergütungen mit 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG

Nach dem Jahressteuergesetz 1997 hat der Arbeitgeber seit 01.01.1997 die Möglichkeit, die Lohnsteuer auf steuerpflichtige Teile des von ihm ersetzten höheren Aufwandes für **Verpflegung** mit einem **festen Pauschalsteuersatz von 25 %** zu übernehmen.

Wie bisher kann der Arbeitgeber auch ab 01.01.2014 höhere (steuerpflichtige) Verpflegungsmehraufwendungen nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG mit 25 % bei gleichzeitiger Sozialversicherungsfreiheit pauschalversteuern.

Die Pauschalversteuerung für Leistungen des Arbeitgebers oberhalb der steuerfreien Pauschbeträge ist auf die auf die **Differenz zwischen den einfachen Pauschbeträgen** (ab 2014: 12,00 EUR und 24,00 EUR) **und den doppelten Pauschbeträge** (ab 2014: 24,00 EUR und 48,00 EUR) **begrenzt.**

Der Arbeitgeber kann somit dem Arbeitnehmer das Doppelte des steuerfreien Pauschbetrags erstatten und die zusätzlichen Aufwendungen, also die **Differenz** zwischen dem doppelten und dem einfachen Pauschbetrag, **mit 25 % pauschal versteuern.**

Danach ergeben sich folgende **Höchstbeträge** Verpflegungsmehraufwendungen:

Abwesenheit im Jahr 2014	Steuerfreie Leistung des Arbeitgebers	Steuerbegünstigte Leistung des Arbeitgebers	Insgesamt
mehr als 8 Stunden bzw. An-/Abreisetage	12,00 EUR	12,00 EUR	24,00 EUR
mind. 24 Stunden bzw. „Zwischentage“	24,00 EUR	24,00 EUR	48,00 EUR

Durch die ab 01.01.1997 zulässige Lohnsteuerpauschalierung mit einem Steuersatz von 25 % nach § 40 Abs. 2 EStG entsteht **Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung**, § 1 Abs. 1 Nr. 3 Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV).

Beispiel 1 (Kalenderjahr 2014, eintägige Auswärtstätigkeit)

Ein Arbeitnehmer erhält aufgrund einer tarifvertraglichen Vereinbarung bei einer **Abwesenheit von 10 Stunden** eine Erstattung für Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von **20,00 EUR**.

Der Arbeitgeber kann **12,00 EUR steuerfrei** erstatten und den darüber hinausgehenden Betrag von **8,00 EUR mit 25 % pauschal versteuern**.

Beispiel 2 (Kalenderjahr 2014, eintägige Auswärtstätigkeit)

Ein Arbeitnehmer erhält aufgrund einer tarifvertraglichen Vereinbarung bei **einer Abwesenheit von 7 Stunden** eine Erstattung für Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von **5,00 EUR**.

Der Arbeitgeber kann den Betrag von 5,00 EUR **nicht steuerfrei** erstatten, da hierfür eine Mindestabwesenheit von 8 Stunden erforderlich ist. Auch eine **Pauschalierung mit 25 % ist nicht möglich**, weil auch hierfür eine Mindestabwesenheit von 8 Stunden erforderlich ist.

Der Betrag von 5,00 EUR ist daher nach den **individuellen Besteuerungsmerkmalen** lt. ELStAM-Datensatz oder im Rahmen einer **Pauschalierung gem. § 40 Abs. 1 EStG** mit einem betriebsindividuellen Durchschnittssteuersatz (Antragstellung beim Finanzamt erforderlich) zu versteuern.

Beispiel 3 (Kalenderjahr 2014, mehrtägige Auswärtstätigkeit)

Nach einer **Betriebsvereinbarung** steht dem Arbeitnehmer bei einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit **für jeden Tag** mit über 12stündiger Abwesenheit **ein Pauschbetrag von 20,00 EUR** zu. Der Arbeitnehmer beginnt seine Auswärtstätigkeit am Montag um 08.00 Uhr und kehrt am Mittwoch um 18.00 Uhr zurück. Der Erstattungsbetrag beläuft sich auf (3 x 20,00 EUR =) 60,00 EUR.

Der Arbeitgeber kann zur Ermittlung des steuerpflichtigen Teils von der **Gesamterstattung** die Summe der für die einzelnen Tage höchstzulässigen steuerfreien Verpflegungsmehraufwendungen abziehen.

Gesamterstattung: 60,00 EUR

Höchstzulässige steuerfreie Einzelerstattungen:

Montag	(Anreisetag)	12,00 EUR	
Dienstag	(Zwischentag)	24,00 EUR	
Mittwoch	(Abreisetag)	<u>12,00 EUR</u>	48,00 EUR

Steuerpflichtig			<u>12,00 EUR</u>

Der steuerpflichtige Betrag von 12,00 EUR kann mit 25 % pauschaliert werden, da mit 12,00 EUR die Differenz zwischen den einfachen Pauschbeträgen (48,00 EUR) und den doppelten Pauschbeträgen (96,00 EUR) nicht überschritten wurde.

► **Allgemeine Hinweise zur Lohnsteuerpauschalierung**

Der Arbeitgeber ist bei der Zahlung von steuerpflichtigen Reisekostenvergütungen **nicht verpflichtet**, von der bestehenden Pauschalierungsmöglichkeit mit 25 % Gebrauch zu machen, es sei denn, die Verpflichtung ergibt sich aus Tarifverträgen, Betriebsvereinbarungen oder einzelvertraglichen Vereinbarungen.

Arbeitgeber, die die **Pauschalierungsmöglichkeit mit 25 % nicht nutzen wollen**, sollten jedoch beachten, dass bei Arbeitnehmern mit Arbeitslöhnen unterhalb der Beitragsbemessungsgrenzen durch den Verzicht auf die Lohnsteuerpauschalierung die **Beitragsfreiheit entfällt** und somit bis **zu 40 % Sozialversicherungsbeiträge** entstehen. Daher dürfte es in der **Gesamtbetrachtung** selbst bei „geringverdienenden“ Arbeitnehmern, die keine Lohnsteuer zahlen, **nicht sinnvoll** sein, auf die Pauschalierung **zu verzichten**.

Der Arbeitgeber ist vom **Steuergesetzgeber** aus **nicht verpflichtet**, für alle Arbeitnehmer **einheitlich zu verfahren**. Er kann durchaus für bestimmte Arbeitnehmer eine Pauschalversteuerung mit 25 % vornehmen, während für andere Arbeitnehmer eine individuelle Versteuerung erfolgt. Ohne Vorliegen einer sachlichen Begründung für eine derartige Differenzierung wäre jedoch der **arbeitsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz** verletzt.

Der Arbeitgeber hat die pauschale Lohnsteuer von 25 % **zu übernehmen**, § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG. Er ist **Schuldner** der pauschalen Lohnsteuer, § 40 Abs. 3 Satz 2 EStG. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichtes kann der Arbeitgeber jedoch (sofern keine arbeitsvertraglichen Absprachen entgegenstehen) die pauschale Lohnsteuer **im Innenverhältnis** an den Arbeitnehmer **weiterbelasten**.

► **Weitere Einzelheiten zur Lohnsteuerpauschalierung von Reisekosten**

Zu **weiteren Einzelheiten** vgl. *Kapitel 3 der Seminarmappe zur Seminarveranstaltung „Reise- und Bewirtungskosten im Steuerrecht (mit den Änderungen zum 01.01.2014)“*.

Seminar-Tipp für weiterführende Informationen zum Reisekostenrecht

„Reise- und Bewirtungskosten im Steuerrecht – mit den Änderungen zum 01.01.2014 (LOSO 17)“

Nächster Termin: 13.10.2014 in Darmstadt (360,00 EUR zzgl. MwSt., bei gleichzeitiger Anmeldung von mindestens zwei Personen: 324,00 EUR zzgl. MwSt.)

d) Berechnung der Dreimonatsfrist

- Längerfristige Auswärtstätigen an derselben Tätigkeitsstätte: Bei der Berechnung der **4-Wochenfrist für Verpflegungsmehraufwendungen** bei Unterbrechung der Tätigkeit können künftig auch urlaubs- und krankheitsbedingte Unterbrechungen zu einem Neubeginn der 3-Monatsfrist führen.

Erläuterungen:

Wie bisher ist die steuerfreie Erstattung der Verpflegungsmehraufwendungen **auf die ersten drei Monate** einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit **an derselben Tätigkeitsstätte** beschränkt. Um die Berechnung der Dreimonatsfrist **zu vereinfachen**, wird **eine rein zeitliche Bemessung** der Unterbrechungsregelung eingeführt.

Danach führt eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte **generell zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist**, wenn die **Unterbrechung mindestens vier Wochen dauert** (§ 9 Abs. 4a Satz 7 EStG). Der Grund der Unterbrechung ist unerheblich, es zählt nur noch die Unterbrechungsdauer.

Dies gilt auch, wenn die Unterbrechung der Tätigkeit **schon vor dem 01.01.2014 begonnen hat** (z.B. Erkrankung und/oder Urlaub vom 15.12. 2013 bis 20.01.2014).

Beispiel 30 aus BMF-Schreiben vom 30.09.2013 (BStBl 2013 Teil I Seite 1279)

Der Arbeitnehmer A (aus Darmstadt) musste seine Tätigkeit in Berlin wegen einer **Krankheit ab dem 15. Dezember 2013 unterbrechen**. Er nimmt seine Tätigkeit in Berlin **am 20. Januar 2014 wieder auf**.

Die berufliche Tätigkeit des A in Berlin wurde für mindestens vier Wochen unterbrochen. A kann somit **für weitere drei Monate seiner Tätigkeit in Berlin** Verpflegungspauschalen als Werbungskosten geltend machen oder steuerfrei durch den Arbeitgeber ersetzt bekommen.

Eine berufliche Tätigkeit an „derselben“ Tätigkeitsstätte liegt wie bisher nur vor, wenn der Arbeitnehmer an dieser mindestens **an mindestens drei Tagen in der Woche** tätig wird. Die Dreimonatsfrist beginnt daher nicht, solange die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als an zwei Tagen wöchentlich aufgesucht wird.

Die Dreimonatsfrist wird jedoch bereits dann in Gang gesetzt, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte in (nur) einer Woche an drei Tagen aufgesucht wird. Die Prüfung des Unterbrechungszeitraums und des Ablaufs der Dreimonatsfrist erfolgt stets **im Nachhinein** (Ex-post-Betrachtung).

Bei beruflichen Tätigkeiten auf **mobilen, nicht ortsfesten betrieblichen Einrichtungen** wie z.B. Fahrzeugen, Flugzeugen oder Schiffen **findet die Dreimonatsfrist wie bisher keine Anwendung**. Entsprechendes gilt für eine Tätigkeit in einem **weiträumigen Tätigkeitsgebiet**.

Änderungen im Arbeits-, Lohnsteuer- und SV-Recht zum 01.01.2014	- 7 (30) -	Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht zum 01.01.2014 (Kapitel 7)
---	------------	--

e) Auslandstagegelder

Für **Tätigkeiten im Ausland** gibt ab 01.01.2014 wie im Inland **nur noch zwei Pauschalen**, und zwar **ein volles Tagegeld** (für mind. 24 Stunden Abwesenheit bzw. für „Zwischentage“) und **ein „Zwei-Drittel-Tagegeld“** (für mehr als 8 Stunden Abwesenheit bzw. An-, Abreisetage).

Die entsprechenden Beträge für 2014 wurden vom Bundesministerium der Finanzen **durch BMF-Schreiben vom 11.11.2013** bekanntgemacht, vgl. Seite 7 (53) der Seminarmappe.

Zu **weiteren Einzelheiten** im Zusammenhang mit Auslandsreisekosten vgl. *Kapitel 5 der Seminarmappe „Reise- und Bewirtungskosten im Steuerrecht“*.

Beispiele (Reisen vom 01.01. bis zum 31.12.2013)

<u>Land</u>	<u>Verpflegungsmehraufwendungen Abwesenheitsdauer je Kalendertag</u>			<u>Übernachtungs- kosten</u>
	<u>mindestens 24 Stunden</u>	<u>mindestens 14 Stunden</u>	<u>mindestens 8 Stunden</u>	
Dänemark	60,00 EUR	40,00 EUR	20,00 EUR	150,00 EUR
Frankreich	44,00 EUR	29,00 EUR	15,00 EUR	81,00 EUR
Großbritannien	42,00 EUR	28,00 EUR	14,00 EUR	119,00 EUR
Italien	34,00 EUR	23,00 EUR	12,00 EUR	126,00 EUR
Luxemburg	47,00 EUR	32,00 EUR	16,00 EUR	102,00 EUR
Österreich	29,00 EUR	20,00 EUR	10,00 EUR	92,00 EUR
Schweden	72,00 EUR	48,00 EUR	24,00 EUR	165,00 EUR
Schweiz	48,00 EUR	32,00 EUR	16,00 EUR	139,00 EUR

Beispiele (Reisen ab 01.01.2014, ggf. einschl. länderspezifischer Anpassungen zum 01.01.2014)

<u>Land</u>	<u>Verpflegungsmehraufwendungen Abwesenheitsdauer je Kalendertag</u>			<u>Übernachtungs- kosten</u>
	<u>mind. 24 Std., Zwischentag</u>	<u>über 8 Stunden, An-, Abreisetag</u>		
Dänemark	60,00 EUR	40,00 EUR	20,00 EUR	150,00 EUR
Frankreich	44,00 EUR	29,00 EUR	15,00 EUR	81,00 EUR
Großbritannien	42,00 EUR	28,00 EUR	14,00 EUR	119,00 EUR
Italien	34,00 EUR	23,00 EUR	12,00 EUR	126,00 EUR
Luxemburg	47,00 EUR	32,00 EUR	16,00 EUR	102,00 EUR
Österreich	29,00 EUR	20,00 EUR	10,00 EUR	92,00 EUR
Schweden	72,00 EUR	48,00 EUR	24,00 EUR	165,00 EUR
Schweiz	48,00 EUR	32,00 EUR	16,00 EUR	139,00 EUR

f) **Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen bzw. Versteuerung des Sachbezugswertes bei arbeitgeberveranlasster Mahlzeitengewährung**

- Bei der **vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Verpflegung** (bis 60,00 EUR pro Mahlzeit einschl. Getränke) anlässlich einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Inland erfolgt in Anlehnung an das bis 31.12.1995 gültige Recht eine Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen um 20 % von 24,00 EUR = 4,80 EUR für ein Frühstück und um jeweils 40 % vom 24,00 EUR = 9,60 EUR für ein Mittag- oder Abendessen.

Bei einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit unter acht Stunden, ohne Stundenachweis (z.B. mangels Reisekostenabrechnung) bzw. nach Ablauf der Dreimonatsfrist ist grundsätzlich der amtliche Sachbezugswert für arbeitgeberveranlasste Mahlzeiten anzusetzen, wenn der Preis der Mahlzeit einschl. Getränke 60,00 EUR (bisher 40,00 EUR) nicht übersteigt. Ferner wird diese Fälle eine neue Pauschalierungsmöglichkeit mit 25 % geschaffen, § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG (neu). Zum Wesen der **Lohnsteuerpauschalierung** vgl. Hinweise auf Seite 7 (28) der Seminarmappe.

► **Voraussetzungen für eine arbeitgeberveranlasste übliche Mahlzeitengewährung**

Das Frühstück, das Mittag- oder Abendessen bei **beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten** ist nach Rz. 63 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013 (BStBl 2013 Teil I Seite 1279) dann vom Arbeitgeber veranlasst, wenn

- eine „**übliche Beköstigung**“ vorliegt, d.h. der **Wert der Mahlzeit 60,00 EUR** (einschl. Getränke) **nicht übersteigt und**
- die **Mahlzeit unmittelbar vom Arbeitgeber** oder in dessen Auftrag von einem Dritten abgegeben wird oder
- die **Aufwendungen** für die Mahlzeitenabgabe durch einen Dritten vom Arbeitgeber dienst- oder arbeitsrechtlich **ersetzt werden** und die **Rechnung über die Mahlzeit auf den Arbeitgeber** ausgestellt ist (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 Satz 6 LStR 2013) oder (neu seit 01.01.2014) es sich um eine **Kleinbetragsrechnung** i.S.d. § 14 Abs. 6 Nr. 3 UStG i.V.m. § 33 UStDV handelt, die dem Arbeitgeber im Original vorliegt (Gesamtbetrag bis max. 150,00 EUR, Angabe des Arbeitgebers als Leistungsempfänger nicht zwingend notwendig, Angabe des Arbeitnehmers als Leistungsempfänger jedoch schädlich).

Sind **diese drei Voraussetzungen** für eine übliche, arbeitgeberveranlasste Mahlzeitengewährung anlässlich einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit **erfüllt** (typische Fälle sind z.B. Hotelfrühstück und Seminarmittagessen), erfolgt

- eine **Kürzung des steuerfreien Tagesgeldes** für Verpflegungsmehraufwendungen (hierdurch entfällt die Versteuerung der Mahlzeit als geldwerter Vorteil) bzw.
- eine **Versteuerung des Sachbezugswertes** mit 1,63 EUR (Wert für das Kalenderjahr 2014) für ein Frühstück bzw. 3,00 EUR (Wert für das Jahr 2014) für ein Mittag- oder Abendessen (wenn eine Kürzung des steuerfreien Tagesgeldes nicht möglich ist).

Wichtig:

Bei der Frage „Kürzung des Tagegeldes oder Bewertung mit dem Sachbezugswert?“ besteht ab 01.01.2014 (steuerrechtlich) **kein Wahlrecht für den Arbeitgeber bzw. Arbeitnehmer.**

Wenn übliche Mahlzeiten, die auf einer **Auswärtstätigkeit** gewährt werden, **arbeitgeberveranlasst** im Sinne der Rz. 63 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013 sind und damit **grundsätzlich mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten sind**, hat ab 01.01.2014 (steuerrechtlich) die Kürzung des Tagegeldes mit 20 % bzw. 40 % je Mahlzeit zu erfolgen.

Die Kürzung des Tagegeldes mit 20 % bzw. 40 % hat dabei immer auf den vollen Tagessatz von 24,00 EUR bei Inlandsreisen zu erfolgen, auch wenn für den Tag der Mahlzeitengewährung nur eine Pauschale von 12,00 EUR in Betracht kommt.

Achtung: Die Kürzung des Tagegeldes (aber nicht die Steuerpflicht der Mahlzeit mit dem Sachbezugswert) gilt auch dann, wenn die Mahlzeit eigentlich steuerfrei ist (z.B. bei Gewährung anlässlich einer **Betriebsveranstaltung** oder einer **arbeitgeberveranlassten Geschäftsfreundebewirtung**), *vgl. auch Ausführungen auf Seite 7 (41) ff. und Übersicht auf Seite 7 (48) der Seminarmappe.*

Nur wenn für eine eintägige Auswärtstätigkeit **kein Tagegeld steuerfrei gezahlt wird** (z.B. weil der Arbeitnehmer unter acht Stunden abwesend ist oder keine Reisekostenabrechnung einreicht und damit die für die Höhe des Tagegeldes notwendige Dokumentation der Abwesenheitszeit fehlt) ist eine **Versteuerung mit dem amtlichen Sachbezugswert einerseits zulässig und andererseits zwingend.**

Hinweis:

Nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG 2014 **unterbleibt bei arbeitgeberveranlasster Mahlzeitengewährung die Versteuerung des Sachbezugswertes**, wenn für den Arbeitnehmer für Verpflegungsmehraufwendungen ein **Werbungskostenabzug** nach § 9 Abs. 9a Satz 1 bis 7 EStG 2014 in Betracht käme.

Daraus folgt, dass auch ohne Einreichung einer formellen oder „fiktiven“ Reisekostenabrechnung bzw. auch ohne Tagegeldanspruch des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber, ab 01.01.2014 bei arbeitgeberveranlasster Mahlzeitengewährung **keine Versteuerung des Sachbezugswertes erforderlich ist, wenn**

- bei **mehrtägigen Auswärtstätigkeiten** durch die Übernachtungsrechnung in der Finanzbuchhaltung als Beleg zum Lohnkonto der (bei mehrtägigen Reisen von einer Mindestabwesenheit unabhängige) potentielle steuerfreie Tagegeldanspruch in Höhe von mindestens 12,00 EUR nachgewiesen wird (dies gilt jedoch nicht in den Fällen von Auswärtstätigkeiten am gleichen Ort von länger als drei Monaten) und
- bei **eintägigen Auswärtstätigkeiten** von mehr als acht Stunden der steuerlich mögliche Tagegeldanspruch **durch anderweitige Dokumentation der** (mehr als acht Stunden dauernden) **Abwesenheit** des Arbeitnehmers von der Wohnung bzw. vom Betrieb durch den Lohnsteuerprüfer nachvollzogen werden kann (z.B. durch Aufzeichnung der Zeiten des tatsächlichen Beginns und des tatsächlichen Endes der Auswärtstätigkeit).

Zusammenfassendes Fallbeispiel

Ein Arbeitnehmer nimmt an einer **Fortbildungsveranstaltung** in einem Tagungshotel teil. Das Mittagessen ist im Seminarpreis enthalten. Anhaltspunkte, dass die Mahlzeit einen Kostenanteil von mehr als 40,00 EUR (bis 31.12.2013) bzw. mehr als 60,00 EUR (ab 01.01.2014) hat, liegen nicht vor. Die Rechnung über die Seminargebühr ist auf den Arbeitgeber ausgestellt.

Die Auswärtstätigkeit dauert von 08.00 bis 18.00 Uhr (10 Stunden).

	<u>Jahr 2013</u>	<u>Jahr 2014</u>
Verpflegungsmehraufwendungen	6,00 EUR	12,00 EUR
./. Kürzung Mahlzeitengewährung	<u>2,93 EUR</u>	<u>9,60 EUR</u>
Steuerfreies Tagegeld	<u>3,07 EUR</u>	<u>2,40 EUR</u>

Alternativ:

Unversteuert ausgezahltes Tagesgeld	6,00 EUR	12,00 EUR
Steuerpflichtiger geldwerter Vorteil oder Nettoabzug in der Gehaltsabrechnung	2,93 EUR	9,60 EUR

Ein **Ansatz des Sachbezugswertes** im Kalenderjahr 2014 ist (steuerrechtlich) weder als Abzugsbetrag noch als Versteuerungsgrundlage **nicht mehr möglich**.

Fallabwandlung:

1. Die Auswärtstätigkeit dauert nur von 08.00 bis 15.00 Uhr (7 Stunden).
2. Der Arbeitnehmer erstellt keine Reisekostenabrechnung und auch anderweitige Aufzeichnungen über die Abwesenheit des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber nicht geführt.

Für beide Fälle gilt: Die Zahlung eines steuerfreien Tagegeldes ist (aufgrund der geringen Abwesenheitsdauer bzw. mangels Stundennachweis) nicht möglich, andererseits ist ein **steuerpflichtiger geldwerter Vorteil in Höhe des Sachbezugswertes** entstanden.

	<u>Jahr 2013</u>	<u>Jahr 2014</u>
Steuerpflichtiger geldwerter Vorteil (ab 2014: Pauschalversteuerung mit 25 % möglich, alternativ 2013/2014: Nettoabzug im Lohn)	<u>2,93 EUR</u>	<u>3,00 EUR</u>

► **Steuerliche Behandlung einer Übernachtung mit Frühstück während einer Auswärtstätigkeit gem. Tz. 60 ff. des BMF-Schreibens vom 30.09.2013**

Für Übernachtungen mit Frühstück im Rahmen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit gilt (steuerrechtlich) ab 01.01.2014 die nachfolgende Übersicht.

Änderungen im Arbeits-, Lohnsteuer- und SV-Recht zum 01.01.2014	- 7 (34) -	Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht zum 01.01.2014 (Kapitel 7)
---	------------	--

<u>Sachverhalt</u>	<u>Übernachtung (mit Frühstück) ohne Arbeitgeberveranlassung im Sinne der Rz. 63 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013</u>	<u>Übernachtung (mit Frühstück) mit Arbeitgeberveranlassung im Sinne der Rz. 63 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013</u>
Übernachtung ohne Frühstück (im Inland nur bei ausdrücklicher Bestätigung des Hotels auf der Rechnung oder auf der Buchungsbestätigung, z.B. „Übernachtung ohne Frühstück“ anzunehmen)	Kürzung oder Versteuerung des Tagesgeldes oder Sachzugswertes entfällt , da lt. Sachverhalt kein Frühstück im Übernachtungspreis enthalten ist.	Kürzung oder Versteuerung des Tagesgeldes oder Sachzugswertes entfällt , da lt. Sachverhalt kein Frühstück im Übernachtungspreis enthalten ist.
Das Frühstück ist in den Übernachtungskosten oder in einem Sammelposten über Reisenebenkosten (z.B. Business-Pauschale, Servicepauschale) enthalten und daher auf der Rechnung nicht extra ausgewiesen	Kürzung der steuerfreien Reisekostenerstattung um einen Frühstücksanteil i.H.v. 4,80 EUR (alternativ: Versteuerung des Frühstücksanteils mit 4,80 EUR)	Kürzung der steuerfreien Verpflegungspauschale oder der Übernachtungskosten um einen Frühstücksanteil i.H.v. 4,80 EUR (alternativ: Versteuerung des Frühstücksanteils mit 4,80 EUR)*
Das Frühstück ist auf der Rechnung mit den tatsächlichen Kosten extra ausgewiesen	Kürzung der steuerfreien Reisekostenerstattung um die tatsächlichen Kosten des Frühstücks (alternativ: Versteuerung des Frühstücks mit den tatsächlichen Kosten)	Kürzung der steuerfreien Verpflegungspauschale oder der Übernachtungskosten um einen Frühstücksanteil i.H.v. 4,80 EUR (alternativ: Versteuerung des Frühstücksanteils mit 4,80 EUR)*
* = Kann der Arbeitnehmer nach Ablauf der Dreimonatsfrist keine steuerfreie Verpflegungspauschale beanspruchen, ist statt der Kürzung um 4,80 EUR eine Versteuerung mit dem Sachbezugswert (2014: 1,63 EUR) vorzunehmen.		

Beispiel 48 aus BMF-Schreiben vom 30.09.2013 (redaktionell bearbeitet)

Der Arbeitnehmer A übernachtet während einer zweitägigen inländischen Auswärtstätigkeit im Hotel.

Die Rechnung des Hotels ist auf den **Namen des Arbeitgebers** ausgestellt. Das Hotel rechnet eine Übernachtung mit Frühstück wie folgt ab:

Pauschalarrangement 70,00 Euro.

Der Arbeitgeber hat folgende Möglichkeiten:

Zur Ermittlung der Übernachtungskosten kann der Gesamtpreis um 4,80 Euro (20 Prozent von 24 Euro für die auf das Frühstück entfallenden anteiligen Kosten) gekürzt werden. Der **verbleibende Betrag von 65,20 Euro** kann vom Arbeitgeber dann **als Übernachtungskosten steuerfrei erstattet werden**.

Für den **An- und Abreisetag** stehen dem Arbeitnehmer **Verpflegungspauschalen von 24 Euro** (je 12 Euro für den An- und Abreisetag) zu.

Die Verpflegungspauschale für den **Abreisetag ist nicht zu kürzen** (um 4,80 Euro für das Frühstück), **wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer lediglich die 65,20 Euro als Übernachtungskosten erstattet**. Insgesamt kann der Arbeitgeber somit 89,20 Euro steuerfrei erstatten (65,20 Euro Unterkunft plus 24 Euro Verpflegung).

Erstattet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer hingegen den **Gesamtpreis von 70,00 Euro** (also einschließlich Frühstück) sind die **Verpflegungspauschalen zu kürzen auf einen Betrag von 19,20 Euro** für Verpflegung. Insgesamt kann der Arbeitgeber somit 89,20 Euro steuerfrei erstatten (70 Euro Unterkunft und Frühstück plus 19,20 Euro Verpflegung).

Die Berechnungen führen somit **zum gleichen Ergebnis**, egal von welchem Betrag der pauschale Einbehalt bzw. die pauschale Kürzung erfolgt.

Abwandlung

Die Rechnung des Hotels ist **auf den Namen des Arbeitnehmers** ausgestellt.

Auch in diesem Fall kann der Arbeitgeber insgesamt höchstens 89,20 Euro steuerfrei erstatten (65,20 Euro Unterkunft plus 24 Euro Verpflegung).

Beispiel 49 aus BMF-Schreiben vom 30.09.2013 (redaktionell bearbeitet)

Der Arbeitnehmer A übernachtet während einer zweitägigen Auswärtstätigkeit im Hotel.

Die Rechnung ist auf den **Namen des Arbeitgebers** ausgestellt. Das Hotel rechnet eine Übernachtung mit Frühstück wie folgt ab:

**Übernachtung 60,00 Euro,
Frühstück 10,00 Euro.**

Die ausgewiesenen **Übernachtungskosten von 60,00 Euro** können vom Arbeitgeber **steuerfrei** erstattet werden.

Für den An- und Abreisetag stünden dem Arbeitnehmer zusätzlich auch noch **Verpflegungspauschalen von 24,00 Euro** (je 12,00 Euro für den An- und Abreisetag) zu. Die Verpflegungspauschale für den Abreisetag ist **nicht zu kürzen**, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer **lediglich die 60,00 Euro Übernachtungskosten** erstattet.

Erstattet der Arbeitgeber hingegen auch den Betrag von 10,00 Euro für das Frühstück, ist die **Verpflegungspauschale für den Abreisetag um 4,80 Euro** wegen des vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Frühstücks **zu kürzen**. Der Arbeitgeber kann dann zusätzlich einen Betrag von **19,20 Euro für Verpflegung** steuerfrei erstatten.

Abwandlung

Die Rechnung des Hotels ist **auf den Namen des Arbeitnehmers** ausgestellt.

In diesem Fall kann der Arbeitgeber insgesamt **höchstens 84,00 Euro steuerfrei erstatten** (60,00 Euro Unterkunft plus 24,00 Euro Verpflegung).

Werden **keine steuerfreien Erstattungen** seitens des Arbeitgebers gezahlt, ist der Betrag von 84,00 Euro als **Werbungskosten** berücksichtigungsfähig.

► **Arbeitsrechtliche Überlegungen als Folge der steuerlichen Neuregelungen zum 01.01.2014**

Die **Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht** betreffen sowohl die **Höhe der Verpflegungsmehraufwendungen** als auch die **Kürzungsregelungen** bei arbeitgeberveranlasster Mahlzeitengewährung.

Somit **stellt sich die Frage**, ob nicht mehr „steuerrechtskonforme“ **betriebliche Reisekostenordnungen, -richtlinien usw.** bzw. die **Reisekostengesetze im öffentlichen Dienst** nicht sinnvollerweise an die neuen steuerrechtlichen Regelungen zum 01.01.2014 **angepasst werden sollen**.

Soweit **keine Anpassung der arbeits- und dienstrechtlichen Regelungen** an das steuerliche Reisekostenrecht erfolgt, **können in der betrieblichen Praxis folgende Probleme und Mehrbelastungen auftreten:**

- ggf. **Unklarheit über die Höhe des Tagegeldes** (z.B. wenn bezüglich der Höhe des Tagegeldes in den weiterhin gültigen arbeits- und dienstrechtlichen Regelungen ein Verweis auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG erfolgt, obwohl die Höhe und Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen nunmehr in § 9 Abs. 4a EStG geregelt ist).
- **Teilweise Steuerpflicht der Reisekostenvergütungen**, soweit z.B. die Kürzungen bei arbeitgeberveranlasster Mahlzeitengewährung aus der Sicht des Steuerrechts ab 01.01.2014 zu niedrig ausfallen.
- **Höherer Aufwand des Arbeitgebers** für Beratung des Arbeitnehmers sowie Auskunft und Bescheinigung gegenüber der Finanzverwaltung wegen Geltendmachung von Differenzbeträgen bei den Reisekosten in der **persönlichen Einkommensteuererklärung** der Arbeitnehmer, soweit die Erhöhung des Tagegeldes auf 12,00 EUR für eintägige Reisen zwischen 8 und 14 Stunden bzw. für An- und Abreisetage bei mehrtägigen Reisen nicht nachvollzogen wird.

► **„Rechtfertigung“ für eine Nichtanpassung an das Steuerrecht**

Insbesondere dann, wenn **auch in der Vergangenheit keine oder keine strikte Anlehnung an das Steuerrecht erfolgte** (wie z.B. in verschiedenen Betriebsvereinbarungen größerer Betriebe mit abweichenden Tagegeldern oder z.B. im öffentlichen Dienst im Landesreisekostengesetz von Rheinland-Pfalz), wird arbeitgeberseitig eine Anpassung,

- wenn die **Anpassung** an das Steuerrecht eine **Verschlechterung für die Arbeitnehmer** bedeutet, wohl in vielen Fällen auch in Zukunft gegenüber den betroffenen Arbeitnehmern oder der Personalvertretung (z.B. Betriebsrat) **nicht durchsetzbar sein** bzw.
- wenn die **Anpassung** an das Steuerrecht eine **Verbesserung für die Arbeitnehmer** bedeutet, wohl in vielen Fällen auch in Zukunft aus **betriebswirtschaftlichen Gründen** nicht in Betracht kommen.

► **Bundesreisekostengesetz (in der ab 01.01.2014 gültigen Fassung)**

§ 6 Bundesreisekostengesetz (BRKG)

Tagegeld

(1) Als Ersatz von Mehraufwendungen für Verpflegung erhalten Dienstreisende ein Tagegeld. Die Höhe des Tagegeldes bemisst sich nach der Verpflegungspauschale zur Abgeltung tatsächlich entstandener, beruflich veranlasster Mehraufwendungen im Inland nach dem Einkommensteuergesetz. Besteht zwischen der Dienststätte oder der Wohnung und der Stelle, an der das Dienstgeschäft erledigt wird, nur eine geringe Entfernung, wird Tagegeld nicht gewährt.

(2) Erhalten Dienstreisende ihres Amtes wegen unentgeltlich Verpflegung, werden von dem zustehenden Tagegeld **für das Frühstück 20 Prozent und für das Mittag- und Abendessen je 40 Prozent des Tagegeldes für einen vollen Kalendertag** einbehalten. Gleiches gilt, wenn das Entgelt für Verpflegung in den erstattungsfähigen Fahrt-, Übernachtungs- oder Nebenkosten enthalten ist. Die Sätze 1 und 2 sind auch dann anzuwenden, wenn Dienstreisende ihres Amtes wegen unentgeltlich bereitgestellte Verpflegung ohne triftigen Grund nicht in Anspruch nehmen. Die oberste Dienstbehörde kann in besonderen Fällen niedrigere Einbehaltungssätze zulassen.

► **Hessisches Reisekostengesetz (in der auch 2014 gültigen Fassung)**

§ 7 Hessisches Reisekostengesetz (HRKG)

Tagegeld

Für die Mehraufwendungen für Verpflegung wird ein Tagegeld gewährt, dessen Höhe sich nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes bestimmt. Für Dienstreisen am Ort der Dienststätte oder am Wohnort wird ein Tagegeld in Höhe von 50 vom Hundert des Tagegeldes nach Satz 1 und nur dann gewährt, wenn die oder der Bedienstete regelmäßig im Außendienst tätig ist und die Dauer der Abwesenheit mindestens acht Stunden beträgt.

§ 10 HRKG

Kürzung des Tagegeldes nach § 7 und § 9 Abs. 1 Satz 1

(1) Erhalten Dienstreisende ihres Amtes wegen **unentgeltlich Verpflegung**, wird von dritter Seite unentgeltlich Verpflegung bereitgestellt oder ist das Entgelt für die Verpflegung in den **erstattungsfähigen Fahrt- oder Flugkosten oder Nebenkosten enthalten**, so ist das Tagegeld

1. nach § 7 für das Frühstück um 20 vom Hundert, für das Mittag- und Abendessen um je 40 vom Hundert,

2. ...

mindestens jedoch für jede Mahlzeit um den Betrag in Höhe des maßgebenden Sachbezugswertes nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung vom 21. Dezember 2006 (BGBl. I S. 3385), zuletzt geändert durch Gesetz vom 15. Juli 2009 (BGBl. I S. 1939), in der jeweils geltenden Fassung zu kürzen. Satz 1 gilt entsprechend, wenn Dienstreisende die ihnen ihres Amtes wegen unentgeltlich bereitgestellte Verpflegung ohne triftigen Grund nicht in Anspruch nehmen.

(2) Die oberste Dienstbehörde kann in besonderen Fällen mit Zustimmung des für das Reisekostenrecht zuständigen Ministeriums niedrigere Kürzungssätze zulassen.

► **Landesreisekostengesetz Rheinland-Pfalz (in der auch 2014 gültigen Fassung)**

§ 7 LRKG Rheinland-Pfalz

Tagegeld und Aufwandsvergütung für Verpflegungsmehraufwendungen bei Dienstreisen

(1) Für jeden vollen Kalendertag einer Dienstreise beträgt das **Tagegeld 20,45 EUR**. Bei einer Dienstreise, die nicht einen vollen Kalendertag dauert, für den Tag des Antritts und den Tag der Beendigung einer mehrtägigen Dienstreise beträgt das Tagegeld bei einer Dauer

- | | | | |
|----|----------------|------------|---------------------|
| 1. | von mindestens | 8 Stunden | 5,11 EUR und |
| 2. | von mindestens | 14 Stunden | 10,23 EUR. |

(2) Werden an einem Kalendertag mehrere Dienstreisen durchgeführt, sind die Reisezeiten an diesem Kalendertag zusammenzurechnen.

(3) ...

(4) Bei einer Dienstreise am Dienort oder zum Wohnort mit einer Gesamtdauer von mindestens acht Stunden am Kalendertag wird ein gekürztes Tagegeld für Verpflegungsmehraufwendungen von 2,05 EUR gewährt ...

(5) Erhalten Dienstreisende ihres Amtes wegen unentgeltliche Mahlzeiten, ist von dem Tagegeld für das unentgeltliche **Frühstück 20 v. H., für das unentgeltliche Mittag- und Abendessen je 40 v. H., mindestens jedoch für jede Mahlzeit ein Betrag in Höhe des maßgebenden Sachbezugswertes nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung vom 21. Dezember 2006 (BGBl. I S. 3385) in der jeweils geltenden Fassung einzubehalten ...**

► **Exkurs: Besteht ohne ausdrückliche Vereinbarung eine arbeitsrechtliche Anpassungsverpflichtung der Reisekostenregelungen an das Steuerrecht?**

Antwort: Nein.

Zwar regelt das **Bürgerliche Gesetzbuch** in den §§ 670, 675 BGB einen **grundsätzlichen** (nicht der Höhe nach bezifferten) **Anspruch auf Aufwendungsersatz**.

Es kann aber auch vom Arbeitgeber festgelegt werden, dass – insbesondere für Tätigkeiten im „Nahbereich“ wie z.B. am Dienst- oder Wohnort – kein Aufwendungsersatz gezahlt wird, ein vom Steuerrecht abweichender Aufwendungsersatz geleistet wird oder der Mehraufwand durch die Reisetätigkeit mit dem Grundgehalt abgegolten ist, vgl. auch Haufe News vom 22.11.2013 und Neue Wirtschafts-Briefe (NWB) Nr. 1-2/2014 vom 06.01.2014 Seite 27.

**§ 670 BGB
Ersatz von Aufwendungen**

Macht der Beauftragte zum Zwecke der Ausführung des Auftrags Aufwendungen, die er den Umständen nach für erforderlich halten darf, so ist der Auftraggeber zum Ersatze verpflichtet.

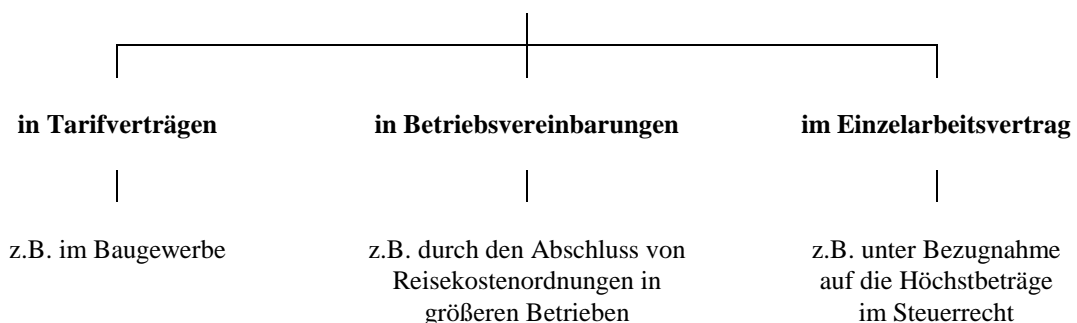
**§ 675 BGB
Entgeltliche Geschäftsbesorgung**

Auf einen Dienstvertrag ..., der eine Geschäftsbesorgung zum Gegenstande hat, finden die Vorschriften der §§ ... 670 ... entsprechende Anwendung.

► **Höhe des Aufwendungsersatzes**

Die **Höhe des Aufwendungsersatzes** ist außerhalb des öffentlichen Dienstes gesetzlich nicht geregelt. Dies erfolgt in der Praxis durch Tarifverträge, Betriebsvereinbarungen oder Einzelarbeitsvertrag.

Vereinbarungen zur Höhe des Aufwendungsersatzes



Änderungen im Arbeits-, Lohnsteuer- und SV-Recht zum 01.01.2014	- 7 (40) -	Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht zum 01.01.2014 (Kapitel 7)
---	------------	--

► **Kürzung des Tagegeldes auf null**

Die Kürzung des Tagegeldes bei arbeitgeberveranlasster Mahlzeitengewährung ab 01.01.2014 kann bis auf null erfolgen. Dieser Fall dürfte **insbesondere bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten mit „Vollpension“** durch den Arbeitgeber häufiger vorkommen.

Sind die **Kürzungen** bei einer Auswärtstätigkeit bzw. an einzelnen Tagen einer Auswärtstätigkeit **betragsmäßig höher anzusetzen als das Tagegeld** von 12,00 oder 24,00 EUR, ist mit der Kürzung des Tagegeldes auf null die „Sache erledigt“.

Eine zusätzliche oder ergänzende Versteuerung mit dem Sachbezugswert oder eine Verrechnung mit anderen Reisen oder Tagen ist **nicht erforderlich**.

Zusammenfassendes Fallbeispiel

Ein Arbeitnehmer nimmt an einer **Fortbildungsveranstaltung** in einem Tagungshotel teil. Das Mittag- und Abendessen ist im Seminarpreis enthalten. Anhaltspunkte, dass die Mahlzeit einen Kostenanteil von mehr als 40,00 EUR (bis 31.12.2013) bzw. mehr als 60,00 EUR (ab 01.01.2014) hat, liegen nicht vor. Die Rechnung über die Seminargebühr ist auf den Arbeitgeber ausgestellt.

Die Auswärtstätigkeit dauert von 08.00 bis 23.00 Uhr (15 Stunden).

	<u>Jahr 2013</u>	<u>Jahr 2014</u>
Verpflegungsmehraufwendungen	12,00 EUR	12,00 EUR
./i. Kürzung Mahlzeitengewährung 2013: 2 x 2,93 EUR =	<u>5,86 EUR</u>	
./i. Kürzung Mahlzeitengewährung 2014: 2 x 9,60 EUR = 19,20 EUR, max.		<u>12,00 EUR</u>
Steuerfreies Tagegeld	<u>6,14 EUR</u>	<u>0,00 EUR</u>

Kalenderjahr 2013: Denkbar ist auch die ungekürzte steuerfreie Erstattung i.H.v. 12,00 EUR bei gleichzeitiger Versteuerung der beiden Mahlzeiten mit den Sachbezugswerten. Kalenderjahr 2014: Eine zusätzliche oder ergänzende Versteuerung mit dem Sachbezugswert ist nicht erforderlich.

Fallabwandlung:

Der Arbeitnehmer **verzichtet auf die Erstellung einer Reisekostenabrechnung**, da ohnehin kein Tagegeld (Kalenderjahr 2014) bzw. nur ein geringes Tagegeld (Kalenderjahr 2013) zu zahlen ist und z.B. wegen der Nutzung des Dienstwagens **keine weiteren abrechnungsfähigen Reisekosten** anlässlich der Auswärtstätigkeit entstanden sind. Auch anderweitige Stundenaufzeichnungen werden nicht geführt.

Ggf. ist arbeitsrechtlich auch vereinbart, dass der Arbeitgeber bei Fortbildungsmaßnahmen generell oder Fortbildungsmaßnahmen mit Verpflegung **keine Reisekosten übernimmt** und den Arbeitnehmer auf den Werbungskostenabzug in seiner persönlichen Einkommensteuerveranlagung verweist.

In diesem Fall ist nach Auffassung der Finanzverwaltung sowohl im Kalenderjahr 2013 als auch im Kalenderjahr 2014 die **Versteuerung des Sachbezugswertes für die beiden Mahlzeiten erforderlich**, da es für die Steuerfreiheit der Mahlzeiten an der notwendigen Verrechnung des Sachbezugswertes (2013) bzw. des Kürzungsbetrages (2014) mit dem steuerfreien Tagegeld fehlt.

Änderungen im Arbeits-, Lohnsteuer- und SV-Recht zum 01.01.2014	- 7 (41) -	Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht zum 01.01.2014 (Kapitel 7)
--	-------------------	---

Steuerpflichtiger geldwerter Vorteil

Jahr 2013

Jahr 2014

2 x 2,93 EUR bzw. 2 x 3,00 EUR =
(ab 2014: Pauschalversteuerung mit 25 % möglich,
alternativ 2013/2014: Nettoabzug im Lohn)

5,86 EUR

6,00 EUR

Hinweis:

Der **geldwerte Vorteil von 6,00 EUR im Kalenderjahr 2014** kann vom Arbeitgeber nach den individuellen Besteuerungsmerkmalen lt. ELStAM-Datensatz, aber auch nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG 2014 **neu mit 25 % pauschal bei gleichzeitiger Sozialversicherungsfreiheit versteuert** werden.

Vermutlich werden sich solche Fallgestaltungen (Mahlzeitengewährung ohne Reisekostenabrechnung bzw. ohne Stundendokumentation) ab dem Kalenderjahr 2014 zu einem **Prüfungsschwerpunkt in der Lohnsteuerausprüfung** entwickeln, zumal eine Stichprobe für wenige Monate genügt, um eine finanzgerichtsfeste Nachversteuerungsgrundlage für den gesamten Prüfungszeitraum von meist 48 Monaten oder mehr zu ermitteln.

► **Geschäftsfreundebewirtungen anlässlich einer Auswärtstätigkeit**

Ab dem 01.01.2014 bleibt die Teilnahme des Arbeitnehmers an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung (steuerrechtlich) nur noch dann ohne Auswirkung auf den Tagegeldanspruch, sofern der Arbeitnehmer **durch einen Dritten bewirtet** wurde (d.h. Kostenträger für die Bewirtung ist der Dritte), da es im Regelfall an der Veranlassung durch den Arbeitgeber fehlt, *vgl. Rz. 78 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013 (BStBl 2013 Teil I Seite 1279).*

Handelt es sich ab 01.01.2014 hingegen um eine **Bewirtung durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung durch einen Dritten** (Kostenträger = Arbeitgeber), so liegt zwar weiterhin kein geldwerter Vorteil für den Arbeitnehmer vor, aber **dennoch muss eine Kürzung des Tagesgeldes erfolgen**, *vgl. Rz. 70 und 77 des BMF-Schreibens vom 30.09.2013.*

Folge: Erstellt der Arbeitnehmer eine **Reisekostenabrechnung** mit Tagegeldanspruch (bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten bzw. bei eintägigen Auswärtstätigkeiten über 8 Stunden), erfolgt eine **Kürzung des Tagesgeldes**. Wird keine Reisekostenabrechnung erstellt bzw. bei eintägigen Reisen eine Abwesenheit von mehr als acht Stunden nicht erreicht, erfolgt bei Teilnahme an einer Bewirtung aber keine Versteuerung der Mahlzeit, auch nicht mit dem Sachbezugswert, da die Mahlzeitengewährung im Rahmen einer arbeitgeberveranlassten Geschäftsfreundebewirtung eigentlich steuerfrei ist.

Aus dem BMF-Schreiben vom 30.09.2013 (Rz. 77 und 78):

Die Kürzung gilt daher auch für die Teilnahme des Arbeitnehmers an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung i. S. d. § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 EStG oder an einem außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte gewährten Arbeitsessen (R 19.6 Absatz 2 Satz 2 LStR 2013), wenn der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter die Mahlzeit zur Verfügung stellt. Es kommt nicht darauf an, ob Vorteile aus der Gestellung derartiger Mahlzeiten zum Arbeitslohn zählen.

Nimmt der Arbeitnehmer hingegen an der **geschäftlich veranlassten Bewirtung durch einen Dritten** oder einem Arbeitsessen eines Dritten teil, fehlt es in aller Regel an einer durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeit; in diesem Fall sind die **Verpflegungspauschalen nicht zu kürzen**.

Beispiel (Kalenderjahr 2013)

Der Arbeitnehmer ist von **Montag**, den 07.10.2013, 09.00 Uhr **bis Freitag**, den 11.10.2013, 12.00 Uhr anlässlich der Hannover-Messe im Rahmen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit unterwegs.

Der Arbeitgeber übernimmt die Kosten für

- vier Übernachtungen mit **Frühstück** (Hotelrechnung auf den Arbeitgeber),
- die Kosten für drei **Mittagessen** (3 x 35,00 EUR, Rechnung der Messegesellschaft auf den Arbeitgeber),
- die Kosten für drei **Abendessen** beim Italiener (3 x 25,00 EUR, Rechnung auf den Arbeitgeber) und
- die Kosten für zwei **Geschäftsfreundebewirtungen** im Spezialitätenrestaurant.

Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen:

Montag	09.00 bis 24.00 Uhr	=	15 Stunden	=	12,00 EUR
Dienstag	00.00 bis 24.00 Uhr	=	24 Stunden	=	24,00 EUR
Mittwoch	00.00 bis 24.00 Uhr	=	24 Stunden	=	24,00 EUR
Donnerstag	00.00 bis 24.00 Uhr	=	24 Stunden	=	24,00 EUR
Freitag	00.00 bis 12.00 Uhr	=	12 Stunden	=	<u>6,00 EUR</u>
					<u>90,00 EUR</u>

Sachbezugswerte:

4 Frühstück:	4 x 1,60 EUR	=	6,40 EUR
3 Mittagessen:	3 x 2,93 EUR	=	8,79 EUR
3 Abendessen:	3 x 2,93 EUR	=	8,79 EUR
2 Geschäftsfreundebewirtungen:	steuerfrei	=	<u>0,00 EUR</u>
			<u>23,98 EUR</u>

Der Arbeitgeber kann vorliegend dem Arbeitnehmer **90,00 EUR als Verpflegungsmehraufwand steuerfrei erstatten**. Gleichzeitig ist für die Mahlzeitengewährung ist ein **geldwerter Vorteil i.H.v. 23,98 EUR** zu versteuern.

Der Ansatz bei Mahlzeiten mit dem **Sachbezugswert ist möglich**, da die **Üblichkeitsgrenze** von 40,00 EUR (gültig bis 31.12.2013) nicht überschritten wurde und auch im Übrigen durch die **Rechnungstellung an den Arbeitgeber** eine arbeitgeberveranlasste Mahlzeitengewährung vorliegt.

Alternativ kann der Arbeitgeber mit dem Arbeitnehmer vereinbaren, dass der Betrag von 90,00 EUR um 23,98 EUR (als Zuzahlung des Arbeitnehmers) **auf 66,02 EUR gekürzt wird**, so dass eine Versteuerung der Sachbezugswerte entfällt.

Summe Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen	90,00 EUR
abzgl. Summe Kürzungen des Tagesgeldes	<u>23,98 EUR</u>
	<u>66,02 EUR</u>

In beiden Fällen kann der Arbeitgeber auch das Tagegeld von 90,00 EUR **auf 180,00 EUR verdoppeln** und den zusätzlichen Betrag von 90,00 EUR **mit 25 % pauschalversteuern**, § 40 Abs. 2 Nr. 4 EStG.

Beispiel (Kalenderjahr 2014 ohne Zuordnung der Mahlzeiten zu den einzelnen Kalendertagen)

Der Arbeitnehmer ist von **Montag**, den 06.10.2014, 09.00 Uhr **bis Freitag**, den 10.10.2014, 12.00 Uhr anlässlich der Hannover-Messe im Rahmen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit unterwegs.

Der Arbeitgeber übernimmt die Kosten für

- vier Übernachtungen mit **Frühstück** (Hotelrechnung auf den Arbeitgeber),
- die Kosten für drei **Mittagessen** (3 x 35,00 EUR, Rechnung der Messgesellschaft auf den Arbeitgeber),
- die Kosten für drei **Abendessen** beim Italiener (3 x 25,00 EUR, Rechnung auf den Arbeitgeber) und
- die Kosten für zwei **Geschäftsfreundebewirtungen** im Spezialitätenrestaurant.

Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen:

Montag	Anreisetag	(15 Stunden)	=	12,00 EUR
Dienstag	voller Zwischentag	(24 Stunden)	=	24,00 EUR
Mittwoch	voller Zwischentag	(24 Stunden)	=	24,00 EUR
Donnerstag	voller Zwischentag	(24 Stunden)	=	24,00 EUR
Freitag	Abreisetag	(12 Stunden)	=	<u>12,00 EUR</u>
				96,00 EUR

Kürzung des Tagegeldes:

4 Frühstück:	4 x 4,80 EUR	=	19,20 EUR
3 Mittagessen:	3 x 9,60 EUR	=	28,80 EUR
3 Abendessen:	3 x 9,60 EUR	=	28,80 EUR
2 Geschäftsfreundebewirtungen (Ag trägt Kosten):	2 x 9,60 EUR	=	<u>19,20 EUR</u>
			96,00 EUR

Summe Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen	96,00 EUR
abzgl. Summe Kürzungen des Tagesgeldes	<u>96,00 EUR</u>
	<u>0,00 EUR</u>

Hinweis:

Die **Kürzung des Tagesgeldes gilt** nach Auffassung der Finanzverwaltung ab 01.01.2014 auch für die Teilnahme des Arbeitnehmers an einer **geschäftlich veranlassten Bewirtung** i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, wenn der **Arbeitgeber** oder auf dessen Veranlassung ein Dritter die **Mahlzeit zur Verfügung gestellt hat**.

Nimmt der Arbeitnehmer hingegen an einer geschäftlich **veranlassten Bewirtung durch einen Dritten** teil, fehlt es in der Regel an einer durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeit. In diesem Fall sind die Verpflegungspauschalen – wie bisher – **nicht zu kürzen**.

Fazit:

Der Arbeitgeber kann vorliegend dem Arbeitnehmer **kein Tagegeld** steuerfrei erstatten. Das neue Reisekostenrecht lässt jedoch auch eine tageweise Betrachtung zu, so dass ggf. am An- und Anreisetag ein kleiner Tagegeldrest verbleibt, wohingegen ein negatives Tagegeld an einem anderen Tag mit null angesetzt wird, vgl. Beispiel auf der nächsten Seite der Seminarmappe.

Der Arbeitgeber kann – wie bisher – auch das Tagegeld von 96,00 EUR **auf 192,00 EUR verdoppeln** und den zusätzlichen Betrag von 96,00 EUR **mit 25 % pauschalversteuern**, § 40 Abs. 2 Nr. 4 EStG.

Beispiel (Kalenderjahr 2014 mit Zuordnung der Mahlzeiten zu den einzelnen Kalendertagen)

Der Arbeitnehmer ist von **Montag**, den 06.10.2014, 09.00 Uhr **bis Freitag**, den 10.10.2014, 12.00 Uhr anlässlich der Hannover-Messe im Rahmen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit unterwegs.

Der Arbeitgeber übernimmt die Kosten für

- vier Übernachtungen mit **Frühstück** (Anreise Montag, Abreise Freitag, Hotelrechnung auf den Arbeitgeber),
- die Kosten für drei **Mittagessen** (3 x 35,00 EUR am Dienstag, Mittwoch und Donnerstag, Rechnung der Messegesellschaft auf den Arbeitgeber),
- die Kosten für drei **Abendessen** beim Italiener (3 x 25,00 EUR, am Dienstag, Mittwoch und Donnerstag, Rechnung auf den Arbeitgeber) und
- die Kosten für zwei **Geschäftsfreundebewirtungen** im Spezialitätenrestaurant (beide am Montag).

Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Tagesgeldkürzungen:

Montag	Anreisetag (15 Stunden) =	12,00 EUR	
	./. 2 Geschäftsfreundebewirtungen des Ag (2 x 9,60 EUR = 19,20 EUR, max.)	<u>12,00 EUR</u>	0,00 EUR
Dienstag	voller Zwischentag (24 Stunden) =	24,00 EUR	
	./. Frühstück, Mittagessen, Abendessen (4,80 EUR + 2 x 9,60 EUR =)	<u>24,00 EUR</u>	0,00 EUR
Mittwoch	voller Zwischentag (24 Stunden) =	24,00 EUR	
	./. Frühstück, Mittagessen, Abendessen (4,80 EUR + 2 x 9,60 EUR =)	<u>24,00 EUR</u>	0,00 EUR
Donnerstag	voller Zwischentag (24 Stunden) =	24,00 EUR	
	./. Frühstück, Mittagessen, Abendessen (4,80 EUR + 2 x 9,60 EUR =)	<u>24,00 EUR</u>	0,00 EUR
Freitag	Abreisetag (12 Stunden) =	12,00 EUR	
	./. Frühstück	<u>4,80 EUR</u>	<u>7,20 EUR</u>
	Steuerfreies Tagesgeld nach Kürzung		<u>7,20 EUR</u>

Hinweis:

Die Kürzung des Tagesgeldes für Frühstück, Mittagessen und Abendessen (anstelle der Erfassung der tatsächlichen Kosten) **ist möglich**, da die **Üblichkeitsgrenze** von 60,00 EUR (gültig ab 01.01.2014) nicht überschritten wurde und auch im Übrigen durch die **Rechnungstellung an den Arbeitgeber** eine arbeitgeberveranlasste Mahlzeitengewährung vorliegt.

Der Arbeitgeber kann – wie bisher – auch das Tagesgeld von 96,00 EUR **auf 192,00 EUR verdoppeln** und den zusätzlichen Betrag von 96,00 EUR **mit 25 % pauschalversteuern**, § 40 Abs. 2 Nr. 4 EStG.

g) **Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ im Feld 2 auf dem Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung 2014**

- Einführung des **Großbuchstaben „M“ im Lohnkonto** und auf der Lohnsteuerbescheinigung bei arbeitgeberveranlasster Zurverfügungstellung von Mahlzeiten, § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 i.V.m. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG 2014.

Ist die die Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ ab dem 01.01.2014 auf der Lohnsteuerbescheinigung nicht möglich, muss eine Zustimmung des Betriebsstättenfinanzamtes vorliegen, § 4 Abs. 3 LStDV.

Erläuterungen aus dem BMF-Schreiben vom 30.09.2013 (Rz. 84 bis 86):

„Hat der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter dem Arbeitnehmer **während seiner beruflichen Tätigkeit** außerhalb seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung eine mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewertende Mahlzeit zur Verfügung gestellt, muss im Lohnkonto der Großbuchstabe „M“ aufgezeichnet und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden. Zur Erläuterung der mit dem Großbuchstaben „M“ bescheinigten Mahlzeitengestellungen sind neben den Reisekostenabrechnungen regelmäßig keine weiteren detaillierten Arbeitgeberbescheinigungen auszustellen.

Diese Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflicht gilt unabhängig von der Anzahl der Mahlzeitengestellungen an den Arbeitnehmer im Kalenderjahr. Es kommt nicht darauf an, ob eine **Besteuerung der Mahlzeiten ausgeschlossen** ist (§ 8 Absatz 2 Satz 9 EStG) oder die Mahlzeit **pauschal** nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1a EStG oder **individuell besteuert** wurde. Im Fall der Gewährung von **Mahlzeiten, die keinen Arbeitslohn darstellen** oder deren Preis 60 Euro übersteigt und die daher nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten sind, besteht **keine Pflicht** im Lohnkonto den Großbuchstaben „M“ aufzuzeichnen und zu bescheinigen.

Sofern das Betriebsstättenfinanzamt für die nach § 3 Nummer 13 oder Nummer 16 EStG steuerfrei gezahlten Vergütungen nach § 4 Absatz 3 LStDV eine andere Aufzeichnung als im Lohnkonto zugelassen hat, ist für eine Übergangszeit (bis max. 2015) eine Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ nicht zwingend erforderlich.“

Hinweise:

Eine „mit dem amtlichen **Sachbezugswert zu bewertende Mahlzeit**“ liegt auch dann vor, wenn der **Sachbezugswert nicht anzusetzen ist**, da vorrangig eine Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen zu erfolgen hat.

Für den **Großbuchstaben „M“** ist somit nicht maßgebend die konkrete steuerlichen Behandlung der Mahlzeit (Kürzung Tagegeld, Versteuerung mit dem Sachbezugswert individuell oder pauschal, ggf. Abzug des Sachbezugswertes vom Gehalt) oder die Frage, ob eine Reisekostenabrechnung erstellt wurde, sondern die arbeitgeberveranlasste Gewährung einer grundsätzlich mit dem amtlichen Sachbezugswert anzusetzenden Mahlzeit auf einer Auswärtstätigkeit.

► **Umfang der Aufzeichnungsverpflichtung**

Für die Aufzeichnungen im Lohnkonto genügt es, wenn **bei der ersten im Kalenderjahr gestellten Mahlzeit einmal ein „M“ aufgezeichnet** wird, ohne weitere Angaben zu Art, Anzahl und Wert der Mahlzeit.

Es muss folglich nicht zwingend aufgezeichnet werden, wieviele Mahlzeiten gewährt wurden. Diese **Einzelheiten** müssen sich nur aus den **Reisekostenabrechnungen** des Arbeitgebers ergeben. Der Großbuchstabe „M“ ist **nur der Merker**, der auf diese Sachverhalte hinweist, vgl. auch *Neue Wirtschafts-Briefe (NWB) Nr. 4/2014 vom 20.01.2014 Seite 191.*

Es reicht also aus (soweit keine Befreiung von der Aufzeichnungsverpflichtung in Betracht kommt, vgl. dazu weiter unten), wenn die (getrennt abrechnende) Reisekostenstelle das „M“ **einmal im Kalenderjahr** an die Entgeltabrechnungsstelle meldet, vgl. auch *Erlass des Staatsministeriums der Finanzen des Freistaates Sachsen vom 20.12.2013.*

► **Befreiung von der Bescheinigung des Großbuchstabens „M“**

Zur **Bescheinigung des Großbuchstabens „M“** für arbeitgeberveranlasste Mahlzeitzeiten-gewährung bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten im Feld 2 der Lohnsteuerbescheinigung 2014 hat die Finanzverwaltung im **BMF-Schreiben vom 30.09.2013 zur Reisekostenreform 2014 (BStBl 2013 Teil I Seite 1279)** ergänzend ausgeführt:

*„Sofern das **Betriebsstättenfinanzamt** für die nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG steuerfrei gezahlten Vergütungen nach § 4 Abs. 3 LStDV eine andere Aufzeichnung zugelassen hat, ist für eine **Übergangszeit (bis max. 2015)** eine Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ nicht erforderlich.“*

Ist der Arbeitgeber von der Aufzeichnung und daher von der Bescheinigung der steuerfreien Verpflegungsmehraufwendungen im Feld 20 der Lohnsteuerbescheinigung befreit, so gilt diese Befreiung max. bis Ende 2015 auf für den neuen Großbuchstaben „M“.

Eine **Befreiung von der Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflicht** der Verpflegungsmehraufwendungen (Feld 20) und des Großbuchstabens „M“ (Feld 2) bis 31.12.2015 durch das Betriebsstättenfinanzamt kommt aber nur danach dann in Betracht, wenn die Möglichkeit der Nachprüfung „in anderer Weise“ sichergestellt ist, § 4 Abs. 3 Satz 1 LStDV.

Somit muss **der Großbuchstabe „M“ bis zum 31.12.2015 nicht in der Lohnsteuerbescheinigung angegeben sein**, wenn das Betriebsstättenfinanzamt für steuerfreie Reisekostenvergütungen (ausdrücklich oder stillschweigend) eine andere Aufzeichnung als im Lohnkonto zugelassen hat.

Wichtig:

Aus Vereinfachungsgründen gilt eine stillschweigende Zustimmung der Finanzverwaltung zu diesen Auszeichnungserleichterungen als erteilt, wenn bereits vor dem 01.01.2004 steuerfreie Reisekostenvergütungen außerhalb des Lohnkontos aufgezeichnet wurden, vgl. Lexikon für das Lohnbüro – Ausgabe 2014, Stichwort „Lohnsteuerbescheinigung“, Nr. 2d, Seite 552.

► **Hintergrund für den Großbuchstaben „M“**

Durch die Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ soll sichergestellt werden, dass bei der **Einkommensteuerveranlagung** des Arbeitnehmers Verpflegungspauschalen, soweit sie nicht ohnehin vom Arbeitgeber in vollem Umfang steuerfrei ersetzt worden sind, in **zutreffender Höhe als Werbungskosten** berücksichtigt werden.

► **Übersicht zur Behandlung arbeitgeberveranlassten Mahlzeitengestellung ab 2014 (aus Neue Wirtschaftsbriefe Nr. 4/2014 vom 20.01.2014 Seite 192, red. bearbeitet)**

<u>Bezeichnung</u>	<u>Steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn</u>	<u>Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 2 Nr. 1a EStG mit 25 % möglich</u>	<u>Kürzung der Verpflegungspauschale (sofern eine Auswärtstätigkeit vorliegt)</u>	<u>Bescheinigung des Großbuchstabens „M in Zeile 2 der Lohnsteuerbescheinigung“</u>
Geschäftlich veranlasste Bewirtung , R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStR 2013	Nein	Entfällt	Ja	Nein
Mahlzeit anlässlich einer steuerfreien Betriebsveranstaltung , R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 i.V.m. R 19.5 LStR 2013	Nein	Entfällt	Ja	Nein
Übliches Essen anlässlich und während eines besonderen Arbeitseinsatzes , R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 i.V.m. R 19.6 Abs. 2 LStR	Nein	Entfällt	Ja	Nein
Belohnungessen und sonstiges Essen	Ja (Bewertung mit den tatsächlichen Kosten, ggf. Anwendung der 44,00 EUR-Grenze)	Nein	Nein	Nein
Übliche Mahlzeit (bis 60,00 EUR) mit Ag-Veranlassung während einer Auswärtstätigkeit , wenn steuerrechtlich keine Verpfl.-Pauschale zusteht	Ja (Bewertung mit dem Sachbezugswert)	Ja	Entfällt beim Arbeitgeber Ja beim Werbungskostenabzug	Ja
Übliche Mahlzeit (bis 60,00 EUR) mit Ag-Veranlassung während einer Auswärtstätigkeit , wenn steuerrechtlich eine Verpfl.-Pauschale zusteht	Ja (Bewertung mit dem Sachbezugswert, aber kein Ansatz)	Entfällt	Ja	Ja

Änderungen im Arbeits-, Lohnsteuer- und SV-Recht zum 01.01.2014	- 7 (49) -	Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht zum 01.01.2014 (Kapitel 7)
--	-------------------	---

Ausdruck der Lohnsteuerbescheinigung 2014

h) Bescheinigung der Reisekostenerstattungen im Feld 20 auf dem Ausdruck der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung 2014

Der Arbeitgeber ist nach § 41b Abs. 1 Nr. 10 EStG bereits seit dem 01.01.2004 gesetzlich verpflichtet, für steuerfreie **Verpflegungsmehraufwendungen** anlässlich beruflich veranlasster Auswärtstätigkeiten eine entsprechende **Eintragung in Zeile 20 der Lohnsteuerbescheinigung** vorzunehmen.

Es geht also „nur“ um **Verpflegungsmehraufwendungen** (also nicht um Fahrtkosten, Übernachtungskosten, Reisenebenkosten) und auch „nur“ um **steuerfreie** Tagegelder (im Inland 2013: 6 / 12 und 24 EUR, im Inland 2014: 12 und 24 EUR), also nicht um pauschal oder individuell versteuerte Verpflegungsmehraufwendungen.

Die Finanzverwaltung hat zuletzt im **BMF-Schreiben vom 28.08.2013** zur Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung 2014 (BStBl 2013 Teil I Seite 1132) die Regelungen zur Bescheinigungsverpflichtung des Arbeitgebers im Feld 20 wie folgt (um)formuliert:

„Unter Nummer 20 des Ausdrucks sind die nach § 3 Nummer 13 oder 16 steuerfrei gezahlten Vergütungen für Verpflegung bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten zu bescheinigen. Sofern das Betriebsstättenfinanzamt nach § 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 LStDV für steuerfreie Vergütung für Verpflegung eine andere Aufzeichnung als im Lohnkonto zugelassen hat, ist eine Bescheinigung dieser Beträge nicht zwingend erforderlich.“

Der **zweite Satz** zur Befreiung von der Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflicht ist u.E. **besonders wichtig**, da hier ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass eine **Zustimmung des Betriebsstättenfinanzamtes vorliegen muss**, vgl. auch *alga-Infodienst Nr. 6/2013 vom 10.09.2013*.

► Pflichteintrag oder freiwillige Eintragung?

Da es durch die Neuregelung in 2004 bei der Lohnsteuerbescheinigung **keine Unterscheidung in Pflichteintrag und freiwillige Eintragung** gibt, stellt sich die Frage, ob die Reisekosten abrechnenden Stellen diese Beträge an die Gehaltsabrechnung zwecks Bescheinigung melden müssen oder ob gar die Reisekostenerstattungen nunmehr über die Gehaltsabrechnung abgewickelt werden müssen, um der Bescheinigungspflicht nachkommen zu können.

Durch die **Umformulierung im BMF-Schreiben vom 28.08.2013**, die Einführung des **Großbuchstabens „M“ zum 01.01.2014** und durch die neue **Entgeltbescheinigungsverordnung**, die zum 01.07.2013 in Kraft getreten ist, hat diese Frage wieder heftige Diskussionen ausgelöst.

Insbesondere stellt sich Praktikern immer mehr die (noch ungeklärte) Frage, ob durch die Verpflichtung der Dokumentation des **Gesamtbruttos** (= alle Entgeltbestandteile ungeachtet der steuerlichen Behandlung) nach der **Entgeltbescheinigungsverordnung 2013** die gesamten Reisekosten nicht ohnehin über die **Gehaltsabrechnung** laufen müssen.

Zur Rechtsänderung zum 01.01.2004 trifft das *Einführungsschreiben Lohnsteuer zum Steueränderungsgesetz 2003 und Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 27.01.2004* in Tz. III.7 die Aussage, dass nach der Einleitung in § 41 b Abs. 1 Satz 2 EStG „aufgrund der Eintragungen im Lohnkonto“ zu bescheinigen ist.

Daraus folgt, dass eine **Bescheinigung nicht zwingend** ist, wenn das Betriebsstättenfinanzamt nach § 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 LStDV eine andere Aufzeichnung (durch ausdrückliche Genehmigung nach Antragstellung oder stillschweigend) zugelassen hat.

Es ist **davon auszugehen**, dass die **bisherige (großzügige) Verfahrensweise** zumindest noch für das Kalenderjahr 2014 und ggf. 2015 **beibehalten wird**. So hat z.B. die **Berliner Senatsverwaltung für Finanzen** im November 2013 die übrigen Senatsverwaltungen und Bezirksämter zum Feld 20 der Lohnsteuerbescheinigung 2014 wie folgt unterrichtet:

*„Sofern das Betriebsstättenfinanzamt für diese Verpflegungszuschüsse eine andere Aufzeichnung als im Lohnkonto **ausdrücklich zugelassen** hat, ist eine Bescheinigung nicht zwingend erforderlich. Aus Vereinfachungsgründen gilt eine stillschweigende Zustimmung der Finanzverwaltung **auch ohne ausdrückliche Antragstellung des Arbeitgebers** als erteilt, wenn der Arbeitgeber bereits vor dem 01.01.2004 diese steuerfreien Lohnbestandteile außerhalb des Lohnkontos aufgezeichnet hat.“*

(Rundschreiben SenFin II Nr. 97/2013 – Gz. II H – 76/370 vom 05.11.2013)

Auch in der (von Autoren der Finanzverwaltung geprägten) **Fachliteratur** wird überwiegend – auch für das Kalenderjahr 2014 – die **Auffassung** vertreten, dass aufgrund Tz. III.7 des BMF-Schreibens vom 27.01.2004 – **auch ohne ausdrücklichen Antrag des Arbeitgebers** – **keine Aufzeichnungspflicht im Lohnkonto** und damit auch keine Bescheinigungspflicht besteht, wenn die Reisekosten auch schon vor dem 01.01.2004 nicht über die Gehaltsabrechnung ausgezahlt wurden, vgl. *auch Veröffentlichung in ABC des Lohnbüros 2014, Stichwort „Lohnsteuerbescheinigung“ Rz. 1792 auf Seite 453 und Lexikon für das Lohnbüro – Ausgabe 2014, Stichwort „Lohnsteuerbescheinigung“, Nr. 17, Seite 557.*

Die **Finanzverwaltung** wird also bei der Gewährung der Aufzeichnungserleichterung für Reisekosten **wie bisher recht großzügig verfahren**. Das bedeutet, **dass im Regelfall kein besonderer Antrag** notwendig ist und war, sondern die **Erleichterung für das Kalenderjahr 2014 (und ggf. 2015) stillschweigend** gewährt wird.

Wichtig:

Im Feld 20 der Lohnsteuerbescheinigung zu bescheinigen sind bei Mahlzeitengewährung ab dem 01.01.2014 – im Gegensatz zum alten Recht – **nur die tatsächlich gezahlten (d.h. ggf. gekürzten) Verpflegungspauschalen**, vgl. *auch Lexikon für das Lohnbüro – Ausgabe 2014, Stichwort „Lohnsteuerbescheinigung“, Nr. 17, Seite 557.*

► **Musterbefreiungsantrag**

Betriebe, die die genannten Voraussetzungen zum Stichtag 01.01.2004 nicht erfüllen, oder einfach auf „Nummer sicher“ gehen möchten, sollten den **Antrag an das Betriebsstättenfinanzamt** in etwa wie nachfolgend dargestellt formulieren.

Firma

Ort, Datum

Finanzamt ...
Lohnsteuer-Arbeitgeberstelle

Steuernummer ...

Antrag auf Befreiung der Aufzeichnungsverpflichtungen im Lohnkonto für steuerfreie Verpflegungszuschüsse und des Großbuchstabens „M“ nach § 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 und Abs. 3 LStDV

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Abrechnung und Auszahlung der Aufwendungen für Auswärtstätigkeiten (Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reise-nebenkosten) an unsere Arbeitnehmer erfolge bisher zu keinem Zeitpunkt über die monatliche Lohn- und Gehaltsabrechnung, sondern über die Reisekostenkosten-stelle / Finanzbuchhaltung / Abteilung ... unseres Hauses.

Wir bitten daher gem. § 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 und Abs. 3 LStDV um Befreiung von den Aufzeichnungsverpflichtungen der steuerfreien Verpflegungszuschüsse und des Großbuchstabens „M“ im Lohnkonto, da die **Möglichkeit zur Nachprüfung in anderer Weise** (separate Ablage der Reisekostenabrechnungen in Ordnern jahrgangswise / monatsweise / abteilungsweise / alphabetisch sortiert bzw. Zugriff und Zuordnung über die Buchungstexte des Kontos „Reisekosten“ in der Finanzbuchhaltung) **sichergestellt ist** und diese Verfahrensweise im Rahmen der letzten Lohnsteueraußenprüfung/en auch nicht beanstandet wurde.

Vielen Dank für Ihre Bemühungen.

Mit freundlichen Grüßen

7.4. Neue Auslandsreisekostentabellen 2013/2014

a) Kalenderjahr 2013

Mit **BMF-Schreiben vom 17.12.2012** (BStBl 2013 Teil I Seite 60) hat das Bundesministerium für Finanzen (BMF) zum 01.01.2013 **neue Pauschbeträge** für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten bei betrieblich veranlassten Auslandsreisen, auch für benachbarte EU-Staaten wie z.B. Frankreich und Österreich, veröffentlicht.

Die **vom 01.01. bis 31.12.2013 gültigen Auslandsreisekostentabellen** können als PDF-Datei über den **Online-Informationdienst** unter www.als-seminare.de (Meldung vom 29.12.2012) abgerufen werden.

b) Kalenderjahr 2014

Das **Bundesministerium des Inneren** hat am 01.10.2013 zunächst die Neufestsetzung der Auslandstage- und -übernachtungsgelder zum **Bundesreisekostengesetz** (für Bundesbedienstete) bekanntgemacht (GMBI 2013 Seite 1162).

Mit **BMF-Schreiben vom 11.11.2013** (BStBl 2013 Teil I Seite 1467) hat nun das Bundesministerium für Finanzen (BMF) zum 01.01.2014 **neue Pauschbeträge** für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten bei betrieblich veranlassten Auslandsreisen unter Berücksichtigung der Reisekostenreform 2014 für steuerliche Zwecke veröffentlicht.

Die **ab 01.01.2014 gültigen Auslandsreisekostentabellen** können als PDF-Datei über den **Online-Informationdienst** unter www.als-seminare.de (Meldung vom 16.11.2013) abgerufen werden.

Zu den **Auswirkungen** durch die **Reisekostenreform zum 01.01.2014** vgl. *auch Seite 7 (30) der Seminarunterlagen*.

Seminar-Tipp für das Thema Auslandsreisekosten

„Reise- und Bewirtungskosten im Steuerrecht – mit den Änderungen zum 01.01.2014 (LOSO 17)“

Nächster Termin: 13.10.2014 in Darmstadt (360,00 EUR zzgl. MwSt., bei gleichzeitiger Anmeldung von mindestens zwei Personen: 324,00 EUR zzgl. MwSt.)

7.5. Übersicht über Zahlen zum Reisekostenrecht 2013/2014

Fundstelle – Inhalt	2013	Fundstelle – Inhalt	2014
§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten		§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a, 5, 5a EStG Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten	
- Fahrtkosten je Kilometer (pauschal)	0,30 EUR	- Fahrtkosten je Kilometer (pauschal)	0,30 EUR
- Mitnahme je Person	0,02 EUR	- Mitnahme je Person	---
- Motorrad oder Motorroller	0,13 EUR	- Motorrad oder Motorroller	0,20 EUR
- Mitnahme je Person	0,01 EUR	- Mitnahme je Person	---
- Moped oder Mofa	0,08 EUR	- Moped oder Mofa	0,20 EUR
- Fahrrad	0,05 EUR	- Fahrrad	---
- Verpflegungsmehraufwendungen		- Verpflegungsmehraufwendungen	
- Abwesenheit 24 Stunden	24,00 EUR	- Abwesenheit 24 Stunden	24,00 EUR
- Abwesenheit 14 – 24 Stunden	12,00 EUR	- An- und Abreisetage bei Reisen mit Übernachtung	12,00 EUR
- Abwesenheit 8 – 14 Stunden	6,00 EUR	- Abwesenheit von mehr als acht Stunden bei Reisen ohne Übernachtung	12,00 EUR
- Abwesenheit unter 8 Stunden	0,00 EUR	- Abwesenheit nicht mehr als 8 Stunden	0,00 EUR
- Übernachungskosten		- Übernachungskosten	
- Pauschale (nur Arbeitgeberersatz)	20,00 EUR	- Pauschale (nur Arbeitgeberersatz)	20,00 EUR
- Kürzung Frühstück Inland		- Kürzung Frühstück Inland	
- Frühstück ohne Arbeitgeberveranlassung (R 9.7 Abs. 1 LStR 2011)	4,80 EUR	- Kürzung Frühstück bei Anspruch auf Verpflegungspauschale	4,80 EUR
- Frühstück mit Arbeitgeberveranlassung (R 8.1 Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 LStR 2011)	1,60 EUR	- Versteuerung Sachbezugswert ohne Anspruch auf Verpflegungspauschale	1,63 EUR

Änderungen im Arbeits-, Lohnsteuer- und SV-Recht zum 01.01.2014	- 7 (55) -	Änderungen im steuerlichen Reisekostenrecht zum 01.01.2014 (Kapitel 7)
--	-------------------	---

Fundstelle – Inhalt	2013	Fundstelle – Inhalt	2014
- Auswärtstätigkeiten im Ausland BMF vom 17.12.2012 – BStBl 2013 Teil I Seite 60		- Auswärtstätigkeiten im Ausland BMF vom 11.11.2013 – BStBl 2013 Teil I Seite 1467	
§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG Verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte - je Entfernungskilometer - Höchstbetrag ohne Nachweis (Der Höchstbetrag gilt nicht bei Nutzung eines Pkw, bei tatsächlichen ÖPV-Kosten über 4.500,00 EUR sowie für behinderte Menschen im Sinne von § 9 Abs. 2 EStG)	0,30 EUR 4.500,00 EUR	§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG Verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte - je Entfernungskilometer - Höchstbetrag ohne Nachweis (Der Höchstbetrag gilt nicht bei Nutzung eines Pkw, bei tatsächlichen ÖPV-Kosten über 4.500,00 EUR sowie für behinderte Menschen im Sinne von § 9 Abs. 2 EStG)	0,30 EUR 4.500,00 EUR
§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG Doppelte Haushaltsführung - Fahrtkosten (Pkw) - erste und letzte Fahrt je Kilometer - eine Heimfahrt wöchentlich je Entfernungskilometer (Entfernungspauschale) - Verpflegungsmehraufwendungen - 1. bis 3. Monat - ab 4. Monat - Übernachtungskosten - Höchstbetrag für tatsächliche Aufwendungen (monatlich) - Pauschale für 1. bis 3. Monat (nur Arbeitgeberersatz) - Pauschale ab 4. Monat (nur Arbeitgeberersatz)	0,30 EUR 0,30 EUR 6/12/24 EUR --- --- 20,00 EUR 5,00 EUR	§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG Doppelte Haushaltsführung - Fahrtkosten (Pkw) - erste und letzte Fahrt je Kilometer - eine Heimfahrt wöchentlich je Entfernungskilometer (Entfernungspauschale) - Verpflegungsmehraufwendungen - 1. bis 3. Monat - ab 4. Monat - Übernachtungskosten - Höchstbetrag für tatsächliche Aufwendungen (monatlich) - Pauschale für 1. bis 3. Monat (nur Arbeitgeberersatz) - Pauschale ab 4. Monat (nur Arbeitgeberersatz)	0,30 EUR 0,30 EUR 12/24 EUR --- 1.000,00 EUR 20,00 EUR 5,00 EUR

7.5. Exkurs: Anrufungsauskunft gem. § 42e EStG

a) Sinn und Zweck einer Anrufungsauskunft

Wegen der **Kompliziertheit des Lohnsteuerrechts** kann es sich im Einzelfall empfehlen, zu bestimmten Zweifelsfragen beim zuständigen **Betriebsstättenfinanzamt** eine gebührenfreie **Anrufungsauskunft gem. § 42e EStG** einzuholen.

Wegen der **Bindungswirkung** für das Betriebsstättenfinanzamt kann der **Lohnsteuer-Außenprüfer keine andere Rechtsauffassung** vertreten als der „Innendienst“.

Mit **Urteil vom 30.04.2009 – VI R 54/07** (BStBl 2010 Teil II Seite 982) hat der **Bundesfinanzhof** entschieden, dass der Arbeitgeber eine ihm erteilte Anrufungsauskunft erforderlichenfalls auch im Klagewege **inhaltlich überprüfen lassen kann**.

► Änderungen durch die Lohnsteuerrichtlinien 2011

In R 42e Abs. 1 Satz 3 LStR 2011 (jetzt LStR 2013) wurde eine Ergänzung aufgenommen, wonach das Finanzamt eine **verbindliche Auskunft nach § 42e EStG künftig auch befristen** kann. Es handelt sich dabei um eine **Ermessensentscheidung** des Finanzamtes (§ 5 AO).

Soweit sich eine befristete Anrufungsauskunft **durch Zeitablauf erledigt** hat, bleibt es dem Arbeitgeber oder auch dem Arbeitnehmer **unbenommen** (z.B. bei Dauersachverhalten), eine **erneute Anrufungsauskunft** zu stellen.

b) Bindungswirkung einer Anrufungsauskunft

Bei der Erteilung einer Anrufungsauskunft ist allerdings zu beachten, dass diese Auskunft **nur das Betriebsstättenfinanzamt bindet**, nicht jedoch das Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers.

Aus der BFH-Rechtsprechung ergeben sich folgende Regelungen:

- **Die Auskunft bindet das Finanzamt nur gegenüber dem, der sie erbeten hat.** Durch eine dem Arbeitgeber erteilte Auskunft ist das Finanzamt nicht gehindert, gegenüber dem Arbeitnehmer einen für ihn ungünstigeren Rechtsstandpunkt einzunehmen (zuletzt BFH-Urteil vom 13.01.2011 – VI R 64/09).
- Auskünfte des Betriebsstättenfinanzamtes an einen Arbeitnehmer binden dessen Wohnsitzfinanzamt bei der Einkommensteuerveranlagung **nicht (BFH-Urteil vom 09.10.1992 - BStBl 1993 Teil II Seite 166)**.

Auch das **BFH-Urteil vom 17.10.2013 – VI R44/12** zur (Nicht-)Haftung des Arbeitnehmers nach § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1 EStG **hat hieran nicht geändert**, vgl. *auch Kommentar von Dr. Geserich in Neue Wirtschaftsbriefe (NWB) Nr. 4/2014 vom 20.01.2014 Seite 161 sowie alga-Infodienst Nr. 02/2014 vom 06.02.2014*.

c) Gesetzliche Regelung

§ 42e EStG
Anrufungsauskunft

Das Betriebsstättenfinanzamt hat auf Anfrage eines Beteiligten darüber Auskunft zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind. Sind für einen Arbeitgeber mehrere Betriebsstättenfinanzämter zuständig, so erteilt das Finanzamt die Auskunft, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung (§ 10 der Abgabenordnung) befindet. ...

R 42e LStR 2013
Anrufungsauskunft

*(1) 1Einen Anspruch auf **gebührenfreie** Auskunft haben sowohl der Arbeitnehmer als auch der Arbeitgeber. 2In beiden Fällen ist das Betriebsstättenfinanzamt für die Erteilung der Auskunft zuständig; bei Anfragen eines Arbeitnehmers soll es jedoch seine Auskunft mit dessen Wohnsitzfinanzamt abstimmen. 3Das Finanzamt soll die Auskunft unter ausdrücklichen Hinweis auf § 42e EStG schriftlich erteilen und kann sie befristen; das gilt auch, wenn der Beteiligte die Auskunft nur formlos erbeten hat.*

(2) 1Hat ein Arbeitgeber mehrere Betriebsstätten, so soll das Finanzamt seine Auskunft mit den anderen Betriebsstättenfinanzämtern abstimmen, soweit es sich um einen Fall von einigem Gewicht handelt und erkennbar ist, dass die Auskunft auch für die anderen Betriebsstätten von Bedeutung ist. 2Bei Anrufungsauskünften grundsätzlicher Art informiert das zuständige Finanzamt die übrigen betroffenen Finanzämter.

(3) ... (betr. Zuständigkeit bei mehreren Betriebsstättenfinanzämtern)

► Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte des Finanzamts

Für die Bearbeitung von Anträgen auf verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO werden seit dem 19.12.2006 von der Finanzverwaltung Gebühren erhoben. Die **Gebühr** wird nach dem **Gerichtskostengesetz** ermittelt, wobei der **Gegenstandswert** (d.h. die in Frage stehende Steuer) **mindestens 5.000,00 EUR** beträgt (Mindestgebühr 121,00 EUR).

Der **Gegenstandswert** ist in analoger Anwendung des § 39 Abs. 2 GKG auf 30 Mio. EUR begrenzt. Die Gebühr beträgt also **mindestens 121,00 EUR** und **höchstens 91.456,00 EUR**.

Die Regelung zur Gebührenpflicht gilt jedoch **nicht** für die **lohnsteuerliche Anrufungsauskunft**. Diese ist in § 42e EStG als **Spezialvorschrift** geregelt und daher von der Gebührenpflicht der Allgemeinvorschrift in § 89 AO **nicht betroffen**. Auch „unverbindliche“ mündliche oder telefonische Auskünfte sind weiterhin kostenfrei, betont das Bundesfinanzministerium in einer Pressemitteilung.

► **BMF-Schreiben vom 12.03.2007 – IV A 4 – S 0224/07/0001**

Mit o.a. BMF-Schreiben hat die Finanzverwaltung **offiziell bestätigt**, das die Gebührenpflicht **nicht**

- für Anträge auf **verbindliche Zusagen aufgrund einer Außenprüfung** nach §§ 204 ff. AO und nicht
- für **Lohnsteueranrufungsauskünfte** nach § 42e EStG

gilt. Sie gilt **auch nicht für Anfragen**, die **keine verbindliche Auskunft** des Finanzamts im Sinne von § 89 Abs. 2 AO **zum Ziel haben**.

d) **Musterschreiben**

Name, Steuernummer, Anschrift

An das Finanzamt

Antrag auf Erteilung einer Anrufungsauskunft nach § 42 e EStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu folgendem Problem bitte ich/bitten wir um die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 42 e EStG:

Hier schildern Sie so umfassend wie nötig und so knapp wie möglich, den geplanten Sachverhalt.

Aus dem vorstehenden Sachverhalt ergeben sich die folgenden Fragen:

Formulieren Sie Ihre Frage möglichst so, dass das Finanzamt nur noch mit ja oder nein antworten muss.

Wegen der für mich/uns/meinen Mandanten/Arbeitnehmer weitreichenden steuerlichen Auswirkungen und der späteren Planungssicherheit müssen wir die Auffassung der Finanzverwaltung zu diesem Punkt unbedingt kennen.

Ich erkläre/Wir erklären, dass alle für die Erteilung der Auskunft und für die Beurteilung erforderlichen Angaben vollständig und wahrheitsgemäß gemacht worden sind.

Mit freundlichen Grüßen