

Überblick über das neue Reisekostenrecht ab 1. Januar 2014

Zum 1. Januar 2014 treten die Neuregelungen im steuerlichen Reisekostenrecht in Kraft. Für Arbeitgeber empfiehlt es sich in jedem Fall, die bisherige Praxis zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen.

Auch nach dem neuen Reisekostenrecht ist für die steuerliche Geltendmachung bzw. steuerfreie Zahlung von Reisekosten das Vorliegen einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit weiterhin zwingende Voraussetzung. Diese liegt vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte tätig wird.

Von zentraler Bedeutung bei den Änderungen ist zukünftig die gesetzliche Definition der ersten Tätigkeitsstätte in § 9 Abs. 4 EStG n. F. Diese ersetzt den Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte und ist damit ausschlaggebend für die Entscheidung, ob die Entfernungspauschale bzw. die 0,03 %-Regelung oder Reisekosten berücksichtigt werden können. Zu den Reisekosten, die als Werbungskosten/Betriebsausgaben geltend gemacht bzw. steuerfrei erstattet werden können, zählen wie bisher Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten.

Die Details:

1) Fahrtkosten

Für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte kann weiterhin nur der beschränkte Werbungskostenabzug in Form der Entfernungspauschale in Höhe von 0,30 € geltend gemacht werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG n. F.). Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass für alle Fahrten zu anderen bzw. weiteren Tätigkeitsstätten die tatsächlichen Aufwendungen oder pauschale Kilometersätze nach dem Bundesreisekostengesetz angesetzt werden dürfen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG n. F.).

Erste Tätigkeitsstätte

Mit dem Begriff „erste Tätigkeitsstätte“ wird der Begriff „regelmäßige Arbeitsstätte“ ersetzt und im § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG n. F. erstmalig definiert.

Erste Tätigkeitsstätte ist danach jede ortsfeste betriebliche Einrichtung eines Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens nach § 15 AktG oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Festgelegt wird zugleich, dass je Dienstverhältnis nur eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen kann (§ 9 Abs. 4 Satz 5 EStG n. F.). Neu ist, dass zukünftig auch betriebliche Einrichtungen, die nicht dem Arbeitgeber gehören, erste Tätigkeitsstätte sein und damit zum beschränkten Werbungskostenabzug führen können, zum Beispiel Tätigkeiten beim Kunden oder eines Tochterunternehmens.

Eine Tätigkeit ist dauerhaft, wenn der Arbeitnehmer an einer Tätigkeitsstätte unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus tätig werden soll. Dem Zeitraum von 48 Monaten kommt besondere Bedeutung zu, gerade bei Projekten. Eine Verlängerung eines ursprünglich weniger als 48 Monate langen Zeitraums führt nicht zu einer Zusammenrechnung, da für die Beurteilung allein die prognostizierte Dauer der Tätigkeit entscheidend ist.

Vorrangig soll die Zuordnung zur ersten Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber gelten. Die Zuordnung kann der Arbeitgeber durch arbeits- oder dienstrechtliche Weisungen bzw. Verfügungen vornehmen. Dazu zählen alle schriftlichen Vereinbarungen und Weisungen (wie z. B. Arbeitsverträge, Dienst- oder Betriebsvereinbarungen, Vermerke, Einsatzpläne) aber auch mündliche Absprachen. Hierbei handelt es sich ebenfalls um eine Prognoseentscheidung zu Beginn der Tätigkeit.

Fehlen einer Zuordnung – quantitative Kriterien

Die Zuordnung durch den Arbeitgeber ist nicht zwingend vorgeschrieben. Vielmehr hat der Arbeitgeber die Freiheit, durch die Zuordnung mögliche Reisekostenerstattungen zu regeln. Fehlt eine Zuordnung des Arbeitgebers, greifen quantitative Kriterien zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte. Diese liegt bei fehlender Zuordnung vor, wenn der Arbeitnehmer an einer Tätigkeitsstätte typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche 2 volle Arbeitstage oder mindestens 1/3 seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll (§ 9 Abs. 4 Satz 4 EStG n. F.).

Mehrere in Betracht kommende Tätigkeitsstätten

Kommen mehrere Tätigkeitsstätten als erste Tätigkeitsstätte in Betracht (zum Beispiel, weil der Mitarbeiter mehreren Tätigkeitsstätten zugeordnet ist oder auch die anzuwendenden zeitlichen Kriterien auf mehrere Tätigkeitsstätten passen), regelt § 9 Abs. 4 Satz 6 EStG n. F., dass diejenige erste Tätigkeitsstätte ist, die der Arbeitgeber bestimmt. Unterlässt der Arbeitgeber auch diese Bestimmung, so ist die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 Satz 7 EStG n. F.). Dies entspricht dem Meistbegünstigungsprinzip, da dies die günstigste Variante, gerade im Hinblick auf eine eventuelle Dienstwagenbesteuerung, darstellt.

Auf den möglichen qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers kommt es zukünftig nicht mehr an. Der Gesetzgeber hat sich gegen die Aufnahme dieses Kriteriums wegen der Streitanzahl entschieden. Damit verliert die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, im Zusammenhang mit dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) vom 15. Dezember 2011, zum 1. Januar 2014 seine Wirkung.

Sonderfälle, wie Fahrttätigkeit (Arbeitnehmer, die von einem dauerhaft festgelegten Ort die Tätigkeit aufnehmen) oder das weiträumige Arbeitsgebiet (zum Beispiel Wald-/Forstgebiet, Hafengelände, Zustellbezirk) sind ebenfalls neu geregelt.

2) Verpflegungsmehraufwand

Folgende Pauschalen können gemäß § 9 Abs. 4a EStG n. F. künftig steuerfrei gezahlt werden für:

- Eintägige Auswärtstätigkeiten ab einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden 12 €
- Mehrtägige Auswärtstätigkeiten für den An- und Abreisetag 12 €
- für Kalendertage mit 24-stündiger Abwesenheit 24 €

Die Pauschale für den An- und Abreisetag kann unabhängig von den tatsächlichen An- und Abreisezeiten gezahlt werden. Aufzeichnungen sind nicht mehr notwendig.

Bei der Dreimonatsfrist muss es sich bei der Unterbrechungshandlung nicht mehr nur um berufliche Tätigkeiten handeln. Zukünftig ist es gleichgültig, ob der Arbeitnehmer aus privaten Gründen (wie zum Beispiel Krankheit, Urlaub) oder aus beruflichen Gründen seine Tätigkeit unterbricht – die Dreimonatsfrist beginnt in beiden Fällen erneut zu laufen.

Gestellung von Mahlzeiten

Neu geregelt wurde auch die steuerliche Behandlung bei der Überlassung von Mahlzeiten an den Arbeitnehmer im Rahmen einer Auswärtstätigkeit. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG n. F. bestimmt, dass ab 1. Januar 2014 generell für angemessene Mahlzeiten, die ein Arbeitgeber (selbst oder von ihm veranlasst durch einen Dritten) dem Arbeitnehmer anlässlich oder während der Tätigkeit außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte oder Wohnung zur Verfügung stellt, der Sachbezugswert anzusetzen ist. Angemessen ist eine Mahlzeit, wenn diese 60 Euro nicht übersteigt (bisher durfte die Mahlzeit nur einen Wert von maximal 40 Euro haben). Der Ansatz des Sachbezugswertes unterbleibt, wenn für den Arbeitnehmer ein entsprechender Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 4a EStG n. F. (Verpflegungspauschalen) in Betracht käme (sog. Besteuerungsverzicht).

Aufgrund des Besteuerungsverzichts muss der Arbeitgeber zukünftig die an den Arbeitnehmer zu zahlende Verpflegungspauschale kürzen, wenn er ihm eine Mahlzeit zur Verfügung stellt (§ 9 Abs. 4a Satz 8 EStG n. F.). Die Kürzung beträgt für ein Frühstück 20 Prozent (4,80 Euro) und für ein Mittag- und Abendessen jeweils 40 Prozent der Verpflegungspauschale (9,60 Euro) für einen vollen Kalendertag, also 24 Euro. Auf die Kürzung werden Eigenzahlungen des Arbeitnehmers angerechnet (§ 9 Abs. 4a Satz 10 EStG n. F.). Zusätzlich hat der Arbeitgeber auf der Jahreslohnsteuerbescheinigung noch den Buchstaben „M“ zu bescheinigen.

Werden keine Verpflegungspauschalen gezahlt, braucht keine Kürzung für gestellte Mahlzeiten vorgenommen zu werden. Nur der Buchstabe „M“ muss bescheinigt werden.

Der Arbeitnehmer kann bei entsprechender Erstattung von Verpflegungspauschalen durch den Arbeitgeber keinen Werbungskostenabzug (§ 9 Abs. 4a Satz 11 EStG n. F.) mehr geltend machen. Nur wenn der Arbeitnehmer seine Mahlzeiten während der Auswärtstätigkeit selbst bezahlt, kann er ungekürzte Verpflegungspauschalen vom Arbeitgeber erstattet bekommen.

Werden dagegen vom Arbeitgeber Mahlzeiten zur Verfügung gestellt und sind die Voraussetzungen für eine Pauschale für Verpflegungsmehraufwand nicht erfüllt (z. B. weil die Abwesenheitszeiten unter 8 Stunden liegen oder nicht aufgezeichnet wurden), muss der Sachbezugswert individuell oder nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG n. F. pauschal mit 25 Prozent versteuert werden.

3) Unterkunftskosten

Zukünftig dürfen die tatsächlich entstandenen Kosten für die Unterkunft im Rahmen der doppelten Haushaltsführung bis maximal 1.000 Euro monatlich steuerfrei erstattet oder als Werbungskosten angesetzt werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG n. F.). Unerheblich ist also wie groß die Wohnung und wie hoch der Mietpreis pro Quadratmeter ist. Der Höchstbetrag von 1.000 Euro umfasst alle für die Unterkunft entstehenden Aufwendungen, wie z. B. Kaltmiete, alle Neben- bzw. Betriebskosten, Miete für Parkplätze oder Garagen bzw. Garten.

Längerfristige Auswärtstätigkeiten an derselben Tätigkeitsstätte

Übernachungskosten, die beruflich veranlasst und an anderen Tätigkeitsstätten außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte entstehen, stellen weiterhin Werbungskosten dar und können vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG n. F.). Für Auswärtstätigkeiten von kurzfristiger Dauer dürfen die Aufwendungen für Übernachtung unbeschränkt abgezogen oder erstattet werden.

Neu dagegen ist, dass für längerfristige Auswärtstätigkeiten an derselben Tätigkeitsstätte der Abzug bzw. die Erstattung der Unterkunftskosten ebenfalls auf 1.000 Euro im Monat beschränkt wird. Ab dem 49. Monat an derselben Tätigkeitsstätte dürfen nur maximal 1.000 Euro monatlich steuerfrei erstattet werden.

(Quelle: Industrie- und Handelskammer Hannover)