

Neuregelungen im Reisekostenrecht ab 2014 – Rechtsstand Februar 2014

Mit den Neuregelungen bei den Reisekosten soll eine vereinfachte Ermittlung der abziehbaren Reisekosten ab 2014 erreicht werden. Von den Neuregelungen sind die Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten betroffen. Dieser Beitrag soll einen kurzen Überblick über die neuen Regelungen geben.

Auflistung der geänderten Vorschriften des EStG:

§ 3 Nr. 13 EStG	Reisekostenerstattungen aus öffentlichen Kassen
§ 3 Nr. 16 EStG	Reisekostenerstattungen aus nicht öffentlichen Kassen
§ 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG	Verpflegungsmehraufwendungen
§ 8 Abs. 2 EStG	Geldwerter Vorteil bei Pkw-Überlassung und bei Mahlzeitengestellung
§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG	Berücksichtigung der Entfernungspauschale
§ 9 Abs. 1 Nr. 4a EStG	Berücksichtigung der Fahrtkosten in Sonderfällen
§ 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG	Doppelte Haushaltsführung
§ 9 Abs. 1 Nr. 5a EStG	Berücksichtigung von Übernachtungskosten
§ 9 Abs. 4 EStG	Definition der ersten Tätigkeitsstätte
§ 9 Abs. 4a EStG	Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen
§ 40 Abs. 2 Nr. 1a EStG	Pauschalierung von Mahlzeiten

Hierzu auch das BMF-Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1.1.2014 vom 30.09.2013, IV C 5 - S-2353/13/10004, BStBl I 2013, 1279.

Die erste Tätigkeitsstätte (neu): An die Stelle des bisherigen Begriffs der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ tritt ab 2014 der neue Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“. Hierbei handelt es sich um eine ortsfeste Einrichtung, an der der Arbeitnehmer unbefristet, für die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses oder länger als 48 Monate tätig werden soll. Ein Arbeitnehmer kann nur eine erste Tätigkeitsstätte je Dienstverhältnis haben. Entscheidend ist grundsätzlich die Anordnung des Arbeitgebers gemäß dienstrechtlichen Weisungen.

Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 4 Satz 1 bis 3 EStG:

(4) ¹ Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens ... oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.

² Die Zuordnung im Sinne des Satzes 1 wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt.

³ Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.

1. Prüfungsstufe – die Zuordnung des Arbeitgebers: Wenn mehrere Tätigkeitsstätten vorhanden sind, bestimmt der Arbeitgeber, welche davon als erste Tätigkeitsstätte gilt.

Wie bisher auch muss es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung handeln. Daher ist eine Baustelle oder ein Fahrzeug keine ortsfeste betriebliche Einrichtung, somit haben beispielsweise Bauarbeiter oder auch Berufskraftfahrer in der Regel keine erste Tätigkeitsstätte.

Eine erste Tätigkeitsstätte kann somit eine ortsfeste betriebliche Einrichtung

- des Arbeitgebers,
- eines verbundenen Unternehmens oder
- eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten

sein, sofern der Arbeitnehmer dieser Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist.

Damit kann auch die ortsfeste betriebliche Einrichtung eines Kunden eine erste Tätigkeitsstätte bilden.

Ebenfalls können Leiharbeiter an der betrieblichen Einrichtung des Entleihers eine erste Tätigkeitsstätte haben.

Die Festlegung einer betrieblichen Einrichtung erfolgt vorrangig durch den Arbeitgeber.

In folgenden Fällen ist nach dem Gesetzeswortlaut von einer ersten Tätigkeitsstätte auszugehen:

- Der Arbeitnehmer wird voraussichtlich unbefristet in der betrieblichen Einrichtung tätig.
- Der Arbeitnehmer wird voraussichtlich für die Dauer des Dienstverhältnisses tätig.
- Der Arbeitnehmer wird voraussichtlich über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus tätig.

2. Prüfungsstufe – die quantitative Abgrenzung: Ordnet der Arbeitgeber den Arbeitnehmer keiner bestimmten Tätigkeitsstätte zu, wird eine erste Tätigkeitsstätte bestimmt, sofern

- der Arbeitnehmer typischerweise arbeitstäglich, oder
- je Arbeitswoche 2 volle Arbeitstage, oder
- mindestens 1/3 seiner regelmäßigen Arbeitszeit

an einer betrieblichen Einrichtung gemäß seinem Arbeitsvertrag tätig werden soll.

Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 4 EStG:

⁴ Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer.

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

⁵ Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte.

Soll der Arbeitnehmer an mehreren Tätigkeitsstätten mindestens 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden, wird die seiner Wohnung am nächsten liegende Tätigkeitsstätte als erste Tätigkeitsstätte bestimmt.

Auch hierzu wieder der entsprechende Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 4 EStG:

⁶ Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige Tätigkeitsstätte erste Tätigkeitsstätte, die der Arbeitgeber bestimmt. ⁷ Fehlt es an dieser Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, ist die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte.

Fahrtkosten: Der Arbeitnehmer kann bei beruflich veranlasster Auswärtstätigkeit die Fahrtkosten in Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten geltend machen. Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen kann auch ein pauschaler Kilometersatz für jeden gefahrenen Kilometer als Werbungskosten angesetzt werden, sofern der Arbeitnehmer alle Aufwendungen für das Fahrzeug trägt. Dieser pauschale Kilometersatz beträgt für Pkws zzt. 0,30 € je Kilometer. Hier sei jedoch angemerkt, dass die tatsächlichen Kosten je Kilometer i. d. R. weit höher sind und sich somit eine individuelle Ermittlung lohnen kann.

Beispiel 1: Arbeitnehmer A mit Wohnsitz in Düsseldorf ist unbefristet dem Sitz der Geschäftsleitung seines Arbeitgebers in Köln zugeordnet. Er hat dort seine erste Tätigkeitsstätte. Im Monat Juni 2014 wird er an 25 Arbeitstagen nur bei einem Kunden in Bonn tätig. Die Fahrten dorthin legt er mit seinem eigenen Pkw zurück. Die einfache Entfernung von seiner Wohnung in Düsseldorf zum Kunden in Bonn beträgt 72 km.

Konsequenz: Die Fahrten von seiner Wohnung in Düsseldorf zu seiner ersten Tätigkeitsstätte in Köln werden in Höhe der Entfernungspauschale als Werbungskosten berücksichtigt. Für seine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit in Bonn kann A die Werbungskosten nach Reisekostengrundsätzen geltend machen. So kann er z. B. folgende Fahrtkosten als Werbungskosten ansetzen: 25 Arbeitstage x 144 gefahrene Kilometer x 0,30 € = 1.080 €.

Erste Tätigkeitsstätte beim Gesellschafter-Geschäftsführer

Bislang galt, dass auch der Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nur eine einzige oder aber gar keine regelmäßige Arbeitsstätte hat. Maßgeblich für die Zuordnung bei mehreren vorhandenen Betriebsstätten war, wo er hauptsächlich tätig wurde.

Der neuen Regelung entsprechend hat die Zuordnung des Gesellschafter-Geschäftsführers zu seiner ersten Tätigkeitsstätte nunmehr nach arbeits- bzw. dienstrechtlichen Vorschriften zu erfolgen. Dabei ist es grundsätzlich unerheblich, ob an der festgelegten Tätigkeitsstätte auch der Schwerpunkt der Tätigkeit liegt.

Im BMF-Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts wird unter Teilziffer 9 allerdings ausdrücklich darauf hingewiesen, dass bei der Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO gegeben sein kein.

Genannt sind in diesem Zusammenhang Gesellschafter-Geschäftsführer, mitarbeitende Ehegatten und sonstige Familienangehörige. Bei diesen Personengruppen muss darauf geachtet werden, dass die Zuordnung nachvollziehbar ist und einem Fremdvergleich standhält.

Arbeitnehmer mit typischer Einsatzwechseltätigkeit

Arbeitnehmer mit typischer Einsatzwechseltätigkeit haben zwar keine erste Tätigkeitsstätte, fahren jedoch häufig zunächst mit ihrem eigenen Pkw zum Betrieb des Arbeitgebers, und von dort aus dann – ggf. mit Firmenfahrzeugen – zu den jeweiligen Einsatzorten.

Nach der Neuregelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG n. F. können diese Arbeitnehmer künftig für die Fahrten zum Betrieb lediglich die Entfernungspauschale abziehen. Dies gilt unabhängig von der Tatsache, dass ab Verlassen der Wohnung eine Auswärtstätigkeit vorliegt.

Fährt der Arbeitnehmer von seiner Wohnung hingegen direkt zu den jeweiligen Baustellen, können die Fahrtkosten (wie auch bisher) nach Reisekostengrundsätzen berücksichtigt werden.

Arbeitnehmer mit typischer Fahrtätigkeit

Eine Fahrtätigkeit wird von solchen Arbeitnehmern ausgeübt, die eine Tätigkeit als angestellte Berufskraftfahrer, Beifahrer, Linienbusfahrer, Straßenbahnfahrer, Taxifahrer, Müllfahrzeugführer, Beton- und Kiesfahrer, Fahrer von Autokranen, die

täglich verschiedene Bau- und Einsatzstellen anfahren, Lokführer und als Zugbegleitpersonal ausüben. Auch der Schlafwagenschaffner ist einem Berufskraftfahrer gleichzustellen. Gleiches gilt für einen Zugrestaurantkellner sowie für den Fahrer eines Kanalreinigungsfahrzeuges. Die vorgenannten Regelungen gelten auch für Arbeitnehmer, die eine der o.g. Fahrtätigkeiten ausüben, sofern sie für den Beginn ihrer Tätigkeit einen gleichbleibenden Ort aufsuchen.

Tätigkeit in einem weiträumigen Arbeitsgebiet

Ist der Arbeitnehmer in einem weiträumigen Arbeitsgebiet tätig, konnten bisher die Fahrten zum ersten Tätigkeitsort innerhalb des Arbeitsgebietes sowie vom letzten Tätigkeitsort des Arbeitsgebietes zur Wohnung lediglich mit der Entfernungspauschale berücksichtigt werden. Hieran wird sich - dem Grunde nach - auch ab 2014 nichts ändern.

Künftig ist jedoch nur noch diejenige Strecke im Rahmen der Entfernungspauschale zu berücksichtigen, die zwischen der Wohnung und dem nächstgelegenen Zugang zum Tätigkeitsgebiet liegt, vgl. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG. Dies gilt ebenso für die Rückfahrt. Alle übrigen Fahrten können nach Reisekostengrundsätzen berücksichtigt werden.

Trotz des beschränkten Abzuges der Fahrtkosten liegt auch in diesen Fällen ab Verlassen der Wohnung eine Auswärtstätigkeit mit der Folge vor, dass der Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung möglich ist.

Folgende Bereiche können nach der bisherigen Rechtsauffassung der Verwaltung als weiträumiges Arbeitsgebiet anzusehen sein:

- Werksgelände,
- Neubaugebiet,
- Flughafengelände,
- Kehrbezirk,
- Forstrevier,
- Waldgebiet.

Nach wie vor ist strittig, wie der Begriff des weiträumigen Arbeitsgebietes auszulegen ist. Bei einem Werksgelände dürfte dies unstrittig sein. Bei einem Waldarbeiter hingegen hatte der BFH das Vorliegen eines weiträumigen Arbeitsgebietes verneint. Die weitere Entwicklung der Rechtsprechung bleibt hier abzuwarten.

Leiharbeitnehmer

Während bisher aufgrund der Rechtsprechung (vgl. FG Münster, Urteil vom 10.11.2011, 13 K 456/10) die Fahrten zum Entleiher (= Kunde des Verleihers) nach Reisekostengrundsätzen abzugsfähig waren, wird künftig in einigen Fällen lediglich die Entfernungspauschale zu berücksichtigen sein.

Die steuerliche Einordnung von Leiharbeitnehmern kann an zwei Regelungen des EStG festgemacht werden.

Fall 1: Der Leiharbeitnehmer wird von seinem Arbeitgeber (Verleiher) für die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses zum Kunden (Entleiher) entsendet. Dies wird auch schriftlich so festgehalten.

Folge:

Der Arbeitnehmer hat beim Kunden (Entleiher) eine erste Tätigkeitsstätte. Somit sind die Fahrtkosten lediglich in Höhe der Entfernungspauschale zu berücksichtigen, vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

Fall 2: Der Leiharbeitnehmer wird keinem konkreten Tätigkeitsort zugeordnet.

Folge:

Der Arbeitnehmer hat beim Kunden (Entleiher) zwar keine erste Tätigkeitsstätte, sucht jedoch dauerhaft denselben Ort für die Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit auf. Somit sind die Fahrtkosten auch hier lediglich in Höhe der Entfernungspauschale zu berücksichtigen, vgl. § 9 Abs. 1 Nr. 4a Satz 3 EStG.

Beachte:

Im Fall 2 liegt (zumindest) eine Auswärtstätigkeit vor, wodurch der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen möglich ist.

Fahrten zu Bildungseinrichtungen

Auch Bildungseinrichtungen gelten künftig als erste Tätigkeitsstätte. Dies gilt:

- bei einem Vollzeitstudium sowie
- bei einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme außerhalb eines Dienstverhältnisses.

Folglich sind in diesen Fällen die Fahrtkosten lediglich mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen. Darüber hinaus entfällt - mangels Auswärtstätigkeit - der Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung.

Kettenabordnungen und 48 Monats-Zeitraum

Wie bereits erwähnt, sieht der Gesetzgeber in längerfristigen Abordnungen eine dauerhafte Tätigkeit an der entsprechenden Tätigkeitsstätte. Für die Praxis stellt sich daher die Frage, wie vermieden werden kann, dass der neue bzw. künftige Tätigkeitsort zu einer ersten Tätigkeitsstätte wird.

Die Abordnung sollte somit maximal 48 Monate betragen.

Verpflegungsmehraufwendungen

Die bisherige dreistufige Staffelung bei den Verpflegungsmehraufwendungen wird auf zwei Stufen reduziert. Für Inlandsreisen können ab 2014 folgende Pauschbeträge steuerlich berücksichtigt werden:

- 12 € je Kalendertag, sofern der Arbeitnehmer **mehr** als 8 Stunden von seiner Wohnung und ggf. der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist,

- 24 € je Kalendertag bei einer Abwesenheit von mehr als 24 Stunden,
- jeweils 12 € für den An- und Abreisetag bei auswärtiger Übernachtung ohne Prüfung einer Mindestabwesenheitszeit.

Für die Qualifizierung als An- oder Abreisetag ist es ausreichend, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb der Wohnung übernachtet.

Die Verpflegungspauschale von 12 € gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer seine eintägige berufliche Tätigkeit „über Nacht ausübt“ (ohne Übernachtung) und er dadurch ebenfalls insgesamt mehr als 8 Stunden von der Wohnung und ggf. der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.

Beispiel: Arbeitnehmer B hat eine Besprechung mit einem Kunden am Mittwoch um 9 Uhr. Aufgrund der Entfernung muss er bereits am Dienstag anreisen. Er verlässt gegen 20 Uhr seine Wohnung und übernachtet am Ort der Besprechung. Nach der Besprechung reist er wieder ab. Seine Wohnung erreicht er am Donnerstag um 2.00 Uhr.

Rechtslage bis 31.12.2013: B kann lediglich für den Besprechungstag einen Pauschbetrag von 24 € geltend machen, da die Abwesenheitsdauer an den übrigen zwei Tagen unter 8 Stunden betragen hat.

Rechtslage ab 2014: B kann für den An- und Abreisetag jeweils einen Pauschbetrag von 12 € und für den Besprechungstag einen Pauschbetrag von 24 € als Werbungskosten geltend machen, insgesamt also 48 €.

Verpflegungsmehraufwendungen bei Auslandstätigkeit: Auch für Tätigkeiten im Ausland gelten ab 2014 nur noch zwei statt bisher drei Pauschalen, wobei die gleichen Voraussetzungen wie bei den inländischen Pauschalen erfüllt sein müssen. Die Auslandspauschalen wurden vom Bundesministerium der Finanzen wie gewohnt zum Jahreswechsel bekannt gegeben und im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Gestellung von Mahlzeiten im Rahmen von Auswärtstätigkeiten: Wurden dem Arbeitnehmer bisher Mahlzeiten (z.B. Frühstück) zur Verfügung gestellt, konnte er ungeachtet hiervon - je nach Abwesenheitszeit - den entsprechenden Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen geltend machen. Im Gegenzug musste der Arbeitgeber einen geldwerten Vorteil als Sachbezug versteuern. Diese Regelung wird ab 2014 dahingehend geändert, dass künftig der Werbungskostenabzug beim Arbeitnehmer

- für ein Frühstück um 20 % sowie
- für ein Mittag- bzw. Abendessen um 40 % des Pauschbetrages von 24 €

gekürzt wird (auch bei eintägigen Reisen).

Die Kürzung der Verpflegungspauschalen ist immer dann vorzunehmen, wenn dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt wird. Folglich gilt sie auch für die Teilnahme des Arbeitnehmers an einem Arbeitsessen oder einer geschäftlich veranlassten Bewirtung durch den Arbeitgeber.

Nimmt der Arbeitnehmer dagegen an der geschäftlich veranlassten Bewirtung durch einen Dritten oder an einem Arbeitsessen eines Dritten teil, werden die Verpflegungspauschalen nicht gekürzt.

Stehen dem Arbeitnehmer keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, scheidet folglich auch eine Kürzung der Pauschalen aus. Dieser Sachverhalt ergibt sich, wenn

- der Arbeitnehmer eine eintägige Reise unter 8 Stunden Dauer unternimmt, oder
- die Abwesenheitsdauer nicht bekannt ist, oder
- die Dreimonatsfrist für den Ansatz der Pauschbeträge abgelaufen ist.

Der Gesetzgeber verlangt unter diesen Umständen die Besteuerung der vom Arbeitgeber gestellten Verpflegung.

Zu beachten ist, dass der geldwerte Vorteil für übliche Mahlzeiten nach der neuen Regelung nur noch mit dem amtlichen Sachbezugswert berücksichtigt werden kann. Dieser beträgt in 2014 1,63 € für ein Frühstück und 3,00 € für ein Mittag- oder Abendessen (2013 1,60 € bzw. 2,93 €).

Als "üblich" im Sinne des Gesetzes gilt ab 2014 eine Mahlzeit, deren Preis 60,00 € nicht übersteigt. Die Grenze gilt als Bruttobetrag, der sämtliche anlässlich der Bewirtung gewährte Speisen und Getränke umfasst.

Hierzu § 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9 EStG im Wortlaut:

⁸ Wird dem Arbeitnehmer während einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, ist diese Mahlzeit mit dem Wert nach Satz 6 (maßgebender amtlicher Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung) anzusetzen, wenn der Preis für die Mahlzeit 60 Euro nicht übersteigt. ⁹ Der Ansatz einer nach Satz 8 bewerteten Mahlzeit unterbleibt, wenn beim Arbeitnehmer für ihm entstehende Mehraufwendungen für Verpflegung ein Werbungskostenabzug nach § 9 Absatz 4a Satz 1 bis 7 in Betracht käme.

Neue Bescheinigungspflicht: Großbuchstabe "M"

Wurde einem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung einen Dritten eine mit dem amtlichen Sachbezugswert anzusetzende Mahlzeit zur Verfügung gestellt, muss künftig im Lohnkonto der Großbuchstabe M aufgezeichnet und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesen werden.

Diese Vorschrift gilt unabhängig von der Zahl der Mahlzeitengestellungen an den Arbeitnehmer. Gleichfalls ist es unerheblich, ob die Mahlzeit pauschal besteuert wurde oder eine Besteuerung im Ergebnis unterblieb, weil beim Arbeitnehmer ein Werbungskostenabzug in Höhe der Verpflegungspauschale in Betracht gekommen wäre.

Auf Antrag des Arbeitgebers kann das Betriebsstättenfinanzamt für steuerfreie Reisekostenvergütungen bzw. steuerfreien Reisekostenersatz bei doppelter Haushaltsführung eine andere Aufzeichnung als im Lohnkonto zulassen.

In diesem Fall gilt die Aufzeichnungserleichterung bis zum 31.12.2015 auch für den Großbuchstaben M, der dann auch nicht in der Lohnsteuerbescheinigung angegeben werden muss.

Übernachungskosten

Die Neuregelung der Mahlzeitenbesteuerung wirkt sich auch bei der Erstattung von Übernachtungskosten aus. In bestimmten Fällen kommt es überdies zu einer neuen Höchstbetragsbegrenzung.

Unverändert zur bisherigen Rechtslage bleiben die Aufwendungen des Arbeitnehmers für beruflich bedingte Übernachtungen auch nach der Reisekostenreform abzugsfähig.

Die bisherigen Grundsätze für die steuerliche Berücksichtigung von Übernachtungskosten werden unverändert in den neuen § 9 Abs. 1 Nr. 5a übernommen:

notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist.² Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung.³ Soweit höhere Übernachtungskosten anfallen, weil der Arbeitnehmer eine Unterkunft gemeinsam mit Personen nutzt, die in keinem Dienstverhältnis zum selben Arbeitgeber stehen, sind nur diejenigen Aufwendungen anzusetzen, die bei alleiniger Nutzung durch den Arbeitnehmer angefallen wären.⁴ Nach Ablauf von 48 Monaten einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, können Unterkunftsstellen nur noch bis zur Höhe des Betrags nach Nummer 5 angesetzt werden.⁵ Eine Unterbrechung dieser beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn die Unterbrechung mindestens sechs Monate dauert.

Der Arbeitgeber darf Übernachtungskosten, auch im Ausland, mit Pauschbeträgen steuerfrei ersetzen. Der Abzug als Werbungskosten ist hingegen wie bisher nur mit entsprechenden Nachweisen möglich.

Analog zu den Neuregelungen betreffend die doppelte Haushaltsführung fällt auch bei den Aufwendungen für Übernachtungen zukünftig die Angemessenheitsprüfung weg.

Obwohl der Gesetzeswortlaut den Werbungskostenabzug bzw. den steuerfreien Arbeitgeberersatz auf die "notwendigen" Mehraufwendungen begrenzt und dies eine Begrenzung auf beispielsweise eine bestimmte Hotel- oder Zimmerkategorie implizieren könnte, ist die Notwendigkeit der Aufwendungen nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dem Grunde nach unter dem Aspekt der beruflichen Veranlassung zu prüfen. Ist diese gegeben, so sind die Mehraufwendungen des Arbeitnehmers auf Grund seiner Reisetätigkeit als notwendig zu betrachten.

Die Kosten für Mahlzeiten des Arbeitnehmers gehören zu den Aufwendungen für Verpflegung, die lediglich über die entsprechenden Spesensätze zu berücksichtigen sind.

Wird lediglich der Gesamtpreis für Unterkunft einschließlich Verpflegung nachgewiesen, so ist dieser Gesamtpreis zur Ermittlung der eigentlichen Übernachtungskosten zu kürzen.

Analog zu den Kürzungen der Verpflegungspauschalen bei Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber sind die Übernachtungskosten wie folgt zu kürzen:

- für Frühstück 20 %
- für Mittag- und Abendessen je 40 %

des für den am Unterkunftsort maßgebenden Pauschbetrages für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheitsdauer von 24 Stunden.

Bei längerfristigen Auswärtstätigkeiten an derselben Tätigkeitsstätte können nach Ablauf von 48 Monaten die Unterkunftskosten künftig nur noch bis zur Höhe von 1.000,00 € pro Kalendermonat als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Diese Regelung gilt nur, wenn sich die auswärtige Tätigkeitsstätte im Inland befindet.

Maßgeblich für den Beginn der 48-Monatsfrist ist der Beginn der länger andauernden, auswärtigen Tätigkeit. Dieser kann auch schon vor dem 1. Januar 2014 liegen.

Einschränkung bei Sammel- und Treffpunktfahrten

Bestimmt der Arbeitgeber durch arbeitsrechtliche Festlegung, dass der Mitarbeiter sich regelmäßig arbeitstäglich an einem dauerhaft festgelegten Ort einfinden soll, der die Kriterien für die erste Tätigkeitsstätte nicht erfüllt, um von dort seine unterschiedlichen Einsatzorte aufzusuchen (sog. Sammelpunkt), werden die Fahrten des Mitarbeiters von der Wohnung zum Sammelpunkt wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt; es darf folglich nur die Entfernungspauschale angesetzt werden. Ein steuerfreier Kostenersatz scheidet aus.

Sammelpunkt in diesem Sinne können z. B. der Treffpunkt für einen betrieblichen Sammeltransport oder ein Pendlerparkplatz sein.

Auf die Berücksichtigung von Verpflegungspauschalen hat diese Sonderregelung keinen Einfluss. Es wird also keine erste Tätigkeitsstätte fingiert, sondern nur die Anwendung der Entfernungspauschale für die Fahrtkosten von der Wohnung zum Sammelpunkt bestimmt.

Bilden mehrere Mitarbeiter eines Betriebes eine freiwillige Fahrgemeinschaft und treffen sich arbeitstäglich an einem festgelegten Sammelpunkt, findet die Sonderregelung keine Anwendung. In diesem Falle sind die Fahrtkosten als Reisekosten zu behandeln.

Doppelte Haushaltsführung

Das Vorliegen eines „eigenen Hausstands“ außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte erfordert künftig neben dem Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht oder als Mieter auch eine angemessene finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung. Außerdem muss am Ort der ersten Tätigkeitsstätte die Nutzung einer Zweitunterkunft aus beruflichen Gründen erforderlich sein. Eine Zweitwohnung an einem anderen Ort kann anerkannt werden, wenn der Weg von dort aus zur ersten Tätigkeitsstätte weniger als die Hälfte der Entfernung von der Hauptwohnung zur neuen Tätigkeitsstätte beträgt.

Ab 2014 können als Unterkunftskosten im Inland die dem Arbeitnehmer tatsächlich entstehenden Aufwendungen für die Nutzung einer Wohnung oder Unterkunft angesetzt werden – höchstens jedoch 1.000 € pro Monat. Soweit der monatliche Höchstbetrag nicht ausgeschöpft wird, ist eine Übertragung des nicht ausgeschöpften Volumens in andere Monate im selben Kalenderjahr möglich. Die bisherige Grenze von 60 m² für eine Wohnung entfällt. Für das Ausland bleibt die Rechtslage unverändert.

Änderungen bei der Dreimonatsfrist

Die Berücksichtigung der Pauschalen für die Verpflegungsmehraufwendungen bleibt wie bisher grundsätzlich auf die ersten 3 Monate einer beruflichen Tätigkeit an ein und derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Neu ist ab 2014, dass eine zeitliche Unterbrechung von 4 Wochen unabhängig vom Anlass der Unterbrechung, wie z. B. Krankheit, Urlaub oder Tätigkeit an einer anderen Tätigkeitsstätte, zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist führt.

Anmerkung: Ggf. müssen die Reisekostenrichtlinien in Ihrem Betrieb angepasst werden. Reisekosten stellen in manchen Unternehmen einen großen finanziellen Belastungsfaktor dar.