

## Steuer Check-up 2014 (HaufeIndex: 5898807)

### 2.4 Lohnsteuer (HaufeIndex: 5900538)

#### 2.4.1 (Keine) 44-EUR-Freigrenze bei Zukunftssicherungsleistungen (HaufeIndex: 5900539)

Sachbezüge bleiben steuerlich außer Ansatz, wenn sie die Freigrenze von monatlich 44 EUR brutto nicht übersteigen. Für die in der Praxis wichtige Frage, ob ein Sachbezug vorliegt, ist die **Abgrenzung der Sachbezüge vom Barlohn** maßgeblich. Die Finanzverwaltung äußert sich nun zu der Einordnung von Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers, z. B. private Pflegezusatz- und Krankentagegeldversicherungen. Nach ihrer Auffassung führt die Beitragszahlung des Arbeitgebers i. d. R. auch dann zum Zufluss von Barlohn, wenn der Arbeitgeber Versicherungsnehmer und der Arbeitnehmer versicherte Person ist. Die Finanzverwaltung wendet daher die 44-EUR-Freigrenze auf Zukunftssicherungsleistungen nicht an<sup>[1]</sup>.

Die Grundsätze des aktuellen BMF-Schreibens sind erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen **nach dem 31.12.2013 endenden Lohnzahlungszeitraum** gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2013 zufließen.

##### Hinweis

Eine Einordnung als Sachlohn ergibt sich für die Finanzverwaltung im Übrigen wohl auch nicht aus dem BFH-Urteil v. 14.4.2011<sup>[2]</sup>. Hier hatte der BFH vom Arbeitgeber geleistete Beiträge zu einer privaten Gruppenkrankenversicherung als Sachlohn beurteilt, wenn der Arbeitnehmer aufgrund des Arbeitsvertrags von seinem Arbeitgeber ausschließlich Versicherungsschutz und nicht auch eine Geldzahlung verlangen kann.

#### 2.4.2 Reform des steuerlichen Reisekostenrechts (HaufeIndex: 5900540)

Zum 1.1.2014 tritt das mit dem Unternehmensteuerreformgesetz (UntStRefG) 2012 v. 20.2.2013<sup>[1]</sup> neu gefasste steuerliche Reisekostenrecht in Kraft. Im Mittelpunkt der Reform steht neben einer beabsichtigten Vereinfachung und Vereinheitlichung des steuerlichen Reisekostenrechts die Neuausrichtung des Begriffes der "**ersten Tätigkeitsstätte**", der die bisher bestehende "regelmäßige Arbeitsstätte" ersetzt. Die Neuregelungen sind damit erstmals im VZ 2014 zu beachten. Im Lohnsteuerabzugsverfahren sind die Neuregelungen erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31.12.2013 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2013 zufließen (§ 52 Abs. 1 Sätze 1 und 2 sowie Abs. 12 Sätze 4 und 5 EStG i. d. F. des UntStRefG). Die Finanzverwaltung hat sich in einem **umfangreichen Anwendungsschreiben** zu den neuen Regelungen des steuerlichen Reisekostenrechts geäußert<sup>[2]</sup>.

##### Hinweis

Die Neuregelungen haben unmittelbare Auswirkungen auf die Reisekosten- und Entgeltabrechnungen sowie für Arbeitnehmerentsendungen und sonstige Auslandseinsätze.

#### 2.4.3 Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" (HaufeIndex: 5900541)

Der Gesetzgeber hat den bisherigen Begriff der "regelmäßigen Arbeitsstätte" durch den Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" ersetzt und dessen Voraussetzungen definiert. Der Begriff hat u. a. Bedeutung für den Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug von **Fahrtkosten**, von Aufwendungen im Rahmen der **doppelten Haushaltsführung** und von **Verpflegungsmehraufwendungen**.

Wie der BFH nach seiner in 2011 erfolgten Rechtsprechungsänderung geht auch der Gesetzgeber nun davon aus, dass nur **1** erste Arbeitsstätte vorliegen kann. Bei der Definition hat der Gesetzgeber jedoch **nicht** die vom BFH aufgestellten **qualitativen Kriterien** übernommen.

Erste Tätigkeitsstätte ist nach der Definition des Gesetzgebers "die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist" (§ 9 Abs. 4 Satz 1 EStG i. d. F. des UntStRefG).

#### **Hinweis**

Die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte **erfordert nicht**, dass es sich um eine **ortsfeste betriebliche** Einrichtung des **lohnsteuerlichen Arbeitgebers** handelt. Es werden auch Sachverhalte erfasst, in denen der Arbeitnehmer statt beim eigenen Arbeitgeber in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung eines der in § 15 AktG genannten Unternehmen oder eines Dritten, z. B. eines Kunden, tätig werden soll<sup>[1]</sup>. Das **häusliche Arbeitszimmer** des Arbeitnehmers ist jedoch – wie bisher – **nie erste Tätigkeitsstätte**, und zwar auch dann nicht, wenn es sich um vom Arbeitgeber beim Arbeitnehmer angemietete Arbeitsräume handelt (Rz. 3 des BMF-Schreibens v. 30.9. 2013).

**Maßgeblich** für die Qualifizierung als erste Tätigkeitsstätte sind die **dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen** (bzw. entsprechende Absprachen und Weisungen).

Eine dauerhafte Zuordnung liegt insbesondere dann vor, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus, an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.

Detaillierte Ausführungen und Beispiele zur Zuordnung enthält das BMF-Schreiben v. 30.9.2013 in Rz. 5 ff.; zum Kriterium der dauerhaften Zuordnung in Rz. 13 ff.

#### **Hinweis**

Für die Bestimmung ist nicht mehr entscheidend, ob an der vom Arbeitgeber festgelegten Tätigkeitsstätte der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit liegt oder liegen soll. Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung können unabhängig vom Umfang ausreichend sein. Auch der Regelmäßigkeit des Aufsuchens der Tätigkeitsstätte kommt keine Bedeutung zu<sup>[2]</sup>

Erfüllen mehrere Einrichtungen diese Kriterien, ist die Bestimmung durch den Arbeitgeber maßgeblich. Mangels eindeutiger Bestimmung ist die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte.

#### **Hinweis**

Die Zuordnungsentscheidungen sollten seitens der Arbeitgeber **dokumentiert** werden. Die Finanzverwaltung greift neben entsprechender Regelungen im Arbeitsvertrag u. a. auf dienstrechtliche Verfügungen, Einsatzpläne, Reiserichtlinien oder Reisekostenabrechnungen zurück<sup>[3]</sup>.

Fehlen eindeutige Festlegungen, erfolgt eine **quantitative Betrachtung**. Danach ist diejenige Einrichtung erste Tätigkeitsstätte, an der der Arbeitnehmer typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder je Arbeitswoche an 2 vollen Arbeitstagen oder mindestens zu 1/3 seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Diese quantitative **Grenze** wurde im Vergleich zum Regierungsentwurf im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens **angehoben**. Der Regierungsentwurf sah die maßgebliche Schwelle noch bei einem vollen Arbeitstag je Woche bzw. bei mindestens 20 % der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit<sup>[4]</sup>.

Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch eine **Bildungseinrichtung** für Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme<sup>[5]</sup>. Aufgrund der ausdrücklichen Definition der "Vollzeit"-Bildungsstätte als erste Tätigkeitsstätte gelten daher auch für diese Fahrten die Beschränkungen der **Entfernungspauschale**. Bis einschließlich VZ 2013 können dagegen aufgrund der BFH-Rechtsprechung die Fahrtkosten bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen noch in unbegrenztem Umfang geltend gemacht werden. Laut BFH ist eine Hochschule nicht als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen, auch wenn sie über einen längeren Zeitraum hinweg zum Zwecke eines Vollzeitstudiums aufgesucht wird<sup>[6]</sup>. Für nebenberufliche Fortbildungen gilt die gesetzliche Fiktion der ersten Tätigkeitsstätte dagegen nicht. Auswirkungen hat die neu geschaffene Definition der ersten Tätigkeitsstätte u. a. für die Höhe der als Werbungskosten zu berücksichtigenden **Fahrtkosten**. Für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gelten die Beschränkungen der Entfernungspauschale (0,30 EUR je Entfernungskilometer).

Die Fahrtkosten für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie keine Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung sind, können dagegen ohne diese Begrenzung geltend gemacht werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG i. d. F. des UntStRefG).

#### **Hinweis**

Die Finanzverwaltung hat aufgrund der gesetzlichen Neuregelung ihr Anwendungsschreiben zur Entfernungspauschale v. 3.1.2013 überarbeitet<sup>[7]</sup>. Die überarbeiteten Grundsätze sind ab dem 1.1.2014 anzuwenden.

### **2.4.4 Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeit** (HaufeIndex: 5900542)

Die bisher geltende 3-stufige Staffelung (6 EUR, 12 EUR und 24 EUR) wird durch eine **2-stufige Staffelung** (12 EUR und 24 EUR) ersetzt (§ 9 Abs. 4a EStG i. d. F. des UntStRefG).

Für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer beruflich veranlasst **24 Stunden** von seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte **abwesend** ist, bleibt es bei einer Pauschale von 24 EUR. Für den An- und Abreisetag wird künftig – unabhängig von der Dauer der Abwesenheit – die Pauschale i. H. v. 12 EUR angesetzt.

Die Pauschale i. H. v. 12 EUR ist ebenfalls anzusetzen für Tage, an denen der Arbeitnehmer mehr als 8 Stunden ohne Übernachtung von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist (detaillierte Ausführungen nebst Beispielen enthält das Anwendungsschreiben v. 30.9.2013, Rz. 47 ff.).

Auch bei einer **Tätigkeit im Ausland** bestehen künftig nur noch 2 Pauschalen, die denselben Voraussetzungen wie bei einer inländischen Auswärtstätigkeit unterliegen.

Bei einer 24-stündigen Abwesenheit gelten die **länderspezifischen Pauschalen** i. H. v. 120 % und in den übrigen Fällen i. H. v. 80 % der Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz.

Im Fall der vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung **gestellten Mahlzeiten** werden

die ermittelten Pauschalen **typisierend** für Frühstück um 20 % und für Mittag- und Abendessen jeweils um 40 % des Betrags der Verpflegungspauschale für eine 24-stündige Abwesenheit **gekürzt** (§ 9 Abs. 4a Satz 8 EStG i. d. F. des UntStRefG).

#### Hinweis

Bei Auswärtstätigkeiten im Inland bedeutet das eine Kürzung der jeweils zustehenden Verpflegungspauschale um 4,80 EUR für ein Frühstück und jeweils 9,60 EUR für ein Mittag- und Abendessen<sup>[1]</sup>.

Der Abzug ist wie bisher auf die **ersten 3 Monate** einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Nach einer 4-wöchigen Unterbrechung der "Auswärtstätigkeit" beginnt die 3-Monatsfrist erneut (§ 9 Abs. 4a Satz 7 EStG i. d. F. des UntStRefG).

### 2.4.5 Unterkunftskosten bei einer Auswärtstätigkeit (HaufeIndex: 5900543)

In § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG wurde die Abziehbarkeit von beruflich veranlassten Unterkunftskosten **außerhalb** der **ersten Tätigkeitsstätte** neu aufgenommen. Innerhalb eines Zeitraums der ersten 48 Monate der Auswärtstätigkeit ist künftig die Berücksichtigung der Unterkunftskosten unbeschränkt möglich. Die erforderliche **berufliche Veranlassung** wird von der Finanzverwaltung bejaht, wenn der Arbeitnehmer auf Weisung des Arbeitgebers so gut wie ausschließlich betrieblich bzw. dienstlich unterwegs ist<sup>[1]</sup>. Eine Prüfung der Angemessenheit der Unterkunft (bestimmte Hotelkategorie oder Größe der Unterkunft) findet nicht statt<sup>[2]</sup>.

#### Hinweis

Nach Ablauf der 48 Monate ist der Abzug der tatsächlichen Unterkunftskosten – wie im Rahmen der doppelten Haushaltsführung – auf 1.000 EUR beschränkt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG i. d. F. des UntStRefG; s. Kapitel Ausblick 2014, Tz. 2.4.7.1).

Bei einer **längerfristigen Auswärtstätigkeit** im **Ausland** gelten dagegen die bisherigen Grundsätze zur beruflichen Veranlassung und Notwendigkeit der entstandenen Aufwendungen unverändert weiter. Die Höchstgrenze von 1.000 EUR ist hier nicht anzuwenden<sup>[3]</sup>

### 2.4.6 Fahrtkosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit (HaufeIndex: 5900544)

Gesetzlich klargestellt ist künftig, dass Fahrtkosten bei beruflich veranlassten Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i. S. d. § 9 Abs. 4 EStG oder Familienheimfahrten sind (Auswärtstätigkeit), i. H. d. **tatsächlichen Kosten** – ohne die Beschränkung der Pendlerpauschale – als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Wie die tatsächlichen Kosten ermittelt werden, sagt das Gesetz selbst nicht. Nach der Gesetzesbegründung soll ein **Kilometersatz** maßgeblich sein, der auf Grund der für einen Zeitraum von 12 Monaten ermittelten Gesamtkosten für das genutzte Fahrzeug errechnet wird.

#### Hinweis

Ebenfalls wird im Gesetz festgeschrieben, dass entsprechend der bisherigen Verwaltungsregelungen für jeden gefahrenen Kilometer ein **pauschaler Kilometersatz** angesetzt werden kann, der der jeweiligen (abhängig vom Beförderungsmittel) höchsten Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz entspricht (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG i. d. F. des UntStRefG).

## 2.4.7 Doppelte Haushaltsführung (HaufeIndex: 5900545)

### 2.4.7.1 Höhe der abzugsfähigen Unterkunftskosten (HaufeIndex: 5900546)

Bei den im Rahmen der doppelten Haushaltsführung abzugsfähigen Unterkunftskosten wird künftig auf die Ermittlung der ortsüblichen Miete als Vergleichsmaßstab verzichtet. Stattdessen können die **tatsächlichen Unterkunftskosten** für eine doppelte Haushaltsführung bis zu einem **Höchstbetrag von 1.000 EUR** im Monat angesetzt werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG i. d. F. des UntStRefG). Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland bleibt die bisherige Regelung bestehen, d. h. die tatsächlichen Mietkosten können geltend gemacht werden, sofern sie angemessen und notwendig sind. Die Finanzverwaltung greift hier auf einen Durchschnittsmietzins für eine nach Lage und Ausstattung vergleichbare 60 qm große Wohnung zurück [1].

#### Hinweis

Zu den Unterkunftskosten gehören **alle** für die Unterkunft oder Wohnung entstehenden Aufwendungen, insbesondere die Miete inklusive Betriebskosten, Miete für Kfz-Stellplatz oder Tiefgaragenplatz.

Bezüglich der Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung gelten die neuen Regelungen zu den Verpflegungspauschalen entsprechend (§ 9 Abs. 4a Sätze 12 und 13 EStG i. d. F. des UntStRefG).

### 2.4.7.2 Begriff des eigenen Hausstands (HaufeIndex: 5900547)

In dem neu gefassten § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG konkretisiert der Gesetzgeber den Begriff des für das Vorliegen der doppelten Haushaltsführung erforderlichen "eigenen Hausstands" außerhalb des Orts der ersten Tätigkeitsstätte. Künftig ist neben dem Innehaben einer Wohnung auch eine **angemessene finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung** notwendig.

#### Hinweis

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll es z. B. nicht mehr ausreichen, im Haushalt der Eltern nur ein Zimmer bzw. im Elternhaus nur eine Wohnung zu haben, ohne dafür etwas bezahlen zu müssen.

## 2.4.8 Entsprechende Anwendung bei gewerblichen Einkünften und Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit (HaufeIndex: 5900548)

Die Änderungen im Reisekostenrecht, die im Rahmen des § 9 EStG (Werbungskosten) einheitlich aufgenommen sind, gelten

entsprechend für den Betriebsausgabenabzug im Rahmen der gewerblichen Einkünfte und der selbstständigen Arbeit (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5, Nr. 6 und Nr. 6a EStG i. d. F. des UntStRefG).

#### Hinweis

Für die Rechtslage vor Geltung des neuen Reisekostenrechts hat das FG Münster in 2 Urteilen die geänderte Rechtsprechung des BFH zur Frage des Vorliegens einer regelmäßigen Arbeitsstätte auch auf die Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG übertragen<sup>[1]</sup>. Für die Einordnung als **regelmäßige Betriebsstätte** ist grundsätzlich eine qualitative Betrachtung entscheidend. Der begrenzte Abzug von Fahrtkosten ist daher auf maximal 1 Tätigkeitsort beschränkt. Für Fahrten zu Tätigkeitsstätten, die danach nicht als regelmäßige Betriebsstätte gelten, gewährte das FG Münster den vollen Kostenabzug. In beiden Fällen hat das FG Münster die Revision zum BFH (Az. VIII R 53/13; Az. III R 19/13) zugelassen. Zu dieser Frage ist ebenfalls bereits eine Revision vor dem BFH anhängig (Az. VIII R 47/11). Betroffene Steuerpflichtige sollten ihre Steuerbescheide entsprechend durch Einspruch offenhalten und unter Bezug auf anhängige Revisionsverfahren das Ruhen des Einspruchsverfahrens beantragen.

### 2.4.9 Weitere Folgeänderungen (HaufeIndex: 5900549)

Die Änderungen im Bereich des Werbungskostenabzugs ziehen ebenfalls Folgeänderungen in den Regelungen zur **steuerfreien Erstattung** bzw. **pauschalen Besteuerung** von Aufwendungen im Rahmen der **Auswärts- und Reisetätigkeiten** nach sich (u. a. § 3 Nr. 16, §§ 8, 40, 41b EStG i. d. F. des UntStRefG). Der Arbeitgeber muss dem Arbeitnehmer auf der **Lohnsteuerbescheinigung** mittels Großbuchstaben "M" bescheinigen, wenn dem Arbeitnehmer anlässlich oder während einer beruflichen Auswärtstätigkeit vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten Mahlzeiten zur Verfügung gestellt werden (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 EStG i. d. F. des UntStRefG).