

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Änderungen des steuerlichen Reisekostenrechts ab VZ 2014
- Fundstelle: Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (UntStReiseKG) (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

§ 4

Gewinnbegriff im Allgemeinen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

(1)–(4a) ...

(5) ¹Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:
1.–4. ...

5. Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen *soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist*. ²Wird der Steuerpflichtige vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, **sind die Mehraufwendungen für Verpflegung nach Maßgabe des § 9 Absatz 4a abziehbar**;
6. Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist. ²Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 **Satz 2 bis 6 und Nummer 5 Satz 5 bis 7** und Absatz 2 entsprechend anzuwenden. ³Bei der Nutzung eines Kraftfahrzeugs dürfen die Aufwendungen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 Prozent des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 **Satz 2 bis 6** oder Absatz 2 ergebenden Betrag sowie Aufwendungen für Familienheimfahrten in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,002 Prozent des inländi-

ESTG § 4

schen Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 5 bis 7 oder Absatz 2 ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern; ermittelt der Steuerpflichtige die private Nutzung des Kraftfahrzeugs nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 1 oder Satz 3, treten an die Stelle des mit 0,03 oder 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises ermittelten Betrags für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen;

6a. die Mehraufwendungen für eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung, soweit sie die nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 1 bis 4 abziehbaren Beträge und die Mehraufwendungen für betrieblich veranlasste Übernachtungen, soweit sie die nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5a abziehbaren Beträge übersteigen;

6b.–13. *unverändert*

(5a)–(9) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EstG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

(1) ¹Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen und § 52a nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2014 anzuwenden. ²Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gilt Satz 1 mit der Maßgabe, dass diese Fassung erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden ist, der für einen nach dem 31. Dezember 2013 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2013 zufließen.

...

(12) ¹§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. ²§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. ³§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 28. April 2006 (BGBl. I S. 1095) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen. ⁴**§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285) ist erstmals ab dem 1. Januar 2014 anzuwenden.** ⁵**§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285) ist erstmals ab dem 1. Januar 2014 anzuwenden.** ⁶§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 11 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2003 (BGBl. I S. 2840) ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2003 endet. ⁷§ 4 Absatz 5b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) gilt erstmals für Gewerbesteuer, die für Erhebungszeiträume festgesetzt wird,

die nach dem 31. Dezember 2007 enden. ⁸§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6 in der Fassung des Gesetzes vom 20. April 2009 (BGBl. I S. 774) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. ⁹§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. ¹⁰§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 13 in der Fassung des Gesetzes vom 9. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1900) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 30. September 2010 beginnen. ¹¹§ 4 Absatz 9 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592) ist für Veranlagungszeiträume ab 2004 anzuwenden.

Autor: Stefan **Kolbe**, Richter am FG, Cottbus

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Hechtner, Änderungen bei der Besteuerung der Unternehmen und den Reisekosten, BBK 2012, 1024; Wirfler, Geplante einkommensteuerliche Änderungen durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, DStR 2012, 2037; Wünnemann, Modelle zur Reform des Reisekostenrechts – Einstieg in eine neue Welt?, NWB 2012, 1738; Harder-Buschner/Schramm, Darstellung der neuen gesetzlichen Regelungen, NWB 2013, Beilage zu Heft 9/2013, 1; Paintner, Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts im Überblick, DStR 2013, 217; Reinhold, Die Reisekostenreform im internationalen Vergleich, NWB Beilage zu Heft 9/2013, 53; Schneider, Übereinstimmungen und Abweichungen zur bisherigen BFH-Rechtsprechung, NWB 2013, Beilage zu Heft 9/2013, 44; Weber, Auswirkungen auf die Erstattung von Reisekosten aus der Sicht des Arbeitgebers, NWB 2013, Beilage zu Heft 9/2013, 21; Wünnemann/Gödtel, Erste Anwendungs- und Umsetzungsfragen aus Sicht der Wirtschaft, NWB Beilage zu Heft 9/2013, 36.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen:

J 12-1

► **Abs. 5 Satz 1 Nr. 5:** Mit der Neuregelung wird die bisherige ausführliche gesetzliche Regelung zur stl. Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 2 ff. aF) gestrichen. Stattdessen verweist Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 nunmehr auf die Neuregelung des § 9 Abs. 4a und ordnet die Abziehbarkeit der Mehraufwendungen für Verpflegung nach Maßgabe dieser Vorschrift an.

► **Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Sätze 2 und 3:** Aufgrund der Neuregelungen in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 wurden die entsprechenden Verweise zum Ansatz der betrieblichen Fahrtkosten (Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten) auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 und 3 redaktionell angepasst.

► **Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a:** Die Vorschrift wurde neu in das Gesetz eingefügt. Sie regelt zum einen, dass die Mehraufwendungen für eine betrieblich ver-

anlasste doppelte Haushaltsführung nur insoweit abziehbar sind, als sie die nach der Neuregelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 1 bis 4 abziehbaren Beträge übersteigen. Zum anderen sind die Aufwendungen für betrieblich veranlasste Übernachtungen nicht abziehbar, soweit sie die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a abziehbaren Beträge übersteigen.

J 12-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2011** s. § 4 Anm. 2.

► **UntStReiseKG v. 20.2.2013** (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 und 6 werden an das neue stl. Reisekostenrecht angepasst und verweisen nunmehr auf die entsprechenden Neuregelungen in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 sowie auf § 9 Abs. 4a. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a wird neu in das Gesetz eingefügt.

J 12-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Neuregelungen sind nach § 52 Abs. 1 und Abs. 12 Satz 4 und 5 iVm. Art. 6 Satz 1 UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) ab dem VZ 2014 anzuwenden.

J 12-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**

► **Grund der Änderungen:** Die Änderungen und Neuregelungen in Abs. 5 Satz 1 Nr. 5, 6 und 6a korrespondieren mit der Änderung der Vorschriften über das stl. Reisekostenrecht in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, 4a, 5, 5a und in Abs. 2, 4 und 4a. Durch den Verweis auf die entsprechenden Bestimmungen in § 9 wird zugleich eine Konzentration der gesetzlichen Regelungen herbeigeführt. Die gesetzliche Neuregelung soll das stl. Reisekostenrecht grundlegend vereinfachen und vereinheitlichen (BTDrucks. 17/10774, 9; BTDrucks. 17/11217, 2). Zugleich sollen die Neuregelungen vor dem Hintergrund der jüngeren Rspr. des BFH, die sich in der jüngeren Vergangenheit mehrfach geändert habe, zur Rechtssicherheit und Rechtsklarheit beitragen (so BTDrucks. 17/11217, 2).

► **Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Änderungen:**

▷ **Einheitliches steuerliches Reisekostenrecht im Bereich der Gewinn- und Überschusseinkünfte:** Insbesondere im Bereich der WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat sich die Rspr. des BFH in den vergangenen Jahren von den Vorgaben der Verwaltung in den LStR in wesentlichen Teilen gelöst. Dabei hat der BFH bei der stl. Einordnung von Aufwendungen vor allem eine Unterscheidung zwischen der Tätigkeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte und dem Tätigwerden außerhalb dieser Arbeitsstätte vorgenommen. Auf diese Weise hat der BFH – arbeitnehmerfreundlich – den Umfang der uneingeschränkt abziehbaren Aufwendungen erweitert und dem objektiven Netto-Prinzip Geltung verschafft (siehe auch Bergkemper, jurisPR-SteuerR 10/2013, Anm. 1). Zwar führen

die gesetzlichen Neuregelungen für den Bereich der Fahrtkosten, der Mehraufwendungen für Verpflegung und für Übernachtungskosten zu einer Vereinheitlichung und auch teilweise zu einer Vereinfachung. Gleichwohl ist mit der Gesetzesänderung zugleich eine teilweise Abkehr von der jüngeren Rspr. des BFH verbunden (Bergkemper, jurisPR-SteuerR 10/2013, Anm. 1).

Für die Überschusseinkünfte hat der Gesetzgeber den Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ durch den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4) ersetzt. Für die entsprechende Einstufung der betrieblichen Einrichtung des ArbN stellt § 9 Abs. 4 Satz 2 maßgeblich auf die dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegungen ab. Für den betrieblichen Bereich scheidet eine Heranziehung dieser Abgrenzungsmerkmale aber schon mangels dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegungen aus. Damit ist für den betrieblichen Bereich ein Rückgriff auf die Regelung des § 9 Abs. 4a nicht möglich und mangels gesetzlicher Definitionen der Begriffe „Mittelpunkt der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit“, „Familienheimfahrt“ oder „betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung“ in Abs. 5 Satz 1 Nr. 5, 6 und 6a können nur die schon bisher geltenden Grundsätze angewendet werden (s. Anm. J 12-5 ff.). Das gesetzgeberische Postulat der Vereinheitlichung des stl. Reisekostenrechts wird hierdurch konterkariert.

- ▷ *In verfassungsrechtlicher Hinsicht* ist es zu begrüßen, dass die Neuregelung erst mit Wirkung ab VZ 2014 anzuwenden ist und damit nicht nur von einer problematischen rückwirkenden Einführung abgesehen wurde, sondern auch genügend Vorlaufzeit für die betroffenen Stpfl. besteht, sich mit den gesetzlichen Neuregelungen auseinanderzusetzen.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 5 Satz 1 Nr. 5 (Abzugsverbot für Mehraufwendungen für Verpflegung)

Verlagerung der Regelung für Mehraufwendungen für Verpflegung: Mit der Änderung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 hat der Gesetzgeber die bisherige Regelung für die Mehraufwendungen für Verpflegung in die neue Vorschrift des § 9 Abs. 4a verlagert (ausführl.: § 9 Anm. J 12-5).

J 12-5

► **Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Neufassung des Abzugsverbots** stimmen mit den Tatbestandsvoraussetzungen der bisherigen Fassung überein. Dementsprechend kann der Stpfl. Mehraufwendungen für Verpflegung dem Grunde nach geltend machen, wenn er

vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig wird (zu den Einzelheiten § 4 Anm. 1366). Als problematisch erweist sich in diesem Zusammenhang der Verweis auf § 9 Abs. 4a, denn diese Vorschrift stellt darauf ab, dass der Stpfl. außerhalb seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4) beruflich tätig wird (§ 9 Abs. 4a Satz 2). Aus dem Verweis in Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 kann uE aber nicht geschlossen werden, dass unter dem Mittelpunkt der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit nunmehr die erste Tätigkeitsstätte iSd. § 9 Abs. 4 zu verstehen ist, denn der Gesetzgeber hat die tatbestandlichen Voraussetzungen der bisherigen Regelung unverändert gelassen. Zudem ordnet Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 nicht die entsprechende Anwendung des § 9 Abs. 4a an, sondern bestimmt nur, dass die Mehraufwendungen nach Maßgabe dieser Vorschrift abziehbar sein sollen. Daher stellt der Verweis in Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 lediglich einen Rechtsfolgenverweis dar, so dass die bisherigen Grundsätze zur Bestimmung des Mittelpunkts der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit unter Heranziehung der jüngeren Rspr. des BFH uneingeschränkt fortgelten (s. § 4 Anm. 1366). Folglich gelten die gesetzlichen Einschränkungen der jüngeren BFH-Rspr. in § 9 Abs. 4 Satz 8 zur Einordnung einer Bildungseinrichtung (BFH v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BStBl. II 2013, 236) für die Gewinnermittlung nicht.

Dagegen hat der Gesetzgeber in § 9 Abs. 4a Satz 4 Halbs. 2 den Begriff der Wohnung nunmehr legal definiert. Dieser Begriff gilt daher auch im Anwendungsbereich des Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 (zu Einzelheiten s. § 9 Anm. J 12-6).

► **Als Rechtsfolge** ordnet Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 an, dass die Mehraufwendungen für Verpflegung mit den in § 9 Abs. 4a genannten Verpflegungspauschalen als BA abziehbar sind. Für die Berechnung der abziehbaren Aufwendungen ist auf den Mittelpunkt der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit abzustellen.

Die gesetzliche Neuregelung sieht nur noch zwei Pauschbeträge, nämlich iHv. 12 € und iHv. 24 €, vor. Dabei wird der Pauschbetrag iHv. 24 € nur gewährt, wenn der Stpfl. 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist (§ 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 1). Bei Auslandstätigkeiten gelten weiterhin länderspezifische Pauschbeträge (§ 9 Abs. 4a Satz 5). Zu den Einzelheiten s. § 9 Anm. J 12-9.

Darüber hinaus gilt zwar die zeitliche Beschränkung von drei Monaten (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 aF) fort, jedoch regelt das Gesetz nunmehr ausdrücklich, dass ein Neubeginn der auswärtigen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte nur dann angenommen werden kann, wenn die Unterbre-

chung mindestens vier Wochen gedauert hat (§ 9 Abs. 4a Satz 7; s. auch § 9 Anm. J 12-9).

Schließlich sieht § 9 Abs. 4a Sätze 8ff. nunmehr eine Kürzung bzw. den Ausschluss des WK-Abzugs vor (vgl. § 9 Anm. J 12-9). Allerdings setzt dies voraus, dass dem ArbN vom ArbG oder auf Veranlassung des ArbG durch einen Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt wird (§ 9 Abs. 4a Satz 8) bzw. der ArbN stfreie Erstattungen für Verpflegung erhält (§ 9 Abs. 4a Satz 11). Da es im Anwendungsbereich des Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 aber um die Abwesenheit des Stpfl. selbst geht (s. Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1), ist eine Gestellung von Mahlzeiten oder die stfreie Erstattung für Verpflegung durch einen ArbG und somit die Kürzung bzw. der Ausschluss des BA-Abzugs nicht denkbar.

■ **Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 (Abzugsverbot für Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für Familienheimfahrten)**

Redaktionelle Anpassungen: Die Änderungen in Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 und 3 stellen redaktionelle Anpassungen an die Änderungen in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 dar (zu Einzelheiten s. § 9 Anm. J 12-1, J 12-7). J 12-6

► **Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte:** Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 erfasst weiterhin Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (zu Einzelheiten s. § 4 Anm. 1415). Daher können die Grundsätze des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und des Abs. 4 betreffend die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht auf den betrieblichen Bereich übertragen werden. Als problematisch erweist sich diese Regelung insbes. in den Fällen, in denen der Stpfl. über mehrere Betriebsstätten verfügt. In diesen Fällen wäre Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 für alle Fahrten zwischen Wohnung und einer der Betriebsstätten anzuwenden (s. § 4 Anm. 1415). Vor dem Hintergrund der einschränkenden Rspr. des BFH im Bereich der Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 aF), nach der ein ArbN nur eine regelmäßige Arbeitsstätte innehaben kann (vgl. BFH v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38), könnte sich eine entsprechende Anwendung der Regelung zur ersten Tätigkeitsstätte auch für den betrieblichen Bereich aufdrängen (so auch Wünnemann/Gödtel, NWB 2013, Beil. zu Heft 9/2013, 36 [42 f.]). Indessen stellt das Gesetz ausdrücklich auf die Betriebsstätte und nicht auf eine erste Tätigkeitsstätte oder eine erste Betriebsstätte ab. Zudem besteht zwischen einem ArbN, der eine auf dem Dienstverhältnis beruhende Arbeitsleistung zu erbringen hat und sich auf dieser Grundlage auf die vom ArbG vorgegebene betriebliche Situation ein-

zustellen hat (vgl. BFH v. 9.6.1011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38 [39]), und einem Stpfl., der aufgrund seiner eigenen unternehmerischen Entscheidung mehrere Betriebsstätten unterhält, ein sachlicher Unterschied. Daher kommt in Bezug auf das Merkmal der ersten Tätigkeitsstätte uE eine entsprechende Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und des Abs. 4 nicht in Betracht.

► **Für Familienheimfahrten** verweisen Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Sätze 2 und 3 lediglich für die Höhe der als BA abziehbaren Beträge auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Sätze 5 bis 7. Was das Gesetz im betrieblichen Bereich aber nunmehr unter einer Familienheimfahrt versteht, wird nicht definiert. Problematisch ist dies insoweit, als § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 für die Annahme einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung und damit auch für die Familienheimfahrten auf die erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4) abstellt. Eine Familienheimfahrt liegt hiernach nur dann vor, wenn der ArbN eine Fahrt vom eigenen Hausstand, der sich außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte befindet, zur Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte durchführt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5). Im betrieblichen Bereich kennt das Gesetz hingegen nicht den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte. Für die frühere Rechtslage des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a idF des JStG 1996 hat der BFH für die Frage einer betrieblich/beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung auf den Beschäftigungsort abgestellt (vgl. BFH v. 9.8.2007 – VI R 24/05, BFH/NV 2007, 2272). Aufgrund der insoweit gleichlautenden Vorschriften des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a aF und des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a nF liegt es folglich nahe, im betrieblichen Bereich weiterhin auf den Beschäftigungsort abzustellen. Unter Heranziehung der Vorschrift des Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2, die für den Bereich der Mehraufwendungen für Verpflegung, also auch für Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 iVm. § 9 Abs. 4a Satz 12), auf den Mittelpunkt der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit abstellt, ist rechtssystematisch eine einheitliche Auslegung der verschiedenen Begriffe im Rahmen der betrieblich veranlassten doppelten Haushaltsführung geboten. Dementsprechend liegt eine Familienheimfahrt iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 vor, wenn der Stpfl. eine Fahrt vom eigenen Hausstand, der sich außerhalb des Ortes des Mittelpunkts der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit befindet, zur Wohnung am Ort des Mittelpunkts der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit fährt.

► **Die Höhe der abziehbaren Aufwendungen** richtet sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 bis 7 (s. § 9 Anm. J 12-6). Dabei ist bei der Berechnung der abziehbaren Aufwendungen auf die Betriebsstätte bzw. den Mittelpunkt der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit abzustellen.

■ **Absatz 5 Satz 1 Nr. 6a (Abzugsverbot für Mehraufwendungen für eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung und für betrieblich veranlasste Übernachtungen)**

Neu eingefügtes Abzugsverbot: Die Vorschrift des Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a J 12-7 regelt zum einen ein Abzugsverbot für eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung, wenn die Aufwendungen des Stpfl. die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 und 5a bestimmten Beträge übersteigen. Damit soll ein Gleichlauf der Grundsätze der stl. Behandlung der doppelten Haushaltsführung erreicht werden (BTDrucks. 17/10774, 12). Zum anderen regelt die Vorschrift ein Abzugsverbot für betrieblich veranlasste Übernachtungen, soweit die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a bestimmten Beträge überschritten werden.

► **Betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung:**

▷ **Voraussetzung:** Die Vorschrift setzt das Vorliegen einer betrieblich veranlassten doppelten Haushaltsführung voraus. Allerdings definiert Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a entgegen der Parallelvorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 und 3 nicht, was unter einer derartigen doppelten Haushaltsführung zu verstehen ist. Zwar deutet die vom Gesetzgeber gewünschte übereinstimmende stl. Behandlung der doppelten Haushaltsführung auf eine übereinstimmende Begriffsbestimmung hin. Wie auch bei den Vorschriften des Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 und Nr. 6 Satz 1 ist für den betrieblichen Bereich das Abstellen auf die erste Tätigkeitsstätte aber nicht möglich (s. Anm. J 12-5 und 6). Vielmehr liegt unter rechtssystematischer Heranziehung der vergleichbaren Begriffe in Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 und 6 eine betrieblich veranlasste doppelte Haushaltsführung dann vor, wenn der Stpfl.

- außerhalb des Beschäftigungsortes (= Mittelpunkt der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit; s. Anm. J 12-5) einen eigenen Hausstand (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3) unterhält und
- er auch am Beschäftigungsort (= Mittelpunkt der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit) wohnt.

▷ **Als Rechtsfolge** ordnet Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a an, dass der Stpfl. nur die sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 bis 4 ergebenden Beträge als BA abziehen darf. Dementsprechend sind die abziehbaren Unterkunftskosten auf 1 000 € pro Monat beschränkt (Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4; zu Einzelheiten § 9 Anm. J 12-6).

► **Betrieblich veranlasste Übernachtungskosten:**

Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a beschränkt außerdem die Abziehbarkeit betrieblicher Übernachtungskosten. In welchen Fällen derartige Übernachtungskosten vorliegen, definiert das Gesetz abweichend von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 1 allerdings nicht. Wie auch bei den betrieblichen Familienheimfahrten

und der betrieblich veranlassten doppelten Haushaltsführung (s.o. sowie Anm. J 12-6), ist für den betrieblichen Bereich der Übernachtungskosten auf den Mittelpunkt der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit abzustellen. Daher liegen betriebliche Übernachtungskosten iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a nur vor, wenn der Stpfl. an einem Ort übernachtet, der nicht der Ort des Mittelpunkts seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit ist.

Die Höhe der als BA abziehbaren Aufwendungen ist nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a begrenzt (s. § 9 Anm. J 12-7). Für die Berechnung der abziehbaren Aufwendungen ist der Mittelpunkt der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit maßgeblich.