

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Abzug von Fahrtkosten als Reisekosten
- Abzug von Unterkunftskosten bei doppelter Haushaltsführung
- Abzug von Unterkunftskosten als Reisekosten
- Bestimmung einer ersten Tätigkeitsstätte
- Mehraufwendungen für Verpflegung als Werbungskosten bei Auswärtstätigkeit und doppelter Haushaltsführung
- Fundstelle: Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (UntStReiseKG) (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188)

§ 9

Werbungskosten

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) ¹Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. ²Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. ³Werbungskosten sind auch
1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ²Bei Leibrenten kann nur der Anteil abgezogen werden, der sich nach § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb ergibt;
 2. Steuern vom Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit solche Ausgaben sich auf Gebäude oder auf Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen;
 3. Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist;
 4. Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4**. ²Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die **erste Tätigkeitsstätte** aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** von 0,30 Euro anzusetzen, höchstens jedoch 4500 Euro im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4500 Euro ist

ESTG § 9

anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. ³Die Entfernungspauschale gilt nicht für Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung nach § 3 Nummer 32. ⁴Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** maßgebend; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** benutzt wird. ⁵Nach § 8 Absatz 3 steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** mindern den nach Satz 2 abziehbaren Betrag; ist der Arbeitgeber selbst der Verkehrsträger, ist der Preis anzusetzen, den ein dritter Arbeitgeber an den Verkehrsträger zu entrichten hätte. ⁶Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, so sind die Wege von einer Wohnung, die nicht der **ersten Tätigkeitsstätte** am nächsten liegt, nur zu berücksichtigen, wenn sie den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird;

- 4a. Aufwendungen des Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4 sowie keiner Familienheimfahrten sind.** ²Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, können die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel (Fahrzeug) als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt sind. ³Hat ein Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Absatz 4) und hat er nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie den diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen, gilt Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort oder dem zur Wohnung nächstgelegenen Zugang zum Tätigkeitsgebiet entsprechend. ⁴Für die Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebietes gelten die Sätze 1 und 2 entsprechend;
5. notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, *und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die doppelte Haushaltsführung beibehalten wird.* ²Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb

des Ortes seiner **ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt.**³Das Vorliegen eines eigenen Hausstands setzt das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus.⁴Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1 000 Euro im Monat.⁵Aufwendungen für die Wege vom Beschäftigungsort zum Ort des eigenen Hausstands und zurück (Familienheimfahrten) können jeweils nur für eine Familienheimfahrt wöchentlich abgezogen werden.⁶Zur Abgeltung der Aufwendungen für eine Familienheimfahrt ist eine Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen.⁷Nummer 4 Satz 3 bis 5 ist entsprechend anzuwenden.⁸Aufwendungen für Familienheimfahrten mit einem dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Einkunftsart überlassenen Kraftfahrzeug werden nicht berücksichtigt;

- 5a. **notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist.**²Übernachungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung.³Soweit 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.⁴Nach Ablauf von 48 Monaten einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, können Unterkunftskosten nur noch bis zur Höhe des Betrags nach Nummer 5 angesetzt werden.⁵Eine Unterbrechung dieser beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn die Unterbrechung mindestens sechs Monate dauert;

6. und 7. *unverändert*

- (2) ¹Durch die Entfernungspauschalen sind sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4** und durch die Familienheimfahrten veranlasst sind.²Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen.³Behinderte Menschen,

ESTG § 9

1. deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt,
2. deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind,

können anstelle der Entfernungspauschalen die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** und für *die* Familienheimfahrten ansetzen. ⁴Die Voraussetzungen der Nummern 1 und 2 sind durch amtliche Unterlagen nachzuweisen.

(3) Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 **bis 5a sowie die Absätze 2 und 4a** gelten bei den Einkunftsarten im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 bis 7 entsprechend.

(4) **¹Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. ²Die Zuordnung im Sinne des Absatzes 1 wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. ³Von 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. ⁴Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer**

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

⁵Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte. ⁶Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige Tätigkeitsstätte erste Tätigkeitsstätte, die der Arbeitgeber bestimmt. ⁷Fehlt es an dieser Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, ist die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte. ⁸Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird;

(4a) **¹Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung sind nur nach Maßgabe der folgenden Sätze als Werbungskosten abziehbar. ²Wird der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige berufliche Tätigkeit), ist zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten**

Mehraufwendungen eine Verpflegungspauschale anzusetzen.³Diese beträgt

1. 24 Euro für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist,
2. jeweils 12 Euro für den An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet,
3. 12 Euro für den Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist; beginnt die auswärtige berufliche Tätigkeit an einem Kalendertag und endet am nachfolgenden Kalendertag ohne Übernachtung, werden 12 Euro für den Kalendertag gewährt, an dem der Arbeitnehmer den überwiegenden Teil der insgesamt mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.

⁴Hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte, gelten die Sätze 2 und 3 entsprechend; Wohnung im Sinne der Sätze 2 und 3 ist der eigene Hausstand, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet sowie eine Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. ⁵Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Satz 3 länderweise unterschiedliche Pauschbeträge, die für die Fälle der Nummer 1 mit 120 sowie der Nummern 2 und 3 mit 80 Prozent der Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder aufgerundet auf volle Euro festgesetzt werden; dabei bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland. ⁶Der Abzug der Verpflegungspauschalen ist auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an der derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. ⁷Eine Unterbrechung dieser beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn sie mindestens vier Wochen dauert. ⁸Wird dem Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, sind die nach den Sätzen 3 und 5 ermittelten Verpflegungspauschalen zu kürzen:

1. für Frühstück um 20 Prozent,
2. für Mittag- und Abendessen um jeweils 40 Prozent,

der nach Satz 3 Nummer 1 gegebenenfalls in Verbindung mit Satz 5 maßgebenden Verpflegungspauschale für einen vollen Kalendertag; die Kürzung darf die ermittelte Verpflegungspauschale nicht übersteigen. ⁹Satz 8 gilt auch, wenn Reisekostenvergütungen wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten einbehalten oder gekürzt werden oder die Mahlzeiten nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1a pauschal besteuert werden. ⁹Hat der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag den Kürzungsbetrag nach Satz 8. ¹⁰Erhält der Arbeitnehmer steuerfreie Erstattungen für Verpflegung, ist ein Werbungskostenabzug insoweit ausgeschlossen. ¹¹Die Verpflegungspauschalen nach den Sätzen 3 und 5 sowie die Dreimonatsfrist nach den Sätzen 6 und 7 gelten auch für den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung, die bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen; dabei ist für jeden Kalendertag innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 oder des Satzes 4 ausgeübt wird, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abziehbar. ¹²Die Dauer einer Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 an dem Tätigkeitsort, an dem die doppelte Haushaltsführung begründet wurde, ist auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist.

(5) 1§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 6b bis 8a, 10, 12 und Absatz 6 gilt sinngemäß. ²§ 6 Absatz 1 Nummer 1a gilt entsprechend.

(6) *unverändert*

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Schrifttum: Seifert, Ausblick auf die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts, DStZ 2012, 720; Wirfler, Geplante einkommensteuerliche Änderungen durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, DStR 2012, 2037; Bergkemper, Unterkunftskosten im Rahmen eines Studiums, jurisPR-SteuerR 2/2013, Anm. 1; Paintner, Das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts im Überblick, DStR 2013, 217.

Kompaktübersicht

J 12-1 **Inhalt der Änderungen:** Zentraler Punkt der Neuregelung ist die Bestimmung des Begriffs der sog. ersten Tätigkeitsstätte in § 9 Abs. 4. Dieser Begriff tritt an die Stelle des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte etwa in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und ist daher insbes. für die stl. Behandlung von Fahrtkosten von Bedeutung (Pendlerpauschale oder uneingeschränkter WKAb-

zug). Erste Tätigkeitsstätte ist vor allem die ortsfeste betriebliche Einrichtung des ArbG, der der ArbN dauerhaft zugeordnet ist (§ 9 Abs. 4 Satz 1). Je Dienstverhältnis hat der ArbN höchstens eine erste Tätigkeitsstätte.

Die Berücksichtigung von Fahrtkosten im Zusammenhang mit einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit bestimmt sich zukünftig nicht mehr nach § 9 Abs. 1 Satz 1, sondern nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a. Danach kann der ArbN die tatsächlichen Kosten in Abzug bringen oder – bei Benutzung eines privaten Fahrzeugs – pauschale Kilometersätze ansetzen. Besonderheiten gelten, wenn der ArbN dauerhaft denselben Ort oder ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufsuchen muss.

§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a betrifft die Übernachtungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit. Nach der Neuregelung kann der ArbN diese grds. uneingeschränkt als WK in Abzug bringen. Einschränkungen gelten, wenn die auswärtige Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte mehr als 48 Monate dauert.

Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 können im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (dHf) die tatsächlichen Kosten für die Nutzung einer Unterkunft am Beschäftigungsort im Inland in tatsächlicher Höhe berücksichtigt werden, höchstens jedoch mit 1 000 €. Voraussetzung für eine dHf. ist ua. die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung am Lebensmittelpunkt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3).

In § 9 Abs. 4a ist der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung des ArbN als WK bei Auswärtstätigkeit und dHf. geregelt. Der Verweis in § 9 Abs. 5 auf die bisher maßgebliche Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 ist entfallen.

Rechtsentwicklung:

J 12-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2010** s. § 9 Anm. 4.

► **StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Abs. 2 Satz 2 wird neu gefasst. Bei der Prüfung, ob die Kosten für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel die Entfernungspauschale übersteigen, ist nunmehr eine jahresbezogene Vergleichsrechnung anzustellen.

Abs. 5 Satz 1 erfährt wegen des Wegfalls von § 9c eine redaktionelle Änderung.

► **BeitrRLUmsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): § 9 wird ein Abs. 6 angehängt. Danach sind Aufwendungen des ArbN für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine WK, es sei denn, die Ausbildung findet im Rahmen eines Dienstverhältnisses statt.

► **UntStReiseKG v. 20.2.2013** (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): Im Zusammenhang mit der weiteren Kodifizierung des stl. Reisekostenrechts wird § 9 Abs. 1 Satz 3 um die neuen Nr. 4a und 5a ergänzt. Die Vorschriften regeln die Absetzbarkeit von Fahrt- und Übernachtungskosten anlässlich einer Auswärtstätigkeit. Neu ist auch Abs. 4, der die an die Stelle der regelmäßigen Arbeitsstätte tretende erste Tätigkeitsstätte bestimmt. Der ebenfalls neue Abs. 4a regelt den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung der ArbN bei Auswärtstätigkeit und dHf. (bisher § 9 Abs. 5 iVm. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5). § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 ist ebenfalls geändert worden. Nach dem neu gefassten Satz 3 der Vorschrift setzt das Vorliegen eines eigenen Hausstands das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Darüber hinaus sieht der neue Satz 4 für Inlandsfälle eine flächenunabhängige Unterkunftsobergrenze von 1 000 € vor. Wegen der Ersetzung des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte durch den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte finden sich Folgeänderungen in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 und Abs. 2.

J 12-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** § 9 ist in der geänderten Fassung erstmals für den VZ 2014 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1).

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

► **Grund der Änderungen:** Mit der Neuregelung wird erstmals eine weitgehende Kodifizierung des stl. Reisekostenrechts in Angriff genommen. Daneben hat das Gesetz die grundlegende Vereinfachung und Vereinheitlichung des stl. Reisekostenrechts und der Regelungen bei dHf. zum Ziel (BTDrucks. 17/10774, 1 [14]). Folgende Maßnahmen stehen dabei im Vordergrund:

- Neue Definition der regelmäßigen Arbeitsstätte zur besseren Abgrenzung von Entfernungspauschale und Reisekosten,
- Angleichung des Ansatzes von Unterkunftskosten bei Auswärtstätigkeit und dHf., verbunden mit wesentlichen Änderungen im Bereich der dHf.,
- Vereinfachungen beim Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung bei Auswärtstätigkeit und dHf.

Ursächlich für das Gesetzeswerk ist jedoch die neuere Rspr. des BFH zum stl. Reisekostenrecht im Allgemeinen und zur Bestimmung des Begriffs „regelmäßige Arbeitsstätte“ im Besonderen. Der BFH ist der Auffassung, dass die Abzugsbeschränkung für Fahrtkosten gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 nur für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gerechtfertigt ist. Für diesen Fall erweist sie sich typischerweise als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme von dem das EStG prägenden objektiven Nettoprinzip. Bei einer auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegten (regelmäßigen) Arbeitsstätte kann sich der ArbN in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen

Wege einstellen und so auf die Minderung der Wegekosten hinwirken (s. etwa BFH v. 17.6.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2012, 32).

Reisekosten setzen danach eine Auswärtstätigkeit voraus. Eine solche ist gegeben, wenn der ArbN außerhalb seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. Zentrale Bedeutung für die Unterscheidung zwischen Innen- und Auswärtstätigkeit kommt damit der Frage zu, unter welchen Voraussetzungen der Ort, an dem der ArbN seine jeweilige Arbeitsleistung erbringt, seine regelmäßige Arbeitsstätte ist.

Nach der Rspr. des BFH ist die regelmäßige Arbeitsstätte der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des ArbN. Im Regelfall bilden der Betriebssitz wie auch jede sonstige ortsfeste betriebliche Einrichtung oder Betriebsstätte des ArbG die regelmäßige Arbeitsstätte, wenn der ArbN einer solchen zugeordnet ist und sie dauerhaft und immer wieder aufsucht (s. etwa BFH v. 18.12.2008 – VI R 39/07, BStBl. II 2009, 475; v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822, mwN). Mit dieser Definition lässt sich die Abgrenzung zwischen Innen- und Auswärtstätigkeit in der Mehrzahl der Fälle problemlos vornehmen. So ist ein Schiff oder ein Fahrzeug mangels Ortsgebundenheit keine regelmäßige Arbeitsstätte (BFH v. 21.1.2010 – VI R 51/08, BFH/NV 2010, 999). Auch ist die betriebliche Einrichtung eines Kunden des ArbG keine regelmäßige Arbeitsstätte des dort tätigen ArbN (BFH v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822). In gleicher Weise verfügt der nur im Außendienst bzw. auf wechselnden Tätigkeitsstätten beschäftigte ArbN über keine regelmäßige Arbeitsstätte.

Zudem ist der BFH entgegen seiner früheren Meinung (s. BFH v. 11.5.2005 – VI R 25/04, BStBl. II 2005, 791) der Auffassung, dass der Betriebssitz des ArbG, den der ArbN zwar regelmäßig aufsucht, ohne dort jedoch seiner eigentlichen Tätigkeit nachzugehen, nicht die regelmäßige Arbeitsstätte ist (BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34). Ebenfalls entgegen seiner früheren Rspr. geht der BFH davon aus, dass ein ArbN nicht mehr als eine regelmäßige Arbeitsstätte innehaben kann. Der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit kann nur an einem Ort liegen, selbst wenn der ArbN fortdauernd und immer wieder verschiedene Betriebsstätten des ArbG aufsucht (BFH v. 9.6.2011 – VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36; v. 9.6.2011 – VI R 55/10, BStBl. II 2012, 38). Neu ist auch die Erkenntnis, dass die Fahrtkosten zu einer Bildungseinrichtung (zB Universität) nicht mit der Entfernungspauschale, sondern in tatsächlicher Höhe als WK zu berücksichtigen sind (BFH v. 9.2.2012 – VI R 44/10, BFH/NV 2012, 854; v. 9.2.2012 – VI R 42/11, BFH/NV 2012, 856; v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BFH/NV 2013, 123, zu Unterkunftskosten eines Studenten am Studienort).

► **Bedeutung der Änderungen:** Die skizzierte BFH-Rspr. ist durchaus Leitlinie der Neuregelung. Im Einzelnen führen die neuen Bestimmungen je-

doch zT zu deutlichen Modifizierungen dieser Rspr. Das ist im Wesentlichen stets dann der Fall, wenn (vermeintliche) Gerechtigkeitserwägungen oder fiskalische Interessen ins Spiel kommen. Bemerkenswert ist, dass zur Bestimmung des Orts der ersten Tätigkeitsstätte in Abs. 4 dem Direktionsrecht des ArbG auch stl. Rechnung getragen wird. Dies ist neu und entspricht nicht der bisherigen Auffassung.

Auch die Bestimmungen zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3), zur Behandlung der Unterkunftskosten nach Ablauf von vier Jahren (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4) und zur Bedeutung einer Bildungseinrichtung als „erste Tätigkeitsstätte“ (Abs. 4 Satz 8) bedeuten eine steuerverstärkende Abkehr von bisherigen Grundsätzen. Entsprechendes gilt für die Regelung, dass sich der ArbN im Rahmen einer dHf. an den Kosten der Lebensführung am Lebensmittelpunkt finanziell beteiligen muss (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3). Der Auffassung, dass mit der Neuregelung ein ausgewogenes Gesamtmodell mit Vereinfachungen in den Bereichen Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten umgesetzt werde, welches nicht nur ohne stl. Nachteile für in sich geschlossene Gruppen von Unternehmen oder ArbN auskomme, sondern vielfach sogar zu einer finanziellen Verbesserung führe (BTDrucks. 17/10774, 14), kann bezogen auf ArbN nicht gefolgt werden (zur Kritik an der Neuregelung s. Bergkemper, jurisPR-SteuerR 2/2013, Anm. 1).

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Satz 3 Nr. 4a: Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit

J 12-5 **Uneingeschränkt abziehbare Fahrtkosten (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Sätze 1 und 2):** Für die stl. Berücksichtigung von beruflich veranlassten Fahrtkosten wird bislang zwischen Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte und allen weiteren beruflichen Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit unterschieden. Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sind gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 nur eingeschränkt abziehbar (Pendlerpauschale). Im Übrigen sind bisher Fahrtkosten auf der Grundlage von Abs. 1 Satz 1 in tatsächlicher Höhe als WK zu berücksichtigen (s. § 9 Anm. 297 ff. mwN; R 9.5 Abs. 1 LStR 2011). Entsprechendes wird nunmehr ausdrücklich in Abs. 4a Satz 1 normiert. Bei der Nutzung eines privaten Fahrzeugs kann der ArbN alternativ auch pauschale Kilometersätze zugrunde legen (Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2). Auch dies entspricht der bisherigen Übung (H 9.5 „Pauschale Kilometersätze“ LStH 2011).

Einschränkung (Sätze 3 ff.): Abweichend von der grundsätzlichen Regelung sind – im Rahmen einer Auswärtstätigkeit – Kosten für Fahrten von der Wohnung zu einem vom ArbG dauerhaft festgelegten Ort, an dem sich der ArbN aufgrund seiner arbeitsvertraglichen Festlegungen regelmäßig einzufinden oder seine dienstlichen Tätigkeiten aufzunehmen hat (zB Fahrten zu einem Busdepot, einer Fahrzeugübernahme oder Flughafen), nur mit der Entfernungspauschale gem. Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 als WK zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt, wenn der ArbN seine Tätigkeit in einem weiträumigen Arbeitsgebiet auszuüben hat und dieses stets von ein und demselben Zugang aus zu betreten oder zu befahren hat (zB Forstarbeiter, Schomsteinfeger, Briefzusteller; aA bisher stRspr.; s. etwa BFH v. 17.6.2010 – VI R 20/09, BStBl. II 2010, 32; v. 19.1.2012 – VI R 23/11, BStBl. II 2012, 472; v. 28.3.2012 – VI R 48/11, BStBl. II 2012, 926). Auf die Frage, ob der ArbG dort jeweils eine betriebliche Einrichtung unterhält, kommt es dabei nicht an. J 12-6

■ Absatz 1 Satz 3 Nr. 5: Doppelte Haushaltsführung

Doppelte Haushaltsführung: Gemäß Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 sind WK auch Mehraufwendungen, die einem ArbN wegen einer aus beruflichem Anlass begründeten dHf. entstehen, und zwar unabhängig davon, aus welchen Gründen die dHf. beibehalten wird. Der bisherige Halbs. 2 bringt zum Ausdruck, dass es auf die Gründe der Beibehaltung der dHf. nicht ankommt. Maßgeblich ist nur die berufliche Veranlassung der Gründung des zweiten Haushalts. Eine einmal aus beruflichem Anlass entstandene dHf. kann auch aus privaten Gründen fortgeführt werden. Der erwähnte Halbs. 2 in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 ist in der Neuregelung ohne Angabe von Gründen entfallen. Möglicherweise richtet sich die Maßnahme gegen die Rspr. des BFH zu den sog. Wegverlegungsfällen (s. BFH v. 5.3.2009 – VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016; v. 5.3.2009 – VI R 58/06, BStBl. II 2009, 1012). J 12-7

Neu ist auch die Konkretisierung des Begriffs des eigenen Hausstands in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3. Das Vorliegen eines eigenen Hausstands setzt danach das Innehaben einer Wohnung sowie eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus. Nach den Gesetzesmaterialien (BTDrucks. 17/10774, 21) ist unter „Innehaben einer Wohnung“ eine solches „aus eigenem Recht oder als Mieter“ zu verstehen (s. etwa BFH v. 5.10.1994 – VI R 62/90, BStBl. II 1995, 180; v. 12.9.2000 – VI R 165/97, BStBl. II 2001, 29; v. 4.11.2003 – VI R 170/99, BStBl. II 2004, 16; v. 30.7.2009 – VI R 13/08, BFH/NV 2009, 1986). Was unter dem Merkmal „finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung“ im Einzelnen zu verstehen ist, bleibt unklar. Nach bisheriger Rspr. ist es nicht erforderlich, dass der ArbN sich am Haupthausstand finanziell beteiligt. Eine eigene Haushaltsführung dort ist auch

ohne finanzielle Beteiligung möglich. Darüber kann ein eigener Hausstand auch dann unterhalten werden, wenn er im Rahmen eines Mehrgenerationenhaushalts geführt wird (BFH v. 26.7.2012 – VI R 10/12, BFH/NV 2013, 112; s. auch BFH v. 28.3.2012 – VI R 25/11, BStBl. II 2012, 831).

Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 enthält eine besondere Bestimmung zur stl. Behandlung von Unterkunftskosten bei einer dHf. im Inland. Als Unterkunftskosten können danach die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1 000 € im Monat. Damit sollen alle für die Unterkunft der Wohnung entstandenen Kosten abgedeckt sein: Miete einschließlich Betriebskosten, Miete für Kfz-Stellplatz, Kosten für Gartennutzung (s. im Einzelnen BTDrucks. 17/10774, 21). Die Verknüpfung von tatsächlichen Aufwendungen mit der flächenmäßigen Begrenzung von 60 qm lt. BFH-Rspr. entfällt damit zukünftig. Sie kann aber noch Bedeutung erlangen bei einer dHf. im Ausland.

■ Absatz 1 Satz 3 Nr. 5a: Übernachtungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit

J 12-8 **Berücksichtigung von Übernachtungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit:** Nach bisheriger Rechtslage sind Kosten für beruflich veranlasste Übernachtungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit nach Abs. 1 Satz 1 unbeschränkt abziehbare WK (BFH v. 11.5.2005 – VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782). Entsprechendes gilt – mit Einschränkungen – für die durch eine Bildungsmaßnahme veranlassten Unterkunftskosten (BFH v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BFH/NV 2013, 123). Trotz dieser an sich eindeutigen Rechtslage wird die stl. Berücksichtigung von Übernachtungskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit nunmehr eigens und damit speziell geregelt, und zwar in Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a.

Da erklärtes Ziel der Neuregelung ist, die Übernachtungskosten im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit mit den Unterkunftskosten anlässlich einer dHf. gleichzustellen (BTDrucks. 17/10774, 19), sind nach Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4 die Unterkunftskosten bei einer Auswärtstätigkeit an ein und derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte nur im Zeitraum von 48 Monaten unbeschränkt als WK abziehbar. Nach diesem Zeitraum werden sie – entgegen der bisherigen Rspr. (BFH v. 13.6.2012 – VI R 47/11, BFH/NV 2012, 1861) – nur noch bis zur Höhe der vergleichbaren Aufwendungen im Rahmen einer dHf. als WK berücksichtigt (Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 5).

■ Absatz 4: Erste Tätigkeitsstätte

Definition des Begriffs „Erste Tätigkeitsstätte“: Kernpunkt der Neuregelung des stl. Reisekostenrechts ist die Ersetzung des bisherigen Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte durch den in Abs. 4 gesetzlich definierten Begriff der ersten Tätigkeitsstätte (Paintner, DStR 2013, 217). J 12-9

Das Gesetz bestimmt in Abs. 4 Satz 5 ausdrücklich, dass es höchstens eine erste Tätigkeitsstätte je Arbeitsverhältnis gibt. Die Folge ist, dass insoweit nur ein beschränkter WKAbzug in Betracht kommt (Entfernungspauschale, Unterkunftskosten nur im Rahmen einer dHf., kein Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung). Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des ArbG, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom ArbG bestimmten Dritten, der der ArbN dauerhaft zugeordnet ist (Abs. 4 Satz 1).

Zwar muss danach die erste Tätigkeitsstätte – wie bisher die regemäßige Arbeitsstätte – ortsfest sein, so dass eine Tätigkeit auf einem Fahrzeug bzw. Schiff keine Tätigkeit an einer regelmäßigen Arbeitsstätte begründen kann. Soweit allerdings das Gesetz bestimmt, dass auch bei einem verbundenen Unternehmen oder bei einem vom ArbG bestimmten Dritten (zB bei Kunden, auf einer Baustelle oder in Fällen des sog. Outsourcing) eine erste Tätigkeitsstätte begründet werden kann, handelt es sich, verglichen mit der bisherigen Rechtslage aufgrund der BFH-Rspr., um eine erhebliche Gesetzesverschärfung (s. etwa BFH v. 9.7.2009 – VI R 21/08, BStBl. II 2009, 822).

Die in Abs. 4 Satz 1 angesprochene Zuordnung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt (Abs. 4 Satz 2). Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbes. auszugehen, wenn der ArbN unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer bestimmten Tätigkeitsstätte tätig werden soll (Abs. 4 Satz 3). Fehlt eine dienst- oder arbeitsrechtl. Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der ArbN typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll (Abs. 4 Satz 4).

Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte richtet sich danach vorrangig nach dem Direktionsrecht des ArbG. Lässt sich dieses nicht feststellen, bestimmt iE das FA nach quantitativen Kriterien die erste Tätigkeitsstätte. Die gesamte Regelung zur Zuordnung bedeutet somit eine Verschärfung im Vergleich zur bisherigen Rspr. Bislang ist nämlich der qualitative Schwerpunkt maßgeblich (s. etwa BFH v. 9.6.2011 – VI R 58/09, BStBl. II 2012, 34).

Kommen unter den Voraussetzungen von Abs. 4 Sätze 1 bis 4 mehrere Tätigkeitsstätten als erste Tätigkeitsstätte in Frage, ist nach Satz 6 der Vorschrift die Bestimmung einer dieser Tätigkeitsstätten als erste durch den ArbG jeweils maßgebend. Dies muss nicht die Tätigkeitsstätte sein, an der der ArbN den überwiegenden Teil seiner beruflichen Tätigkeit verrichtet. Fehlt es an einer solchen Bestimmung durch den ArbG oder ist sie nicht eindeutig, wird die Tätigkeitsstätte als erste angenommen, die der Wohnung am nächsten liegt (Abs. 4 Satz 7).

Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird (Abs. 4 Satz 8). Hierbei handelt es um eine gesetzliche Fiktion, die sich gegen die bisherige BFH-Rspr. richtet (s. BFH v. 9.2.2012 – VI R 44/10, BFH/NV 2012, 854; v. 19.9.2012 – VI R 78/10, BFH/NV 2013, 123). Die Regelung ist rechtssystematisch und auch verfassungsrechtl. nicht unproblematisch.

■ Absatz 4a: Mehraufwendungen für die Verpflegung

J 12-10 **Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung:** Bisher ist der Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5, dh. im Bereich der BA, geregelt und über den Verweis in Abs. 5 auch im Bereich der WK anwendbar. Da der Gesetzgeber nunmehr die stl. Berücksichtigung von Reisekosten für ArbN umfassend in § 9 geregelt wissen will, ist in Abs. 4a eine entsprechende Regelung für den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung getroffen und in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 nur ein entsprechender Verweis aufgenommen worden. In Abs. 4a wird typisierend der Mehraufwand bestimmt, der während einer Auswärtstätigkeit als WK berücksichtigt werden kann.

Abs. 4a Satz 1 legt ausdrücklich fest, dass Mehraufwendungen für die Verpflegung des ArbN nur nach Maßgabe der Satz 1 folgenden Sätze als WK abziehbar sind, denn grds. stellen die jedem Stpfl. täglich entstehenden Aufwendungen für Verpflegung Kosten der privaten Lebensführung dar, die stl. unberücksichtigt bleiben.

Der Abzug der Kosten kommt danach in Betracht, wenn der ArbN außerhalb seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte beruflich, also auswärts, tätig wird (Abs. 4a Satz 2). Entsprechendes gilt, wenn der ArbN keine erste Tätigkeitsstätte iSd. Abs. 4 hat (Abs. 4a Satz 4 Halbs. 1; zB wechselnde Tätigkeitsstätten; Fahrtätigkeit).

Die wichtigsten Änderungen im Übrigen: Die gegenwärtig geltende dreistufige Staffelung der abziehbaren Pauschalen und Mindestabwesenheitszeiten wird durch eine zweistufige Staffelung ersetzt (12 € und 24 €; Abs. 4a Satz 3 betr. Inland). Dabei wird zwischen mehrtägigen auswärtigen Tätigkeiten und eintägigen Tätigkeiten ohne Übernachtung unterschieden. Für Tätigkeiten im Ausland gelten weiterhin länderweise unterschiedliche Pauschbeträge (Abs. 4a Satz 5; BTDrucks. 17/10774, 28).

J 12-11

Der Abzug von Verpflegungspauschalen ist – weiterhin – auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt (Abs. 4a Satz 6). Sie gilt damit nach wie vor nicht bei Fahrtätigkeit (BFH v. 24.2.2011 – VI R 66/10, BStBl. II 2012, 17). Neu ist allerdings die Bestimmung, dass eine Unterbrechung dieser beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist führt, wenn sie mindestens vier Wochen dauert (Abs. 4a Satz 7). Es ist unerheblich, aus welchen Gründen die Tätigkeit unterbrochen wird (zB Krankheit, Urlaub, Tätigkeit an anderer Tätigkeitsstätte; BTDrucks. 17/10774, 26).

Neu ist auch die Regelung zur Kürzung und zum Ausschluss des WKAbzugs in Abs. 4a Sätze 8ff. Wird dem ArbN während der Auswärtstätigkeit vom ArbG oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, sind die Pauschalen für das Frühstück um 20 % und für das Mittag- und Abendessen um jeweils 40 % der maßgeblichen Tagesgeldpauschale zu kürzen. Die Kürzung darf die Verpflegungspauschale aber nicht übersteigen (Abs. 4a Satz 8). Der ArbN kann danach eine Verpflegungspauschale nur noch für die von ihm bezahlten Mahlzeiten als WK geltend machen (Abs. 4a Satz 10). Die Regelung des Abs. 4a Satz 8 kommt auch zur Anwendung, wenn Reisekostenvergütungen wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten einbehalten oder gekürzt oder pauschal besteuert werden (Abs. 4a Satz 9; zur früheren gegenteiligen Rechtslage s. BFH v. 24.3.2011 – VI R 11/10, BStBl. II 2011, 829).

Die Regelungen über den Abzug von Mehraufwendungen für die Verpflegung sind auch bei einer dHf. anwendbar (Abs. 4a Sätze 12 und 13; s. BTDrucks. 17/11217, 9).

