



NVL e.V. ☒ 13465 Berlin Oranienburger Chaussee 51

Deutscher Bundestag
Vorsitzende des Finanzausschusses
Frau Dr. Birgit Reinemund
Platz der Republik 1
11011 Berlin

E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Berlin, 18. Oktober 2012

**Entwurf eines Gesetzes der Fraktionen der CDU/CSU und FDP zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts
Bundestags-Drucksache 17/10774**

Stellungnahme

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund, sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

wir bedanken uns für die Einladung zum öffentlichen Fachgespräch am 22.10.2012 und nehmen gern die Möglichkeit wahr, eine Stellungnahme zur Änderung des steuerlichen Reisekostenrechts abzugeben.

Vorab möchten wir den sehr konstruktiven Meinungs austausch mit dem Bundesministerium der Finanzen und den Mitarbeitern der Projektgruppe „ReiKoRef“ hervorheben. Es ist wünschenswert, wenn bei weiteren Reformvorhaben ein ebensolches Vorgehen erfolgt. Insbesondere das frühzeitige Einbeziehen von Verbänden und die ergebnisoffene Diskussion – weitgehend ohne Vorfestlegungen – können dazu beitragen, ein steuersystematisch schlüssiges Konzept zu erarbeiten, dass auch Einzelbelange berücksichtigt und zu einer hohen Akzeptanz bei Steuerpflichtigen, steuerberatenden Berufen einschließlich Lohnsteuerhilfvereinen und Finanzverwaltung führt.

Bei vorliegendem Reformvorhaben zum steuerlichen Reisekostenrecht ist dieses nach Einschätzung des NVL gelungen. Der NVL hält den vorliegenden Gesetzentwurf als Gesamtkonzept für ausgewogen und schlüssig. Soweit in einzelnen Bereichen vom geltenden Steuerrecht und der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes abgewichen wird und diese Änderungen zu Einschränkungen beim Abzug von Werbungskosten führen, sind sie im Hinblick

auf die Gesamtänderungen und zu erreichenden Vereinfachungen akzeptabel. Vor diesem Hintergrund bittet der NVL mit allem Nachdruck, Sorge zu tragen, dass im Zuge des weiteren Gesetzgebungsverfahrens keine signifikanten einseitigen Änderungen mit nachteiliger Wirkung für betroffene Steuerpflichtige erfolgen, weil hierdurch der positiven Gesamtbewertung die Grundlage entzogen wird. Wir weisen auf diesen Aspekt deshalb hin, weil in der Vergangenheit bei einzelnen Gesetzen nachträglich nachteilige Änderungen erfolgten – beispielsweise in Folge von Vermittlungsverfahren. Dieses Schicksal sollte der vorliegende Gesetzentwurf nicht erleiden.

Zu den Einzelheiten betreffend Artikel 1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes

Nummer 1 - § 3 Nr. 13, 16

Die Festlegungen zur Steuerfreiheit von Arbeitgeberzahlungen bei Reisekosten im Rahmen von Auswärtstätigkeiten und doppelter Haushaltsführung enthalten neben Folgeänderungen aufgrund der Neuregelung in § 9 eine Straffung der Formulierung zu Arbeitgeberzahlungen außerhalb des öffentlichen Dienstes. Diese Zusammenfassung ist zu begrüßen und aus unserer Sicht folgerichtig. Der NVL regt an, die Regelungen für Beschäftigte innerhalb und außerhalb des öffentlichen Dienstes noch stärker anzugleichen und ggf. zusammenzufassen. So werden bisher an Beschäftigte des öffentlichen Dienstes in einzelnen Bundesländern höhere Fahrtkosten pauschal steuerfrei erstattet, als dies für Beschäftigte in der Privatwirtschaft möglich ist. Dieser Unterschied ist bereits Gegenstand einer Verfassungsbeschwerde (Az. 2 BvR 1008/11) und sollte aus Sicht des NVL beseitigt werden.

Nummer 3 - § 8 Absatz 2 - und Nummer 4 Buchstabe e - § 9 Absatz 4a - neu-

Neben Folgeänderungen aus der Neuregelung des Werbungskostenabzugs wird neu geregelt, dass eine Mahlzeitengestellung (bis zu einem Wert von 60 Euro) nicht als Sachbezug zu erfassen ist, wenn andererseits ein Ansatz pauschaler Verpflegungsmehraufwendungen in Betracht käme. Für diese Regelung spricht, dass bei den Fahrtkosten bereits bisher entsprechend verfahren wird: Verzicht auf Sachbezugserfassung einerseits und Wegfall des Werbungskostenabzugs andererseits. Dieser Ansatz betont darüber hinaus steuersystematisch stärker den Aufwandsaspekt beim Werbungskostenabzug.

Andererseits ist zu beachten, dass der Arbeitgeber ausweisen muss, inwieweit für einzelne Auswärtstätigkeiten Mahlzeiten gestellt wurden, da gemäß der Neuregelung in § 9 Absatz 4a Satz 8 der Werbungskostenabzug beim Verpflegungsmehraufwand zu kürzen ist. Insoweit unterscheiden sich Aufwendungen für Fahrten und Verpflegung, da eine Fahrzeuggestellung eindeutiger und einheitlicher den Fahrtaufwand auf den Arbeitgeber verlagert als (einzelne) Mahlzeitengestellungen.

Insbesondere weisen wir darauf hin, dass die Neuregelungen in § 8 Absatz 2 EStG in Verbindung mit § 9 Abs. 4a Sätze 8 - 10 EStG (neu) für bestimmte Berufsgruppen eine wesentliche Verschlechterung beim Werbungskostenabzug zur Folge haben wird. Bisher können beispielsweise Berufs- und Zeitsoldaten während einer Auswärtstätigkeit anlässlich einer

Kommandierung (Fortbildung, Übung, Einsatz) Verpflegungspauschalen geltend machen, gekürzt um die tatsächlich ausgezahlten Trennungsgelder und Aufwandsvergütung (BFH VI R 11/10). Im Durchschnitt verbleiben ca. 17 Euro pauschaler Verpflegungsmehraufwand bei ganztägiger Abwesenheit. Eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Gemeinschaftsverpflegung ist steuerlich unbeachtlich, weil nach den bisherigen Vorschriften die Soldaten bei Kommandierungen einen Eigenbeitrag in Höhe des steuerlichen Sachbezugswertes leisten (Verfahrensbestimmungen der Bundeswehr zur Erhebung eines Verpflegungsgeldes im Inland, bei Übungen und Auslandseinsätzen wird ein geringerer Betrag gezahlt).

Nach der vorgesehenen Neuregelung werden die Verpflegungspauschalen bei Gestellung einer Gemeinschaftsverpflegung für drei Mahlzeiten um 100 Prozent gekürzt. Die selbst gezahlten Beträge wären auf die Kürzung anzurechnen, sodass bspw. ein Abzugsbetrag von 7,31 Euro (Wert 2012) verbliebe. Der Nachweis dieser Zahlbeträge führt zu Aufwand bei Arbeitnehmern und – soweit sie die Zahlungen bestätigen müssen – bei Arbeitgebern. Der Betrag ist wiederum um gewährte Zahlungen nach dem BRKG bzw. der TGV zu mindern.

Somit wird zukünftig in den genannten Fällen ein Abzug von Verpflegungsmehraufwand nur noch zum Ansatz kommen, wenn der Stpfl. nachweisen kann, dass und in welcher Höhe er eigene Aufwendungen zur Verpflegung hatte (Bezahlung der Gemeinschaftsverpflegung und Ergänzung zu den gestellten Mahlzeiten). Ein Abzugsbetrag für Verpflegungsmehraufwand verbleibt nur, soweit diese Zahlungen gewährte Trennungsgelder übersteigen.

Wenn die vorliegenden Sätze 8 ff in § 9 Absatz 4a EStG in vorliegender Form in Kraft treten sollten, ist dringend anzuraten, deren Anwendung bei der Steuerdeklaration und Arbeitnehmerveranlagung weiter zu beobachten. Soweit erforderlich sollten gemeinsam mit Arbeitgebern, Finanzverwaltung und Beraterschaft zweckmäßige Regelungen bspw. zur Nachweisführung festgelegt werden, ggf. auch spezifisch für einzelne Berufsgruppen mit häufigen Auswärtstätigkeiten und typischen Verpflegungssituationen.

Nummer 4 - § 9

I. Definition der ersten Tätigkeitsstätte – § 9 Absatz 4 - neu -

Der Bundesfinanzhof sieht eine typisierende Beschränkung des Werbungskostenabzugs insbesondere bei Fahrtaufwendungen dann als zulässig an, wenn sich der Arbeitnehmer auf die Situation einstellen und durch entsprechende Maßnahmen seine Kosten verringern kann. Dies ist regelmäßig nur bei einer dauerhaften Tätigkeit an ein und demselben und einzigen Arbeitsort der Fall – der „ersten Tätigkeitsstätte“.

Der NVL begrüßt sehr, dass die Neuregelung zur „ersten Tätigkeitsstätte“ in § 9 Absatz 4 weitgehend der BFH-Rechtsprechung folgt. Die Abgrenzung ist sachgerecht. Zur Praktikabilität ist darauf hinzuweisen, dass die Festlegung (Zuordnung) durch den Arbeitgeber erfolgt. Der Arbeitgeber kann bei mehreren Einsatzorten der Beschäftigten durch die Zuordnung selbst bestimmen, für welche Anfahrten Reiskosten steuerfrei gewährt werden können. Der Arbeitnehmer wird - insbesondere für den Werbungskostenabzug - an entsprechende Festlegungen (Bescheinigungen) des Arbeitgebers gebunden sein. Inwieweit hieraus Schwierig-

keiten erwachsen, wird bei der späteren Rechtsanwendung zu beobachten sein. Gegebenenfalls wäre die Regelung in Satz 3 der Vorschrift zum „tätig werden“ durch eine quantifizierende Angabe zu ergänzen.

Eine Einschränkung der grundsätzlich zustimmenden Einschätzung gilt für bestimmte Bildungsmaßnahmen.

Nach § 9 Absatz 4 Satz 8 des Gesetzesentwurfs sollen Bildungseinrichtungen, die nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses aufgesucht werden, als erste Tätigkeitsstätte erfasst werden. „Vollzeitige Bildungsmaßnahmen“ werden einer „regelmäßigen Arbeitsstätte“ gleichgesetzt, sodass keine Reisekosten zum Ansatz kommen. Der Abzug von Verpflegungsmehraufwand scheidet aus, Übernachtungskosten können nur berücksichtigt werden, soweit die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung, d.h. insbesondere ein eigener Hausstand vorliegen, und Fahrten sind aufwandsunabhängig mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen. Diese Typisierung bei Bildungsmaßnahmen weicht von der neueren BFH-Rechtsprechung ab und durchbricht die Steuersystematik.

Die Typisierung einer regelmäßigen Arbeitsstätte – bzw. ersten Tätigkeitsstätte in der neuen Terminologie - geht wie oben beschrieben davon aus, dass sich der Stpfl. auf einen dauerhaften Tätigkeitsort einstellen und aufgrund dessen Einfluss auf die Höhe beruflicher Kosten nehmen kann – bspw. durch Wahl des Wohnortes oder der Verkehrsmittel. Dies rechtfertigt Einschränkungen beim Abzug der Werbungskosten. Die Dauerhaftigkeit liegt jedoch bei Ausbildungen und Fortbildungen nicht vor, weil der Stpfl. regelmäßig nicht davon ausgehen kann, nach Abschluss der zeitlich begrenzten Bildungsmaßnahme am selben Ort eine Erwerbstätigkeit ausüben zu können.

Vor diesem Hintergrund hat die Reformkommission dennoch eine gesetzliche Einschränkung für Vollzeit-Bildungsmaßnahmen vorgesehen. Die Gründe liegen darin, dass anderenfalls erhebliche Reisekosten abziehbar wären. So könnten Studenten im Masterstudium (Zweitstudium) ihre Unterkunftskosten und Fahrtkosten regelmäßig in voller Höhe als vorweggenommene Werbungskosten geltend machen und darüber hinaus nach vierwöchiger Studienunterbrechung zwischen den Semestern jeweils erneut drei Monate pauschalen Verpflegungsmehraufwand.

Die Gesetzesbegründung rechtfertigt die Einschränkung mit der Begründung, dass der Stpfl. in den betreffenden Fällen keinem Direktionsrecht unterliegt und insoweit selbst die Entscheidung für die jeweilige Bildungsmaßnahme trifft – vergleichbar einem Arbeitnehmer in einem befristeten Beschäftigungsverhältnis.

Für kurzzeitige und insbesondere für angeordnete Bildungsmaßnahmen wie beispielsweise von der Agentur für Arbeit (AA) treffen die Gründe jedoch nicht zu. Die AA hat regelmäßig ein Direktionsrecht, deren Nichtbefolgen Auswirkungen auf den Bezug von Lohnersatzleistungen hat. Vergleichbares trifft für Bildungsmaßnahmen zu, die durch die Deutsche Rentenversicherung (DRV) finanziert werden (Umschulungsmaßnahmen oder Bildungsmaßnahmen mit dem Ziel, Arbeitnehmer aufgrund einer gesundheitlichen Einschränkung oder nach einer

größeren medizinischen Behandlung wieder in den Arbeitsprozess zu bringen). Auch in diesen Fällen hat der Betroffene wenig eigene Entscheidungsmöglichkeit.

Dennoch wären nach dem Wortlaut der gesetzlichen Neuregelung die Werbungskosten wie bei einer ersten Tätigkeitsstätte zu berechnen. Neben der bereits genannten Einschränkung für den Werbungskostenabzug würde dies dazu führen, dass gewährte Erstattungen der AA bzw. DRV zukünftig versteuert werden müssten. Die Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 16 EStG gilt nicht, soweit die Bildungsstätte als erste Tätigkeitsstätte gilt. Die Versteuerung stellt keine Vereinfachung dar und dürfte Folgeänderungen in den Vorschriften des SGB erforderlich machen. Die Erstattungsregelungen gehen bisher davon aus, dass in den betreffenden Fällen eine Auswärtstätigkeit vorliegt.

Darüber hinaus wird die Typisierung insbesondere bei sehr kurzen Bildungsmaßnahmen eine gerichtliche Klärung aufdrängen, ob in diesen Fällen überhaupt eine Vollzeit-Bildungsmaßnahme vorliegt und ob der Verfassungsgrundsatz des Nettoprinzips und der Folgerichtigkeit verletzt ist. Neue Abgrenzungsfragen sind vorprogrammiert.

Somit liegen mehrere Gründe vor, diese zeitlich kürzer gefassten und auch im Ausbildungsziel (Abschluss) von einem Studium abgrenzbaren Bildungsmaßnahmen einer „ersten Tätigkeitsstätte“ **nicht gleichzustellen**.

Als Lösung bieten sich u. E. zwei Möglichkeiten an.

1. Nur Vollzeit-Bildungsmaßnahmen ab einer bestimmten Mindestdauer sind einer ersten Tätigkeitsstätte gleichzustellen. Zum Festlegen der Zeitgrenze sollten übliche Zeiten für die beschriebenen Bildungsmaßnahmen zugrunde gelegt werden. Festzulegen wäre außerdem, ob die Zeitgrenze als „Fallbeimethode“ gelten soll, sodass bei Überschreiten der Grenze von vornherein keine Reisekosten zu gewähren sind.
2. Die Typisierung der Vollzeit-Bildungsmaßnahmen könnte auf Fälle eines Studiums beschränkt werden. Im Gesetzentwurf wären die Wörter „*oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme*“ zu streichen.

Der NVL favorisiert die zweite Lösung. Der Begriff des Studiums als spezifische Bildungsmaßnahme ist in der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung sehr klar beschrieben und abgegrenzt. Weitergehende Rechtsfragen wie zur Zeitgrenze beim ersten Lösungsansatz werden vermieden.

II. Fahrtkosten – § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a - neu -

Der Abzug von Fahrtkosten mit der Entfernungspauschale ist auf Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte beschränkt. Für übrige Fahrtaufwendungen wird erstmals gesetzlich geregelt, dass je nach genutztem Beförderungsmittel die pauschalen Kilometersätze nach den Beträgen des Bundesreisekostengesetzes berücksichtigt werden können. Diese typisierende gesetzliche Regelung ist sehr zu begrüßen. Nach Einschätzung des NVL können bisherige

Streitfälle zur Anwendung der geltenden Richtlinienregelung mit der Neuregelung weitgehend vermieden werden.

Der einschränkende Abzug von Fahrtaufwendungen nach der Entfernungspauschale gilt nach dem Gesetzentwurf jedoch auch dann, wenn dauerhaft derselbe Ort zur Aufnahme der Tätigkeit aufgesucht wird, ohne dass dieser Ort erste Tätigkeitsstätte wird, und wenn ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet aufzusuchen ist. Im Hinblick auf die gesetzgeberisch zulässige Typisierung (mögliche Einflussnahme zur Minderung der eigenen Fahrtaufwendungen) ist diese ergänzende Regelung sachgerecht. Zur Anfahrt eines „weiträumigen Tätigkeitsgebietes“ ergeben sich jedoch Praxisfragen. So bleibt offen, ob die von der Rechtsprechung bisher entwickelten Grundsätze weiter gelten, da diese in Abgrenzung zur bisherigen „regelmäßigen Arbeitsstätte“ gefasst wurden. In diesem Fall hängt die Bestimmung, ob ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet vorliegt, von dessen Größe und Zuschnitt ab. Des Weiteren wären die Fahrtkosten aufzuteilen, beispielsweise bei einem Forstarbeiter bis zum Beginn des Waldgebietes mit der Entfernungspauschale und die Weiterfahrt innerhalb des Waldgebietes als Reisekosten. Wir schlagen deshalb vor, aus Praktikabilitäts- und Vereinfachungsgründen auf die Einschränkung zu verzichten.

Des Weiteren sollte zur einheitlichen Rechtsanwendung in den neu zu fassenden Lohnsteuererrichtlinien die Begrifflichkeit „Aufnahme der Tätigkeit“ näher beschrieben werden. Das Tatbestandsmerkmal gilt – nach der Beschreibung in der Gesetzesbegründung – bspw. für einen Busfahrer, der täglich ein Busdepot anfährt und dort seine Tätigkeit beginnt. Allein das „regelmäßige Aufsuchen einer betrieblichen Einrichtung“ in den Fällen, die nach der Gesetzesbegründung in Abgrenzung zur ersten Tätigkeitsstätte aufgeführt werden, bspw. um Material, Auftragsbestätigungen oder Kundendienstfahrzeuge abzuholen oder abzugeben, genügt diesem Kriterium u. E. jedoch nicht. Die Klarstellung halten wir für zweckmäßig, um insbesondere für Beschäftigten der Baubranche Streitfälle zu vermeiden.

III. Unterkunftskosten und doppelte Haushaltsführung – § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummern 5, 5a - neu -

Der NVL hält die Neuregelungen, insbesondere die Vereinheitlichung und die typisierende Begrenzung des Kostenabzugs für sehr sachgerecht und praktikabel. Ergänzend hätten wir einen zeitlich begrenzten Abzug in Anlehnung an die bis 2003 geltende Regelung einer quasidoppelten Haushaltsführung begrüßt. So hat ein Arbeitnehmer, der beispielsweise während einer Probezeit oder einer befristeten Tätigkeit wie Praktikum, Zeitarbeitsvertrag (noch) nicht seinen Lebensmittelpunkt verlegt und zum neuen Beschäftigungsort zieht, sondern sich nur eine Unterkunft anmietet, ebenfalls beruflichen Mehraufwand. Dieser ist nach den vorgenannten Vorschriften nicht abziehbar, wenn der Arbeitnehmer noch keinen eigenen Hausstand hatte. Die Einschränkung steht im Zusammenhang mit der gesetzlichen Regelung, dass auch ein kurzzeitiges Arbeitsverhältnis zur ersten Tätigkeitsstätte führen kann, obwohl keine dauerhafte Tätigkeit an diesem Ort vorliegt.

IV. Verpflegungsmehraufwendungen – § 9 Absatz 4a - neu -

Die vorgesehene Neuregelung schafft eine Vereinfachung durch Wegfall der Staffelung für eintägige Abwesenheitstage, die im Zusammenhang mit dem vorgesehenen Abzugsbetrag zu keiner Schlechterstellung führt. Der NVL begrüßt insbesondere, dass die zeitliche Grenze von 8 Stunden beibehalten wurde. Eine Anhebung hätte – neben Nachteilen gegenüber geltendem Recht – zu einem erheblichen Mehraufwand geführt, weil in vielen Fällen der Nachweis der Fahrtzeit erforderlich geworden wäre. Die Grenze von 8 Stunden - einem üblichen Arbeitstag - vermeidet dies.

Der pauschale Abzug trägt dem Umstand Rechnung, dass bei Auswärtstätigkeiten regelmäßig höhere Verpflegungskosten entstehen als bei einer dauerhaften Arbeitstätte. Die im Zuge des Wegfalls der Staffelung erfolgte Anhebung der Pauschale für die Fälle der bisherigen ersten Stufe schafft zudem einen Inflationsausgleich für die – von Rundungsdifferenzen abgesehen - seit fast zwei Jahrzehnten unveränderten Abzugsbeträge. Bei zunehmendem beruflichen Aufwand und betragsmäßig begrenztem Abzug tritt derselbe Effekt der kalten Progression auf wie durch den Steuertarif. Eine Anpassung pauschaler Abzugsbeträge ist deshalb in bestimmten Zeitabständen geboten.

Klarstellungsbedarf sehen wir in Bezug auf die Dreimonatsgrenze für den Abzug der Verpflegungspauschalen bei Tätigkeiten am selben Ort. Unabhängig von der zu begrüßenden Vereinfachung für den Neubeginn bleibt die Abgrenzungsfrage zum Tatbestandsmerkmal einer beruflichen Tätigkeit an „derselben Tätigkeitsstätte“, wenn der Tätigkeitsort nicht täglich aufgesucht wird. Nach den bisherigen Richtlinienregelungen greift die Dreimonatsfrist nicht, wenn der Tätigkeitsort an nicht mehr als ein bis zwei Tagen wöchentlich aufgesucht wird (R 9.6 Absatz 4 Satz 1 LStR). Wir schlagen vor, diesen Halbsatz der Richtlinien in das Gesetz aufzunehmen. Wir halten dies auch deshalb für erforderlich, weil die gegenwärtige, sachlich sehr gut begründbare Regelung erst seit 2008 in den Lohnsteuerrichtlinien enthalten ist. Die gesetzliche Festlegung würde mit Übernahme der bisherigen Richtlinienregelung - ebenso wie die Übernahme der Richtlinienregelung bei den Fahrtkosten - gesetzliche Klarheit und stärkere Rechtssicherheit schaffen.

Hinsichtlich des Abzugs im Zusammenhang mit Verpflegungsgestellung und Nachweis eigener Kosten verweisen wir auf unsere zu Nummer 3 des Gesetzentwurfes erfolgten Ausführungen.

Mit freundlichen Grüßen



Uwe Rauhöft
Geschäftsführer