

Änderungen durch die Lohnsteuer-Richtlinien 2008

von Dipl.-Finw. StB Michael Seifert, Troisdorf*

Das Bundeskabinett hat die Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien 2008 beschlossen¹. Der Bundesrat hat den LStR 2008 am 12.10.2007 mit der Maßgabe zugestimmt, dass der steuerfreie Mindestbetrag für ehrenamtliche Tätigkeiten² auf 175 € monatlich angehoben wird³. Diese Richtlinien enthalten Weisungen an die Finanzbehörden zur einheitlichen Anwendung des Einkommensteuerrechts, zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung. Für die Finanzverwaltung sind die Richtlinien bindend. Sie kommen grds. ab 2008 zur Anwendung.

I. Formeller Aufbau der LStR 2008

Mit den LStR 2008 erfolgt eine **neue Strukturierung** der Verwaltungsvorschriften. Die bisherige Struktur der Richtlinien orientierte sich hinsichtlich der Nummerierung an einem historisch gewachsenen System. Die Nummerierung stand in keinem Zusammenhang mit der Paragraphen-Struktur des EStG, daher war auch eine Vielzahl von Richtlinien unbesetzt. Die ohnehin unbesetzten Richtlinien entfallen ersatzlos. Rechtskonsequenzen für den Rechtsanwender ergeben sich hierdurch somit nicht. Künftig orientieren sich die Richtlinien nunmehr an dem **jeweiligen Paragraphen**. Diese Gliederung, die seit der Neufassung der Einkommensteuer-Richtlinien 2005 dort bereits umgesetzt wurde, wird auch in Bezug auf die Hinweise des Lohnsteuer-Handbuchs übernommen.

Die LStR 2008 sind beim Lohnsteuerabzugsverfahren **ab 2008** anzuwenden. Sie gelten auch für frühere Zeiträume, soweit sie geänderte Vorschriften des EStG betreffen, die vor dem 1.1.2008 anzuwenden sind. Sie kommen ferner zur Anwendung, wenn es sich lediglich um eine Erläuterung der Rechtslage handelt.

II. Abfindungen wegen Auflösung des Dienstverhältnisses

Die Ausführungen zu steuerfreien Abfindungen wegen Auflösung eines Dienstverhältnisses werden nicht mehr in den LStR 2008 behandelt. Durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm vom 22.12.2005⁴ wurde die Steuerfreiheit von Abfindungszahlungen aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses grundsätzlich abgeschafft. Für bestimmte **Altfälle** wird die Steuerfreiheit gewährt, wenn die Abfindungszahlung in den Jahren 2006 oder 2007 gezahlt wird. Die frühere Steuerfreiheit kommt danach in den Jahren 2006 und 2007 zur Anwendung, wenn die Abfindungsansprüche

- ▶ vor dem 1.1.2006 entstanden sind oder
- ▶ eine Gerichtsentscheidung vor dem 1.1.2006 getroffen wurde oder
- ▶ eine Klage am 31.12.2005 anhängig war,

soweit die Abfindung dem Arbeitnehmer vor dem 1.12.2008 zufließt.

KERNFRAGEN

- ▶ Welche neuen Bewertungsvorschriften gelten bei Arbeitgeberdarlehen?
- ▶ Welche Änderungen gelten beim steuerlichen Reisekostenrecht?
- ▶ Wann sind diese zeitlich anzuwenden?

Da diese Steuerfreiheit in 2008 nicht mehr zur Anwendung kommt, wurde die Richtlinie entbehrlich.

PRAXISHINWEIS

Zur Ausnutzung der Steuerfreiheit in Übergangsfällen in 2007 könnte ein Vorziehen einer ohnehin zu leistenden Abfindungszahlung z. B. wegen einer Altersteilzeitvereinbarung auf das Jahr 2007 erwogen werden. Dies stellt nach der Verwaltungsauffassung keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten dar⁵.

III. Gewährung von Beihilfen und Unterstützungen wegen Hilfsbedürftigkeit (§ 3 Nr. 11 EStG)

Steuerfrei bleiben Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung, die wegen Hilfsbedürftigkeit oder als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt werden, die Erziehung oder Ausbildung, die Wissenschaft oder Kunst unmittelbar zu fördern. Unter die Steuerfreiheit können auch Unterstützungen an Arbeitnehmer im privaten Dienst fallen. Diese sind steuerfrei, wenn die Unterstützungen dem Anlass nach gerechtfertigt sind. Unterstützungen bleiben grundsätzlich bis zu einem Betrag von 600 € je Kalenderjahr (nicht je Anlass) steuerfrei. Dies gilt auch, wenn z. B. pauschalierte Teilzeitbeschäftigungsverhältnisse abgerechnet werden. Ein 600 € im Kalenderjahr übersteigender Betrag gehört nur ausnahmsweise nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn er aus Anlass eines besonderen Notfalls heraus gewährt wird.

Durch den Wegfall der Steuerfreiheit von Abfindungszahlungen nach § 3 Nr. 9 EStG (vgl. vorherige Ausführungen) stellte sich die Frage, ob eine Zahlung des Arbeitgebers aus Anlass der Beendigung eines Dienstverhältnisses als Notfall in diesem Sinne zu werten ist und eine Steuerfreiheit damit erhalten bleibt. Die LStR 2008 verneinen dies. Drohende oder bereits eingetretene Arbeitslosigkeit begründet für sich **kei-**

* Der Autor ist Inhaber einer Steuerberatungskanzlei (www.steuergeld.de).

1 BR-Drucks. 568/07.

2 Vgl. Ausführungen zu R 3.12 LStR.

3 BR-Drucks. 568/07 (Beschluss) vom 12.10.2007.

4 BGBl 2005 I S. 3682; vgl. Merker, StuB 2006 S. 8 (9).

5 OFD Chemnitz, Vfg. vom 28.8.2006, DStR 2007 S. 257.

nen Notfall im Sinne dieser Vorschrift (R 3.11 Abs. 2 Satz 6 LStR 2008). Ob diese Auslegung gerechtfertigt ist, darf bezweifelt werden. Vor dem Hintergrund der eingeschränkten Leistungen im Rahmen der Arbeitslosenhilfe führt gerade heute eine Arbeitslosigkeit zu einer finanziellen Notlage.

IV. Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten (§ 3 Nr. 26 EStG)

Der Bundesrat hat am 21.9.2007 dem Gesetz zur weiteren Förderung des Bürgerschaftlichen Engagements in der vom Bundestag verabschiedeten Fassung zugestimmt⁶. Hiernach wird der **Übungsleiterpauschbetrag** von gegenwärtig 1.848 € auf 2.100 € im Kalenderjahr rückwirkend ab dem VZ 2007 angehoben. Im Bericht des Finanzausschusses des Bundestages⁷ ist vermerkt: Der Bundesrat unterstützt die Anhebung des Steuerfreibetrags auf 2.100 € im Jahr, erwartet aber eine entsprechende Anpassung des Mindest-Steuerfreibetrags für die nach § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG steuerfrei bleibenden Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Tätigkeiten. Diese Anpassung ist in den LStR 2008 nicht vollzogen. In R 3.12 Abs. 3 Sätze 4 und 8 LStR 2008 wurde der Betrag für die monatliche steuerfreie Aufwandsentschädigung nicht von 154 € auf 175 € angehoben. Entsprechend einem zur Zustimmung der LStR 2008 ergangenen Bundesrats-Beschluss⁸ und einem Entschließungsantrag erwartet der Bundesrat, dass diese Anhebung rückwirkend zum 1.1.2007 erfolgt. Von einer Umsetzung, die Grund für die Zustimmung des Bundesrates zu den LStR 2008 war, ist auszugehen.

PRAXISHINWEIS

Der Gesetzgeber hat in § 3 Nr. 26a EStG eine neue Befreiungsvorschrift für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer bestimmten gemeinnützigen Einrichtung aufgenommen. Der Höhe nach ist die Befreiung auf 500 € im Veranlagungsjahr beschränkt. Die LStR 2008 enthalten zu dieser Vorschrift, die erst nach Verfassung der LStR 2008 beschlossen wurde, keine Ausführungen⁹.

V. Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz (§ 3 Nr. 28 EStG)

Aufstockungsbeträge und zusätzliche Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung bleiben nach Maßgabe des Altersteilzeitgesetzes steuerfrei. Die Bundesagentur für Arbeit (BA) erbringt Förderleistungen im Rahmen von Altersteilzeitbeschäftigungen nur, wenn die Altersteilzeitbeschäftigung bis spätestens zum **31.12.2009** angetreten wird. Weil die Förderleistungen der BA durch das Altersteilzeitgesetz zeitlich befristet sind, sollte zunächst in die LStR 2008 aufgenommen werden, dass die Anwendung der Steuerfreiheit nur dann in Betracht kommt, wenn die Altersteilzeitarbeit vor dem 1.1.2010 vereinbart wird und der Arbeitnehmer zu diesem Zeitpunkt das 55. Lebensjahr vollendet hat. An dieser Auffassung haben die verabschiedeten LStR 2008 nicht festgehalten. Die besonderen steuerrechtlichen (und auch sozial-

versicherungsrechtlichen) Regelungen bleiben bestehen, so dass diese trotz fehlender Förderung durch die BA weiterhin angewandt werden können.

PRAXISHINWEIS

Steuerfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge, nicht aber zusätzliche Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung, unterliegen dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g EStG). Diese sind gesondert auf der Lohnsteuerbescheinigung betragsmäßig aufzuführen (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG).

VI. Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern

Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen bleiben gem. § 3 Nr. 33 EStG steuerfrei. Ausführungen hierzu ergeben sich aus R 3.33 LStR 2008. Ob ein Kind schulpflichtig ist, richtet sich danach nach dem jeweiligen landesrechtlichen Schulgesetz. Aus **Vereinfachungsgründen** prüft die Finanzverwaltung die Schulpflicht bei Kindern nicht, die

- ▶ das 6. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder
- ▶ im laufenden Kalenderjahr das 6. Lebensjahr nach dem 30.6. vollendet haben, es sei denn, sie sind vorzeitig eingeschult worden, oder
- ▶ im laufenden Kalenderjahr das 6. Lebensjahr vor dem 1.7. vollendet haben, in den Monaten Januar bis Juli dieses Jahres.

PRAXISHINWEIS

Es besteht die Möglichkeit, Kinderbetreuungskosten wie Werbungskosten oder wie Betriebsausgaben bzw. als Sonderausgaben geltend zu machen. Diese abziehbaren Ausgaben werden um steuerfreie Arbeitgeberleistungen gemindert. Allerdings ist es in der Praxis schwierig zu erkennen, ob steuerfreie Arbeitgeberleistungen für Kinderbetreuungskosten erbracht wurden. Eine Aufzeichnungspflicht auf der Lohnsteuerbescheinigung besteht gegenwärtig zumindest nicht. Ein praktisches Problem hat die Finanzverwaltung nicht gelöst: Für diese steuerfreie Erstattung muss der Arbeitgeber einen Nachweis im Original als Beleg zum Lohnkonto aufbewahren (R 3.33 Abs. 4 Satz 3 LStR 2008). Erstattet der Arbeitgeber nicht die vollständigen Betreuungskosten, die auch als Kinderbetreuungskosten ansonsten absetzbar wären (gem. § 4f, § 10 Abs. 1 Nr. 5 oder Nr. 8 EStG), kann dieser Abzug bislang aus formellen Gründen beim Arbeitnehmer ausscheiden, wenn dem FA kein Zahlungsnachweis vorgelegt werden kann. Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber z. B. im Rahmen des JStG 2008 rückwirkend ab 2007 auf diese Formalität verzichtet.

6 BR-Drucks. 579/07 vom 31.8.2007; BGBl I S. 2332.

7 BT-Drucks. 16/5985, S. 7.

8 BR-Drucks. 568/07 (Beschluss) vom 12.10.2007.

9 Vgl. hierzu Fischer, NWB F. 2 S. 9439.

Was unter einer Leistung „**zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn**“ zu verstehen ist, ergibt sich nunmehr aus R 3.33 Abs. 5 LStR 2008. Diese Ausführungen waren bislang in R 21c LStR 2005 zu finden. Die Verwaltungsauslegung ist auch in anderen Fällen bedeutsam, in denen eine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn verlangt wird. Diese **Zusatzvoraussetzung** muss z. B. bei Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 33 EStG oder bei der Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25 % für Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG) erfüllt sein.

VII. Anwendung der 44-€-Freigrenze und Verhältnis zur ertragsteuerabgeltenden Pauschalierung nach § 37b EStG

Einzel bewertete Sachbezüge (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG) bleiben lohnsteuerrechtlich außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Stpfl. gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt **44 €** im Kalendermonat **nicht übersteigen**. Diese **Freigrenze** gilt hingegen nicht für Barlohn sowie Sachbezüge, die nach einem anderen Maßstab bewertet werden. Im Umkehrschluss werden bei der Beantwortung der Frage, ob die 44-€-Freigrenze eingehalten ist, nur die einzeln bewerteten lohnsteuerpflichtigen Sachbezüge einbezogen.

PRAXISHINWEIS

Der Gesetzgeber hat es mit dieser Regelung gut gemeint: Er wollte bei Gesetzeseinführung im Jahr 1996¹⁰ Diskussionen über kleinere Sachbezüge zwischen Unternehmen und der Finanzverwaltung während einer Lohnsteuer Außenprüfung verhindern. So sollte vermieden werden, dass eine eventuelle private Nutzung betrieblicher Einrichtungen wie z. B. das Telefon am Arbeitsplatz im Lohnsteuerabzugsverfahren zu erfassen ist und eine Arbeitgeberhaftung (§ 42d EStG) auslöst. Bereits seit dem VZ 2000 hat sich die Gesetzeslage verändert: Durch die Einführung einer Steuerbefreiung in § 3 Nr. 45 EStG (R 3.45 LStR) wird die private Nutzung betrieblicher Telekommunikationsgeräte und PC betragsunabhängig steuerfrei gestellt. Steuerfreie Sachzuwendungen bleiben bei der Prüfung der 44-€-Freigrenze ebenso wie pauschal besteuerte Sachbezüge außer Ansatz. Als pauschal besteuerte Sachbezüge, die im Ergebnis den steuerfreien Arbeitslohnanteilen gleichgesetzt werden, gelten auch die nach § 37b EStG besteuerten Sachzuwendungen. Entsprechendes dürfte auch bei Anwendung der Pauschalierung nach § 37a EStG, die nicht ausdrücklich in R 8.1 Abs. 3 Satz 1 LStR 2008 genannt ist, gelten.

Beispiel ▶ Dem Beschäftigten wird vom Arbeitgeber ein Handy zur Verfügung gestellt. Dieses kann auch privat genutzt werden. Daneben erhält der Arbeitnehmer im Monat November 2007 ein Geburtstagsgeschenk vom Arbeitgeber überreicht, dessen Wert 40 € beträgt. Ferner erhält er jeweils monatlich – auch im November 2007 –

einen als Sachzuwendung einzuordnenden Benzingutschein im Wert von 44 €. Außerdem wird der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber zu einem Besuch eines Bundesligaspiels eingeladen. Der Wert dieser Sachzuwendung beträgt 100 €; dieser wird vom Arbeitgeber zulässigerweise nach § 37b Abs. 2 EStG pauschal versteuert.

Das Geburtstagsgeschenk ist eine nicht lohnsteuerbare Sachzuwendung (Aufmerksamkeit; R 19.6 Abs. 1 Satz 2 LStR). Dieses ist lohnsteuerlich nicht zu erfassen. Dies gilt auch für die private Nutzung des vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Handys. Dieser Vorteil bleibt lohnsteuerfrei (§ 3 Nr. 45 EStG). Die Einladung zu einem Besuch des Bundesligaspiels stellt steuerpflichtigen Arbeitslohn dar; da dieser nach § 37b EStG pauschal versteuert wird, bleibt dieser Sachbezug bei Anwendung der 44-€-Freigrenze unberücksichtigt (R 8.1 Abs. 3 Satz 1 LStR). Die pauschale Lohnsteuerung hat den Charakter einer Lohnsteuerfreiheit¹¹. Der Benzingutschein ist die einzige lohnsteuerbare und lohnsteuerpflichtige Sachzuwendung, die individuell nach den Grundsätzen der Einzelbewertung zu erfassen wäre. Nur hierauf kommt die 44-€-Freigrenze zur Anwendung, so dass auch dieser geldwerte Vorteil steuerfrei bleibt.

- ▶ Anwendung der 44-€-Freigrenze
- ▶ Pauschalierung nach § 37b EStG
- ▶ Arbeitgeberdarlehen

VIII. Arbeitgeberdarlehen: Neue Bewertungsvorschriften

Arbeitgeber gewähren ihren Arbeitnehmern häufig Darlehen. Eine solche Darlehensgewährung durch den Arbeitgeber oder aufgrund des Dienstverhältnisses durch einen Dritten kann bei dem Arbeitnehmer zu **steuerpflichtigem Arbeitslohn** führen, wenn das Darlehen unverzinslich oder niedrig verzinst ist. Die bisherigen Ausführungen der LStR (R 31 Abs. 11 LStR 2005), wonach Zinsvorteile nicht als Arbeitslohn zu erfassen sind, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums 2.600 € übersteigt, entfällt ab 2008.

PRAXISHINWEIS

Bei unverzinslichen Darlehen wird dann ein geldwerter Vorteil ausgelöst, selbst wenn das Darlehen vor 2008 an den Arbeitnehmer gewährt wurde. Zu prüfen ist, ob die 44-€-Freigrenze oder die Pauschalierung gem. § 37b EStG angewandt werden kann.

Beträgt die Summe der Arbeitgeberdarlehen mehr als 2.600 € am Ende des jeweiligen Lohnabrechnungszeitraums, muss aus **Vertrauensschutzgründen** bis 2007¹² in Bezug auf jedes

10 JStG 1996 vom 11.10.1995, BGBl I S. 1250, BStBl I S. 438.

11 FG Köln vom 15.11.2006, EFG 2007 S. 657; BFH-Az.: VI R 80/06.

12 Nichtaufgriffsgrenze soll ab 2008 entfallen; vgl. vorherige Ausführungen.

einzelne Darlehen geprüft werden, ob eine Zinsersparnis vorliegt. Ein steuerpflichtiger Zinsvorteil liegt nach der bisherigen Richtlinienbestimmung vor, wenn der **Effektivzins** des einzelnen Darlehens **5 % unterschreitet**. Wird mit dem Arbeitnehmer mindestens dieser Zinssatz vereinbart, soll kein geldwerter Vorteil ausgelöst werden, selbst wenn der Arbeitnehmer für ein vergleichbares Darlehen einen höheren Zinssatz hätte zahlen müssen. Es handelt sich hierbei um eine **Nichtaufgriffsgrenze**. Diese Richtlinienregelung wird in den LStR 2008 nicht mehr aufgeführt. Sie entfällt damit m. E. mit Wirkung ab 2008. Hintergrund hierfür ist das BFH-Urteil vom 4.5.2006¹³, wonach selbst bei Unterschreiten der 5-Prozentgrenze kein geldwerter Vorteil vorliegt, wenn der Arbeitnehmer das Darlehen zu einem **marktüblichen** Zinssatz erhält.

PRAXISHINWEIS

Damit muss der Arbeitgeber in jedem Einzelfall prüfen, wie hoch der Marktzinssatz für ein vergleichbares Darlehen liegt. Dies soll bei der Arbeitslohnbewertung ab 2008 selbst dann gelten, wenn es sich um ein vor 2008 gewährtes Darlehen handelt. Der Marktzinssatz ist dann für die Ermittlung des geldwerten Vorteils heranzuziehen. Ob das Procedere mit dem Gedanken des Bürokratieabbaus vereinbar ist, dürfte bezweifelt werden.

Eine Gefahr enthält die neue Auffassung: Auf Zinsvorteile von Arbeitgeberdarlehen wird nach der bisherigen Verwaltungsauffassung die 44-€-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG nicht angewandt¹⁴. Nunmehr sieht der BFH eine Anwendung dieser Freigrenze auch auf Vorteile aus Arbeitgeberdarlehen vor. Nutzt der Arbeitgeber bereits die 44-€-Freigrenze z. B. durch die Gestellung von Warengutscheinen aus, kann durch die Zusammenrechnung der geldwerten Vorteile aus der Warengutscheingestellung mit den Zinsvorteilen die 44-€-Freigrenze überschritten sein. Hieraus würde eine Lohnsteuerpflicht i. d. R. für alle steuerpflichtigen Sachbezüge ausgelöst. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn z. B. der als Sachzuwendung anzusehende Vorteil aus einem Arbeitgeberdarlehen nach § 37b Abs. 2 EStG pauschal versteuert wird. Pauschal versteuerte Sachbezüge – auch die nach § 37b EStG – werden nicht auf die 44-€-Freigrenze angerechnet (R 8.1 Abs. 3 Satz 1 LStR 2008).

IX. Gestellung von Dienstwagen

Die Gestellung von Dienstwagen kann entweder nach der individuellen oder der pauschalen Wertermittlungsmethode abgerechnet werden. In der Praxis wird überwiegend die sog. **1 %-Methode** angewandt, bei deren Anwendung auf den inländischen Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung Bezug genommen wird. Hinzuzurechnen sind die Sonderausstattung und die Umsatzsteuer. Dienstwagen werden oftmals auf Gas umgerüstet. Nach R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR 2008 wird auch eine nachträglich eingebaute Sonderausstattung hierbei berücksichtigt. Hierunter dürfte, wengleich es

sich begrifflich nicht zwingend um eine Sonderausstattung handelt, auch die Nachrüstung auf einen Gastank fallen.

Erfolgt die Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagengestellung nach der sog. Fahrtenbuchmethode, sind für das jeweilige Fahrzeug die Gesamtkosten zu ermitteln. Hierbei bleiben die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kosten außer Ansatz (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 1 LStR).

X. Aufwendungen für die Aus- und Fortbildung

Nach R 34 Abs. 2 Satz 4 LStR 2005 ist in den Fällen, in denen der Arbeitnehmer die Ausbildungs- oder Fortbildungsstätte **an nicht mehr als an zwei Tagen** wöchentlich aufsucht, jeweils von einer **neuen** Dienstreise auszugehen. Hieraus folgt, dass

- ▶ Tagegelder, wenn die Mindestabwesenheitsdauer von acht Stunden erreicht sein sollte, zeitlich unbefristet absetzbar sind und
- ▶ Fahrtkosten zeitlich unbefristet nach Dienstreisegrundsätzen (z. B. pauschal mit 0,30 € je Kilometer bei Nutzung eines Pkw) steuerlich geltend gemacht werden können.

Wird die Ausbildungs- oder Fortbildungsstelle allerdings mehr als an zwei Tagen wöchentlich aufgesucht, wird die Ausbildungs- oder Fortbildungsstätte ab dem vierten Monat zur **regelmäßigen Arbeitsstätte** (R 34 Abs. 2 Satz 1 LStR 2005). Ab diesem Zeitpunkt scheidet eine Abrechnung nach Reisekostengrundsätzen aus. Dies hat zur Folge, dass

- ▶ Fahrtkosten ab diesem Zeitpunkt nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale abzurechnen sind und
- ▶ Tagegelder nicht steuerlich in Ansatz gebracht werden können.

Sollte z. B. eine Unterbrechung eines Unterrichtsblocks mindestens vier Wochen andauern, beginnt mit der Neuaufnahme des nächsten Unterrichtsblocks eine neue Dienstreise.

PRAXISHINWEIS

Offen ist allerdings, ob diese bisherige Verwaltungsauffassung einer höchstrichterlichen Rechtsprechung standhält. Das FG Köln hat mit Urteil vom 21.6.2006¹⁵ hieran Bedenken geäußert¹⁶.

Nach dem Urteil soll es sich bei den Fahrten zur Fachhochschule bei einem berufs begleitenden Studium um Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit handeln. Eine regelmäßige Arbeitsstätte am Ort der Fachhochschule wurde verneint, weil sich die auswärtige Tätigkeit bei wertender Betrachtung im Vergleich zur Arbeit an der (bisherigen) regelmäßigen Arbeitsstätte als untergeordnet und nicht als gleichgeordnet darstellte¹⁷. Die Entscheidung des BFH bleibt abzuwarten; es bleibt zu hoffen, dass insoweit auch

13 BFH vom 4.5.2006 – VI R 28/05, BStBl II S. 781 = Kurzinfor StuB 2006 S. 723; vgl. auch BMF-Schreiben vom 13.6.2007, BStBl I S. 502 = StuB 2007 S. 517.

14 BMF-Schreiben vom 9.7.2007, BStBl I S. 735.

15 FG Köln vom 21.6.2006 – 7 K 5826/03, EFG 2007 S. 1070, BFH-Az.: VI R 71/06.

16 A. A. Hessisches FG, Urteil vom 28.9.2005 – 1 K 1313/05, EFG 2006 S. 101, BFH-Az.: VI R 66/05.

17 BFH-Urteil vom 18.5.2004, BStBl II S. 962 = Kurzinfor StuB 2004 S. 747.

eine Auseinandersetzung erfolgt, ob selbst an einer nicht dem Arbeitgeber zuzuordnenden Einrichtung eine regelmäßige Arbeitsstätte vorliegen kann oder nicht. Vergleichbare Fälle sollten für Veranlagungsjahre vor 2008 offen gehalten werden.

In die LStR 2008 hat die zuvor beschriebene Regelung keinen Eingang gefunden. Dies steht im Zusammenhang mit den Neuerungen im steuerlichen Reisekostenrecht. Nach den LStR 2008 sind die Grundsätze der Auswärtstätigkeit maßgebend, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen seines Ausbildungsdienstverhältnisses oder als Ausfluss seines Dienstverhältnisses zu Fortbildungszwecken vorübergehend eine außerhalb seiner regelmäßigen Arbeitsstätte im Betrieb des Arbeitgebers gelegene Ausbildungs- oder Fortbildungsstätte aufsucht (R 9.2 Abs. 2 Sätze 2 und 3 LStR 2008). Dem Vernehmen nach geht die Finanzverwaltung davon aus, dass selbst durch Zeitablauf in der Berufsschule keine (weitere) regelmäßige Arbeitsstätte begründet wird. Es handelt sich zeitlich unbefristet um eine „vorübergehende“ auswärtige Betätigung.

Beispiel In der Zeit vom 15.1.2008 bis zum 14.7.2008 besucht A ausschließlich die Berufsschule. Ungeachtet von der Dauer von sechs Monaten handelt es sich beim Besuch der Berufsschule um eine vorübergehende, beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit. Für den gesamten Zeitraum können Fahrtkosten nach den Grundsätzen der Auswärtstätigkeit abgerechnet werden. Ein Abzug von Tagegeldern besteht nach der gesetzlichen Regelung nur für die ersten drei Monate des Besuchs der Berufsschule.

XI. Steuerliches Reisekostenrecht

1. Allgemeines

Als Reisekostenarten kommen bislang in Betracht:

- ▶ Dienstreise/Geschäftsreise,
- ▶ Fahrtätigkeit,
- ▶ Einsatzwechsellätigkeit.

Die jüngere BFH-Rechtsprechung hat die Unterscheidung zwischen diesen Reisekostenarten aufgegeben und spricht allgemein von einer Auswärtstätigkeit. Die Finanzverwaltung folgt der BFH-Rechtsprechung und unterscheidet künftig nicht mehr zwischen den verschiedenen Arten der Auswärtstätigkeit. Von einer Auswärtstätigkeit ist zu sprechen, wenn der Arbeitnehmer **vorübergehend** außerhalb seiner Wohnung und nicht an einer regelmäßigen Arbeitsstätte tätig wird (R 9.4 Abs. 2 Satz 1 LStR 2008). Auswärtstätigkeiten liegen auch vor, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird.

2. Regelmäßige Arbeitsstätte

Von einer Auswärtstätigkeit ist zu sprechen, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und an keiner regelmäßigen Arbeitsstätte tätig wird (R 9.4 Abs. 2 Satz 1 LStR). Dann kann die Auswärtstätigkeit nach den

Reisekostengrundsätzen abgerechnet werden. In R 9.4 Abs. 3 LStR 2008 setzt sich die Finanzverwaltung mit dem Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte auseinander. Regelmäßige Arbeitsstätte ist danach der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, unabhängig davon, ob es sich um eine Einrichtung des Arbeitgebers handelt. Dies kann der Betrieb oder ein Zweigbetrieb sein. Bislang kam es für das Vorliegen einer regelmäßigen Arbeitsstätte auf die Art, den zeitlichen Umfang und Inhalt der Tätigkeit an dem jeweiligen Tätigkeitsort an. Diese Auffassung übernehmen die neuen LStR ausdrücklich **nicht**. Von einer regelmäßigen Arbeitsstätte ist auszugehen, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer **durchschnittlich an einem Arbeitstag je Arbeitswoche** aufgesucht wird.

Beispiel Ein Außendienstmitarbeiter ist wohnhaft in Augsburg. Er fährt einmal wöchentlich in den in München belegenen Betrieb und muss dort durchschnittlich drei Stunden Verwaltungsarbeiten nachgehen. Nach den bisherigen LStR liegt im Betrieb in München keine regelmäßige Arbeitsstätte. Wird eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Woche aufgesucht, wird nunmehr eine regelmäßige Arbeitsstätte begründet (R 9.4 Abs. 3 Satz 4 LStR). Auf die Dauer der Tätigkeit kommt es jetzt nicht mehr an. Bei einer Dienstwagengestellung ist für diese Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil zu erfassen.

Würde der Außendienstmitarbeiter hingegen nur alle zwei Wochen kurzfristig nach München fahren, würde in München keine regelmäßige Arbeitsstätte begründet.

PRAXISHINWEIS

In den LStR heißt es, dass eine regelmäßige Arbeitsstätte der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers ist. Dies soll unabhängig davon gelten, ob es sich um eine Einrichtung des Arbeitgebers handelt. Nach der VfG. der OFD Rheinland¹⁸ soll eine dauerhafte betriebliche Einrichtung eines mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbundenen Unternehmens auch eine regelmäßige Arbeitsstätte sein, wenn der Arbeitnehmer sie nachhaltig aufsucht. Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung an dieser Sichtweise festhalten will. Dies kommt dadurch zum Ausdruck, dass eine regelmäßige Arbeitsstätte selbst dann vorliegen soll, wenn es sich nicht um eine Einrichtung des Arbeitgebers handelt (R 9.4 Abs. 3 Satz 1 LStR¹⁹). In Zweifelsfällen bietet sich eine Anrufungsauskunft zur Verhinderung von Arbeitgeberhaftungsrisiken an.

18 OFD Rheinland vom 7.2.2007, DB 2007 S. 543 = Kurzinfo StuB 2007 S. 359.

19 Strittig: vgl. Drenseck, in: Schmidt (Hrsg.), EStG, 26. Aufl., München 2007, § 9 Rz. 117.

Bei einer nur **vorübergehenden** Auswärtstätigkeit (z. B. befristete Abordnung) an einer anderen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens wird diese nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Gleiches dürfte gelten, wenn der Arbeitnehmer nur vorübergehend (nicht dauerhaft) bei einem Kunden tätig wird. **Vorübergehend** ist eine Auswärtstätigkeit, wenn der Arbeitnehmer voraussichtlich an die regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehren wird. Diskutiert wurde, nach Ablauf von sechs Monaten eine regelmäßige Arbeitsstätte am Ort der auswärtigen Tätigkeit anzunehmen; dies setzte sich allerdings in den Beratungen zu den LStR 2008 nicht durch. Ob eine vorübergehende Auswärtstätigkeit vorliegt, ist nach den **Gesamtumständen des Einzelfalls** zu entscheiden. Eine zeitliche Grenze existiert nicht. Liegt eine vorübergehende Auswärtstätigkeit vor, ist zeitlich unbefristet nach den Grundsätzen der Auswärtstätigkeit zu verfahren. Ist nach den Grundsätzen der Auswärtstätigkeit abzurechnen, gilt dies zeitlich unbefristet. Eine Umdeutung als doppelte Haushaltsführung scheidet aus (R 9.11 Abs. 1 Satz 2 LStR).

3. Fahrtkosten

Fahrtkosten während der Auswärtstätigkeit sind weiterhin in **tatsächlicher Höhe** absetzbar oder steuerfrei erstattbar. Benutzt ein Arbeitnehmer für die Auswärtstätigkeit seinen eigenen Pkw, kann ohne Nachweis weiterhin der Betrag von 0,30 € je zurückgelegtem Kilometer abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Dieser erhöht sich um 0,02 € für jede beruflich veranlasst mitgenommene Person. Bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kommen demgegenüber die Regelungen zur Entfernungspauschale zur Anwendung.

Nach der bisherigen Verwaltungsauffassung sollen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei einer Einsatzwechseltätigkeit mit täglicher Rückkehr nach Hause vorliegen, wenn die an einem Arbeitstag aufgesuchte Tätigkeitsstätte nicht mehr als 30 km von der Wohnung entfernt liegt²⁰. Nur wenn die Tätigkeit im Wesentlichen durch den täglich mehrfachen Ortswechsel geprägt ist, liegen unabhängig von der 30-km-Grenze Reisekosten vor²¹. In die LStR 2008 hat diese 30-Km-Grenze keinen Eingang gefunden. Dies hat – zumindest ab 2008 – Auswirkungen auf die Fahrtkostenerstattung und die Abrechnung von Dienstwagengestellungen.

Beispiel ▶ Ein Mitarbeiter übt eine Einsatzwechseltätigkeit (ab 2008: Auswärtstätigkeit) aus. Die Tätigkeit ist nicht durch einen mehrfachen Ortswechsel geprägt. Dem Arbeitnehmer wird ein Dienstwagen (inländischer Listenpreis: 30.000 €) zur Verfügung gestellt. Mit diesem fährt er im Monat an 15 Arbeitstagen zu dem 25 km entfernt liegenden Einsatzort. Ein Fahrtenbuch wird nicht geführt. Folgender geldwerter Vorteil ist bislang für die Fahrten zum Einsatzort zu erfassen:

300 € ein geldwerter Vorteil für die Fahrt von der Wohnung zum Einsatzort zu erfassen. Höhe:

$$0,002 \% \text{ von } 30.000 \text{ €} \cdot 25 \text{ km} \cdot 15 \text{ Fahrten} = 225,00 \text{ €}$$

Ab 2008 entfällt die Erfassung eines geldwerten Vorteils, da es sich bei den Fahrten zeitlich unbefristet um eine Auswärtstätigkeit handelt. Durch den Wegfall des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort reduziert sich neben der Lohnsteuerbelastung auch der Sozialversicherungsaufwand.

PRAXISHINWEIS

Wird die 30-km-Grenze überschritten und kehrt der Arbeitnehmer täglich nach Hause zurück, wurden solche Fahrten früher nach Ablauf von drei Monaten als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte umgedeutet. Hieran hat die Finanzverwaltung als Reaktion auf die höchstrichterliche Rechtsprechung bereits in der Vergangenheit nicht festgehalten²².

Bedeutsam für die Fahrtkosten ist ferner, dass eine Auswärtstätigkeit nunmehr zeitlich **unbefristet** vorliegen kann. Wird z. B. ein Arbeitnehmer für fünf Monate zu einer Zweigniederlassung abgeordnet, können die Fahrtkosten für die gesamten fünf Monate nach Reisekostengrundsätzen abgerechnet werden. Nur in Bezug auf die Erstattung von Tagegeldern besteht nach den gesetzlichen Regelungen eine zeitliche Begrenzung der Erstattung auf die ersten drei auswärtigen Tätigkeitsmonate.

4. Verpflegungsmehraufwendungen

Nach der gesetzlichen Regelung dürfen Tagegelder drei Monate für ein und dieselbe Auswärtstätigkeit abgezogen bzw. steuerfrei vom Arbeitgeber erstattet werden. Die Neufassung der LStR setzt sich mit der Frage der Berechnung der Dreimonatsfrist auseinander. Liegt dem Grunde nach eine Auswärtstätigkeit vor, ist zwischen derselben (nämlichen) und einer neuen Auswärtstätigkeit zu differenzieren. Von derselben Auswärtstätigkeit geht die Finanzverwaltung nicht aus, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als (ein bis) zwei Tagen wöchentlich aufgesucht wird (R 9.6 Abs. 4 Satz 1 LStR).

Beispiel ▶ Ein Arbeitnehmer ist Architekt und betreut ein Großprojekt. Im Büro liegt seine regelmäßige Arbeitsstätte. Ein bis zweimal wöchentlich werden Baustellen angefahren. Jede Woche liegt eine neue Auswärtstätigkeit vor. Tagegelder können zeitlich unbefristet steuerfrei erstattet oder geltend gemacht werden.

Für den Dienstwagen ist monatlich neben dem geldwerten Vorteil für die Privatnutzung von (1 % von 30.000 € =)

20 BMF-Schreiben vom 26.10.2005, BStBl I S. 960 = StuB 2005 S. 942, und R 38 Abs. 3 LStR 2005.

21 BFH-Urteil vom 2.2.1994, BStBl II S. 422.

22 Gl. BMF-Schreiben vom 26.10.2005, a. a. O. (Fn. 20), und OFD Rheinland, VfG. vom 7.2.2007, DB 2007 S. 543 = Kurzinfo StuB 2007 S. 359.

Eine längerfristige Auswärtstätigkeit ist noch als dieselbe Auswärtstätigkeit zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer nach einer Unterbrechung die Auswärtstätigkeit mit gleichem Inhalt am gleichen Ort ausübt und ein zeitlicher Zusammenhang mit der Tätigkeit besteht. Verneint hat dies der BFH für das erneute Auslaufen eines Schiffs nach Rückkehr in den Heimathafen mit der Folge, dass insoweit mit jeweiligem Auslaufen des Schiffs eine neue Dreimonatsfrist begann. Entsprechendes soll auch für Arbeitnehmer gelten, die z. B. als Busfahrer oder Spediteur ihre Tätigkeit auf dem Fahrzeug ausüben²³.

Bei ein und derselben längerfristigen Auswärtstätigkeit kommt es häufig zu Unterbrechungen. Wie bisher hat eine urlaubs- und krankheitsbedingte Unterbrechung **keinen Einfluss** auf den Ablauf der Dreimonatsfrist. Andere Unterbrechungen, wie z. B. eine vorübergehende Tätigkeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte, führen zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn die Unterbrechung mindestens vier Wochen andauert.

5. Übernachtungskosten

Die tatsächlichen Unterkunftskosten während einer Auswärtstätigkeit sind absetzbar bzw. steuerfrei erstattbar. Wird durch einen Zahlungsbeleg nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung nachgewiesen und lässt sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen, ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten ab 2008 wie folgt zu kürzen:

- ▶ für das Frühstück um 20 % und
- ▶ für das Mittag- und Abendessen um jeweils 40 %

des für den Unterkunftsort maßgebenden für 24 Stunden geltenden Verpflegungspauschbetrags. Eine Unterscheidung zwischen Inlands- und Auslandsreisen findet nicht mehr statt. Ein bei einer Inlandsreise im Hotelpreis enthaltenes Frühstück führt nicht mehr zu einer Kürzung von 4,50 € (ohne Einzelnachweis) aus dem Hotelrechnungsgesamtbetrag.

Beispiel → Der Arbeitnehmer führt in 2008 eine Auswärtstätigkeit im Inland durch. Die Abwesenheitszeiten am 5.2.2008 und am 6.2.2008 betragen jeweils 16 Stunden. Der Beschäftigte legt eine Hotelrechnung über 200 € vor. Ein Frühstück ist in diesem Preis enthalten.

Tagegeld			
	5.2.2008	12,00 €	
	6.2.2008	12,00 €	24,00 €
Übernachungskosten			
	Hotelrechnung	200,00 €	
	abzüglich 20 % von 24 €	- 4,80 €	
			195,20 €
Steuerfrei erstattbare Reisekosten			219,20 €

Alternativ kann sich die Buchung des Hotels einschließlich Frühstück vor Beginn der Auswärtstätigkeit anbieten. Nach den Regelungen des R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR 2008 besteht – wie bisher – die Möglichkeit, das Frühstück mit dem amtlichen Sachbezugswert zu erfassen. Hierfür ist u. a. aber die schriftliche Bestellung des Hotels durch den Arbeitgeber vor Beginn der Auswärtstätigkeit erforderlich. Dies muss auch im Rahmen späterer Außenprüfungen nachweisbar sein.

Tagegeld			
	5.2.2008	12,00 €	
	6.2.2008	12,00 €	24,00 €
Übernachungskosten			
	Hotelrechnung	200,00 €	
	abzüglich 20 %	- 4,80 €	
			195,20 €
Auslagenersatz			
	Frühstückswert		4,80 €
Summe			224,00 €
Geldwerter Vorteil aus der Mahlzeitengestellung	es wird eine Eigenleistung des Arbeitnehmers in Höhe des amtlichen Sachbezugswerts unterstellt.		- 1,50 €
Erstattungsbetrag			222,50 €

PRAXISHINWEIS

Die Verwaltungsauffassung in R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR, die von dem Arbeitgeber gestellten Mahlzeiten mit dem amtlichen Sachbezugswert bewerten zu können, kann im Einzelfall zu Vorteilen führen. Abweichend hat das FG Köln mit Urteil vom 15.11.2006²⁴ entschieden, dass die geldwerten Vorteile aus solchen Mahlzeitengestellungen mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort zu bewerten sind. Dafür können solche Mahlzeiten während einer Auswärtstätigkeit als steuerfreie Tagegelder in Form von Sachzuwendungen umgedeutet werden. Liegt der Wert der Mahlzeit über dem steuerfrei erstattbaren Tagegeldsatz, kann auf diese Sachzuwendung die 44-€-Freigrenze zur Anwendung kommen. Die Finanzverwaltung hat sich dieser Auffassung auch in den LStR 2008 nicht angeschlossen; der Ausgang des Rechtsstreits und die dann zu erwartende Reaktion der Finanzverwaltung bleiben gegenwärtig abzuwarten.

23 Vgl. OFD Rheinland, Vfg. vom 7.2.2007, DB 2007 S. 543 = Kurzinfo StuB 2007 S. 359.
24 FG Köln vom 15.11.2006, a. a. O. (Fn. 11).

KERNAUSSAGEN

- ▶ Eine Darlehensgewährung durch den Arbeitgeber oder aufgrund des Dienstverhältnisses durch einen Dritten kann bei dem Arbeitnehmer zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führen, wenn das Darlehen unverzinslich oder niedrig verzinst ist. Die bisherigen Ausführungen der LStR (R 31 Abs. 11 LStR 2005), wonach Zinsvorteile nicht als Arbeitslohn zu erfassen sind, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des jeweiligen Lohnzahlungszeitraums 2.600 € übersteigt, entfällt ab 2008.
- ▶ Die jüngere BFH-Rechtsprechung hat die Unterscheidung zwischen diesen Reisekostenarten aufgegeben und spricht allgemein von einer Auswärtstätigkeit. Die Finanzverwaltung folgt der BFH-Rechtsprechung und unterscheidet künftig nicht mehr zwischen den verschiedenen Arten der Auswärtstätigkeit. Von einer Auswärtstätigkeit ist zu sprechen, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und nicht an einer regelmäßigen Arbeitsstätte tätig wird (R 9.4 Abs. 2 Satz 1 LStR 2008). Auswärtstätigkeiten liegen auch vor, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird.
- ▶ Die LStR 2008 kommen ab 2008 zur Anwendung. Wenn gleich die bisherigen LStR 2005 mit der jüngeren BFH-Rechtsprechung zum steuerlichen Reisekostenrecht nicht mehr in Einklang zu bringen sind, dürften die bisherigen Verwaltungsanweisungen aus Vertrauensschutzgründen bis Ende 2007 zur Anwendung kommen. Dies gilt insbesondere auch bei Fällen, in denen der Arbeitgeber in Haftung genommen werden soll, obwohl er sich im Zeitpunkt des Lohnsteuereinhalts an die Ausführungen der LStR gehalten hat.

Bislang können Arbeitgeber je Übernachtung während einer Auswärtstätigkeit im Inland 20 € pauschal steuerfrei erstatten. Bei Auslandsreisen besteht die Möglichkeit, statt des Einzelnachweises mit Auslandsübernachtungspauschalen steuerfrei abzurechnen. Die Übernachtungspauschalen gelten nach der Neufassung der LStR 2008 für den steuerfreien Ersatz durch den Arbeitgeber weiterhin (R 9.7 Abs. 3 LStR 2008). Arbeitnehmer und auch Gewinnerzieler dürften ab 2008 die Auslandsübernachtungspauschalen nicht mehr als Werbungskosten absetzen. Sie sind an die tatsächlichen Auslandsübernachtungskosten gebunden.

6. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die LStR 2008 kommen ab 2008 zur Anwendung. Wenn gleich die bisherigen LStR 2005 mit der jüngeren BFH-Rechtsprechung zum steuerlichen Reisekostenrecht nicht mehr in Einklang zu bringen sind, dürften die bisherigen Verwaltungsanweisungen aus Vertrauensschutzgründen bis Ende 2007 zur Anwendung kommen. Dies gilt insbesondere auch bei Fällen, in denen der Arbeitgeber in Haftung genommen werden soll, obwohl er sich im Zeitpunkt des Lohnsteuereinhalts an die Ausführungen der LStR gehalten hat.

Wenn Vertreter der Finanzverwaltung²⁵ eine Anwendung der rechtsverschärfenden Auslegungen zur regelmäßigen Arbeitsstätte schon für Lohnzahlungszeiträume vor 2008 anwenden wollen, verkennen sie, dass die LStR 2005 durch eine Vorlage des Bundeskabinetts und einer Zustimmung des Bundesrates in einem förmlichen Verfahren beschlossen wurden und die Bundesländer hieran bis zu einer Neufassung gebunden sind. Diese **Bindungswirkung** dürfte insbesondere deshalb gelten, weil bislang nur eine OFD sich zur neuen Reisekostenrechtsprechung äußerte und die Finanzministerien der Länder bewusst keine Stellung bezogen haben. Nur in den Fällen der Einsatzwechseltätigkeit kann nach dem BMF-Schreiben vom 26.10.2005²⁶ eine Anwendung der für die Fälle der Einsatzwechseltätigkeit ergangenen BFH-Rechtsprechung bereits ab 2006 zur Anwendung kommen.

XII. Zusammenfassung

Die neuen LStR 2008 enthalten vor allem für die Abrechnung von Reisekosten bedeutsame Neuerungen. Künftig spricht die Finanzverwaltung begrifflich nur noch von einer Auswärtstätigkeit. Eine Unterscheidung zwischen den Auswärtstätigkeitsarten Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit ist entbehrlich, weil jetzt für alle Arten der Auswärtstätigkeit einheitliche Regelungen gelten. Dies ist im Sinne der Steuervereinfachung zu begrüßen. Der Kostenabzug wird gerade bei den Fahrtkosten, die nunmehr für die gesamte Auswärtstätigkeitszeit als Reisekosten abgerechnet werden können und die nicht mehr nach Ablauf von drei Monaten nach den Grundsätzen der doppelten Haushaltsführung mit der Entfernungspauschale abzurechnen sind, ausgeweitet.

Da diese neue Verwaltungsauffassung jedoch nur die jüngere BFH-Rechtsprechung umsetzt, stellt sich für die Beratungspraxis die Frage, ob nicht in allen offenen Fällen nach diesen Grundsätzen verfahren werden kann. Die Frage dürfte zu bejahen sein, erfordert aber die Führung eines Klageverfahrens. Als Ausgleich für den erweiterten Fahrtkostenabzug besteht ein Kostenabzug von Übernachtungskosten im Ausland ab 2008 nur noch dann, wenn ein Einzelnachweis vorliegt. Nur Arbeitgeber dürfen weiterhin die Auslandsübernachtungskosten nach den vom BMF festgelegten Pauschalen steuerfrei erstatten.

²⁵ Niermann/Plenker, DB 2007 S. 1885.

²⁶ BStBl 2005 I S. 960.