



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Französische Str. 9 -12, ☎ 030 / 25 93 96 0

Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und von Reisekosten unter Berücksichtigung der Reform des steuerlichen Reisekostenrechts zum 1. Januar 2014; Anwendung bei der Gewinnermittlung; GZ: IV C 6 - S 2145/10/10005 :001; DOK: 2014/0526675

Allgemeines

Seit dem 1. Januar 2014 gelten im steuerlichen Reisekostenrecht neue Regeln. Zur Umsetzung des neuen Rechts erschien am 30. September 2013 ein umfangreiches Einführungsschreiben, das zu den Reisekosten bei Arbeitnehmern Stellung nimmt. Der Bund der Steuerzahler (BdSt) begrüßt, dass nun für die Gewinneinkünfte ein separates Schreiben – wenn auch reichlich spät – entwickelt wurde, um die Anwendung der gesetzlichen Regelungen für selbstständig und gewerblich Tätige zu konkretisieren.

Positiv herausstellen möchten wir, dass für Mahlzeiten, die ein Dritter unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung stellt, die Verpflegungspauschalen nicht zu kürzen sind (Rdnr. 10 des Entwurfs). Dies geht insoweit mit den Regelungen für Arbeitnehmer konform.

Aus unserer Sicht sind folgende Ergänzungen und Konkretisierungen an dem Entwurf notwendig.

Im Einzelnen

Rdnr. 1 – Fahrten zum Kunden, Begriff der Betriebsstätte

Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sind keine Reisekosten und werden (nur) mit der Entfernungspauschale abgegolten. Entscheidend ist demnach, was unter einer Betriebsstätte zu verstehen ist. Das Einkommensteuergesetz selbst enthält dazu keine Definition. Der vorliegende Entwurf erläutert die Betriebsstätte als von der Wohnung getrennte dauerhafte Tätigkeitsstätte des Steuerpflichtigen. Das heißt, eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Steuerpflichtigen, des Auftraggebers oder eines vom Auftraggeber bestimmten Dritten, an der die steuerrechtlich relevante Tätigkeit dauerhaft ausgeübt wird. Eine Verfügungsmacht des Freiberuflers oder Gewerbetreibenden über die Räume sei nicht erforderlich.

Diese Ausführungen entsprechen nicht der neueren Rechtsprechung der Finanzgerichte: Fahrten eines Unternehmers zu seinem Kunden stellen nur dann Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte dar, wenn der Unternehmer in der Einrichtung des Kunden bzw. eines Dritten eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO unterhält. Das heißt, wenn der Unternehmer eine eigene Verfügungsmacht über die Räume beim Kunden hat (FG Düsseldorf – 10 K 829/11 E). Im Regelfall begründet der Unternehmer bei seinem Kunden daher keine Betriebsstätte, weil er auf die zur Nutzung überlassenen Räume nur vorübergehend zugreifen kann. Damit sind Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte des Kunden nach Reisekostengrundsätzen abzurechnen. Dies gilt selbst dann, wenn der Unternehmer nur einen Kunden hat, so die Rechtsprechung.

Der Entwurf des Verwaltungsschreibens legt hingegen nahe, dass bei regelmäßigen Kundenbesuchen eine Betriebsstätte beim Kunden begründet wird und die Aufwendungen für den Weg zum Kunden lediglich mit der Entfernungspauschale abgerechnet werden können (Beispiel 5 des Entwurfs). Diese Auffassung benachteiligt vor allem Kleinunternehmer und Start-Up-Unternehmen. Häufig unterhalten diese Unternehmer keine externe Betriebsstätte, sondern führen ihre Tätigkeit vom häuslichen Arbeitszimmer aus. Steht ihnen beim Kunden ein Arbeitsplatz an 2 Tagen oder zu 1/3 ihrer regelmäßigen Arbeitszeit zur Verfügung, wird eine Betriebsstätte fingiert. Damit sind diese Unternehmer gegenüber Unternehmern mit eigener Betriebsstätte und Arbeitnehmern sowie Unternehmern mit wechselnden Kunden benachteiligt, die die vollen Aufwendungen für den Hin- und Rückweg zum Kunden steuerlich geltend machen können. Betroffen von dieser Regelung sind ferner Tätigkeiten, die naturgemäß beim Kunden ausgeübt werden müssen. Dies betrifft namentlich selbstständige Lehrer an Volkshoch- oder Musikschulen, die ihren Unterricht vor Ort abhalten. Auch Buchhaltungsunternehmen und Softwareunternehmer, die bestimmte Aufgaben beim Kunden erledigen oder einrichten müssen und dafür beispielsweise an 2 Tagen im Unternehmen sind, werden von der Anwendungsregel benachteiligt.

Erschwerend kommt hinzu, dass die Regelungen zur Entfernungspauschale auch Wirkung bei der Nutzung eines Firmenfahrzeugs entfalten. Rechnet der Freiberufler oder Gewerbetreibende die Privatnutzung des Firmenwagens mit der sogenannten 1-Prozent-Regel ab, werden für die Kundenbesuche zusätzlich 0,03 Prozent des Listenpreises für jeden Kilometer zwischen Wohnung und Kunden fällig. Diese Ungleichbehandlung zwischen Unternehmern mit und ohne eigene Betriebsstätte sowie Arbeitnehmern können wir nicht akzeptieren.

Wir regen an, den Begriff „Betriebsstätte“ neu zu definieren. Aufwendungen für Wege eines Unternehmers zwischen Wohnung und Einrichtung eines Kunden oder eines Dritten sind nur dann Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte im Sinne von § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG, wenn beim Kunden eine eigene Betriebsstätte gemäß § 12 AO – mit eigener Verfügungsmacht – besteht.

Rdnr. 1 – Dauerhaft ausgeübte Tätigkeit

Unter Betriebsstätte ist die von der Wohnung getrennte dauerhafte Tätigkeitsstätte des Steuerpflichtigen zu verstehen. Der Begriff „dauerhaft“ wird in dem Entwurf des Verwaltungsschreibens nicht definiert.

Anders als das Verwaltungsschreiben vom 30. September 2014 enthält der vorliegende Entwurf keine Konkretisierung, wann eine Tätigkeit an einem Ort dauerhaft ausgeübt wird. Häufig ist die Dauerhaftigkeit einer Kundenbeziehung schwer vorauszusagen. Aufträge können kurzfristig beendet werden. Aufgrund dieser Ungewissheit werden Unternehmer ihren Wohnsitz kaum in die Nähe zum Kunden verlegen, um den regelmäßigen Fahrtaufwand zu reduzieren. Wann eine Tätigkeit als dauerhaft beurteilt wird, ist daher in der Praxis von großer Bedeutung.

Bei einem Arbeitnehmer liegt eine dauerhafte Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte vor, wenn er seine Tätigkeit dort voraussichtlich mehr als 48 Monate ausüben wird. Dieses Kriterium könnte entsprechend auf Unternehmer übertragen werden. Danach wird eine Tätigkeit dauerhaft an einem Ort ausgeübt, wenn der Unternehmer voraussichtlich für mehr als 48 Monate beim Kunden bzw. einem Dritten tätig wird.

Wir regen an, den Begriff „dauerhafte Tätigkeitsstätte“ zu definieren. Eine Anlehnung an Arbeitnehmerfälle mit der 48-Monatsregel wäre sinnvoll.

Rdnr. 5 – Weiträumiges Tätigkeitsgebiet

Sind selbstständig oder gewerblich Tätige in einem weiträumigen Arbeitsgebiet tätig, so kommt für die Wege zwischen Wohnung und dem der Wohnung nächsten gelegenen Zugang die Entfernungspauschale zur Anwendung. Für alle Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets werden die Fahrkilometer nach Reisekostengrundsätzen abgerechnet.

Wir halten die gleichzeitige Anwendung von Entfernungspauschale und Reisekostengrundsätze für nicht rechtmäßig, da dies so im Gesetz nicht vorgesehen ist. Zudem fehlt eine Konkretisierung des weiträumigen Arbeitsgebietes. Gegebenenfalls sollte zumindest auf die Ausführungen im BMF-Schreiben vom 30. September 2013 Bezug genommen werden.

Bei weiträumigen Arbeitsgebieten sollte der Fahrweg zum Einsatzort vollständig nach dem Reisekostenrecht abgerechnet werden.

Rdnr. 6 – Reisenebenkosten

Reisekosten sind Fahrtkosten, Mehraufwendungen für Verpflegung, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten.

Wir regen an, einen Verweis auf die Verwaltungsvorschrift zum Bundesreisekostenrecht in das BMF-Schreiben aufzunehmen. Dort werden unter Punkt 10.1. die Reisenebenkosten genauer definiert. Erstattungsfähige Nebenkosten sind danach zum Beispiel Eintrittsgelder für dienstlich notwendige Teilnahmen an Veranstaltungen, Kosten für erforderliche Untersuchungen und notwendige Impfungen. Zumindest könnte ein Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 30. September 2013 erfolgen. Dort sind die bei Arbeitnehmern abzugsfähigen Reisenebenkosten aufgezählt.

Um eine Gleichbehandlung von Angestellten des öffentlichen Dienstes sowie der Privatwirtschaft zu gewährleisten, regen wir einen Verweis auf die Verwaltungsvorschrift zum Bundesreisekostenrecht an.

Weiterer Regelungsbedarf

Begriff der Mahlzeiten definieren: Ferner möchten wir anregen, den Begriff der Mahlzeiten genauer festzulegen. Nach geltendem Recht ergibt sich ein erheblicher Unterschied, ob die Verpflegungspauschale nur um den Betrag für ein Frühstück oder um den Betrag für ein Mittag-/Abendessen gekürzt wird. Daher ist die Abgrenzung zwischen beiden Mahlzeiten von Bedeutung. Fraglich ist, ob die Abgrenzung nach einem zeitlichen Kriterium (morgens immer Frühstück) oder nach einem qualitativen Kriterium (ein belegtes Brötchen gilt unabhängig von der Uhrzeit immer als Frühstück) erfolgen muss. Details und Beispiele zu diesem Praxisproblem haben wir Ihrem Haus bereits mit Schreiben vom 25. Februar 2014 übermittelt.

Kilometerpauschalen für Fahrräder wieder einführen: Ohne Einzelnachweis dürfen anstelle der tatsächlich pro Kilometer nachgewiesenen Kosten für ein Fahrzeug pauschale Kilometersätze angesetzt werden. Die Höhe der Kilometersätze orientiert sich an den Wegstreckenentschädigungen des Bundesreisekostengesetzes. Damit sind die Kilometerpauschalen für Fahrräder weggefallen. Fahrräder bieten jedoch vor allem in Großstädten eine klimafreundliche und oft schnellere Alternative zu motorisierten Fahrzeugen.

Wir empfehlen daher, die Wegstreckenentschädigung für Fahrräder in Höhe von 0,05 Euro je Kilometer wieder aufzunehmen. Zudem wäre eine Konkretisierung, was als motorbetriebenes Fahrzeug und als Fahrrad gilt, für Elektrofahrräder, wie Pedelecs und E-Bikes, hilfreich.

Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

1. August 2014