

## B. Grundsätzliches zur Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung

### Gliederung:

1. Allgemeines
2. Versicherungspflichtiger Personenkreis
  - a) Grundsätze der Versicherungspflicht
  - b) Krankenkassenwahlrecht
3. Besonderheiten bei einer Beschäftigung in den neuen Bundesländern
  - a) Allgemeines
  - b) Kranken- und Pflegeversicherung
  - c) Renten- und Arbeitslosenversicherung
  - d) Versicherungsrecht
  - e) Beitragsrecht
  - f) Meldeverfahren
4. Versicherungsfreiheit
  - a) Allgemeines
  - b) Sonderregelung in der Krankenversicherung für hauptberuflich Selbständige
  - c) Sonderregelung in der Krankenversicherung für über 55 Jahre alte Beschäftigte
  - d) Anschlussversicherung
  - e) Sonderregelung in der Arbeitslosenversicherung
5. Arbeitsentgelt im Sinne der Sozialversicherung
6. Meldepflichten des Arbeitgebers
7. Aufzeichnungspflichten des Arbeitgebers
8. Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge
  - a) Allgemeines
  - b) Beitragsbemessungsgrenzen
  - c) Beitragssätze
  - d) Verteilung der Beitragslast
  - e) Zusätzlicher Beitrag zur sozialen Pflegeversicherung
  - f) Spezielle Beitragsteilung in der Krankenversicherung
  - g) Besonderheiten bei der Beitragsberechnung
  - h) Beitragsgruppen
9. Abführung der Sozialversicherungsbeiträge
10. Ausgleich der Arbeitgeberaufwendungen (Umlageverfahren U1 und U2)
  - a) Allgemeines
  - b) Zuständige Ausgleichskasse
  - c) Beteiligte Arbeitgeber
  - d) Feststellung der erstattungsberechtigten und umlagepflichtigen Arbeitgeber
  - e) Feststellungsverfahren
  - f) Erstattungsfähige Aufwendungen
  - g) Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall (U1-Verfahren)
  - h) Zuschuss zum Mutterschaftsgeld und Arbeitsentgelt bei Beschäftigungsverboten/Mutterschutzlohn (U2-Verfahren)
  - i) Anderweitige Erstattungsansprüche
  - j) Erstattungssätze
  - k) Fälligkeit des Erstattungsanspruchs/Durchführung der Erstattung
  - l) Maschinelles Erstattungsverfahren
  - m) Aufbringung der Mittel (Umlageerhebung)
  - n) Nachweis und Einzug der Umlagen
  - o) Beschränkung der Erstattung im U1-Verfahren
  - p) Pauschalierung der Erstattung im U2-Verfahren
  - q) Vorschüsse an Arbeitgeber
  - r) Übertragung der Durchführung des Ausgleichsverfahrens
  - s) Anwendung sozialversicherungsrechtlicher Vorschriften
  - t) Ausnahmevorschriften
    - aa) U1-Verfahren
    - bb) U2-Verfahren
  - u) Freiwilliges Ausgleichsverfahren
11. Sozialversicherungsausweis
12. Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung bei Versorgungsbezügen
  - a) Allgemeines
  - b) Pflichten der Zahlstelle
  - c) Maschinelles Meldeverfahren
  - d) Beitragssatz und Berechnung der Beiträge
  - e) Beitragsnachweis und Beitragsliste

### 1. Allgemeines

Die gesetzlichen Krankenkassen (AOK, Betriebskrankenkassen, Innungskrankenkassen, Ersatzkassen und Bundesknappschaft) sind als Einzugsstellen der Beiträge zur Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung sowie der Umlage für das Insolvenzgeld ein wichtiger Ansprechpartner für den Arbeitgeber. Denn die Krankenkassen beraten den Arbeitgeber in allen beitragsrechtlichen Zweifelsfragen.

Der Arbeitgeber hat den Arbeitnehmerbeitragsanteil am Sozialversicherungsbeitrag vom Lohn oder Gehalt einzubehalten und diesen zusammen mit dem Arbeitgeberanteil an die Krankenkasse zu entrichten. Beitragsschuldner gegenüber der Krankenkasse ist der Arbeitgeber sowohl hinsichtlich des Arbeitgeber- als auch des Arbeitnehmeranteils.

Für die Berechnung der Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherungsbeiträge gelten weitgehend dieselben Grundsätze. Daher werden die Beiträge als Gesamtsozialversicherungsbeitrag bezeichnet. Für die Beitragsberechnung sind bei versicherungspflichtigen Arbeitnehmern in den einzelnen Versicherungszweigen das Arbeitsentgelt und der jeweilige Beitragssatz maßgebend. Das Arbeitsentgelt wird jedoch nur bis zur jeweiligen Beitragsbemessungsgrenze berücksichtigt, die jährlich der Entwicklung von Löhnen und Gehältern angepasst wird.

Die ermittelten Gesamtsozialversicherungsbeiträge teilt der Arbeitgeber der Krankenkasse mit einem Beitragsnachweis mit. Bei der Beitragsentrichtung ist der Fälligkeitstermin zu beachten, weil anderenfalls Säumniszuschläge erhoben werden müssen. Außerdem hat der Arbeitgeber die im Gesetz vorgeschriebenen Melde- und Auskunftspflichten zu erfüllen sowie die entsprechenden Geschäftsunterlagen bei Betriebsprüfungen seitens der Versicherungsträger vorzulegen.

### 2. Versicherungspflichtiger Personenkreis

#### a) Grundsätze der Versicherungspflicht

Die Versicherungspflicht entsteht kraft Gesetzes und erfasst in erster Linie Arbeitnehmer, die gegen Entgelt beschäftigt sind und die zu ihrer Berufsausbildung Beschäftigten. In der Rentenversicherung gibt es einen einheitlichen Arbeitnehmerbegriff. Auch in diesem Versicherungszweig wird nicht zwischen Arbeitern und Angestellten unterschieden. In der **Renten- und Arbeitslosenversicherung** besteht – abgesehen von dem Tatbestand einer geringfügigen Beschäftigung – Versicherungspflicht ohne Rücksicht auf die Höhe des Arbeitsentgelts. In der Krankenversicherung sind Arbeitnehmer dagegen nur dann versicherungspflichtig, wenn ihr regelmäßiges Jahresarbeitsentgelt die sog. Jahresarbeitsentgeltgrenze nicht übersteigt. Dies gilt einheitlich für die alten und neuen Bundesländer.

Für die Beurteilung der Versicherungspflicht in der Krankenversicherung gibt es zwei verschiedene Jahresentgeltgrenzen. Ab 1. Januar 2018 gilt Folgendes:

Die Grenze von **53 100 €** gilt für alle Arbeitnehmer, die am 31. 12. 2002 wegen Überschreitens der bisherigen Jahresarbeitsentgeltgrenze versicherungsfrei und in der **privaten Krankenversicherung** versichert waren. Die Grenze von **59 400 €** gilt für alle in der **gesetzlichen Krankenversicherung** freiwillig versicherten Arbeitnehmer, die die bisherige Jahresarbeitsentgeltgrenze überschritten haben. Beide Grenzen werden jährlich fortgeschrieben.

Ob ein Arbeitnehmer aus der Krankenversicherungspflicht ausscheidet oder krankenversicherungsfrei ist, hängt zunächst grundsätzlich davon ab, ob sein regelmäßiges Jahresarbeitsentgelt die Jahresarbeitsentgeltgrenze überschreitet. Welche Grenze für den jeweiligen Arbeitnehmer einschlägig ist, hängt davon ab, wie er am 1. 1. 2003 versichert war. Arbeitnehmer, die am 1. 1. 2003 bereits wegen Überschreitens der Jahresarbeitsentgeltgrenze versicherungsfrei und privat krankenversichert waren, gilt die besondere Verdienstgrenze von 53 100 €. Für Arbeitnehmer, die am 1. 1. 2003 gesetzlich krankenversichert waren, gilt die allgemeine Jahresarbeitsentgeltgrenze von 59 400 €.

Versicherungsfreiheit bzw. ein Ausscheiden aus der Krankenversicherungspflicht kann nur dann eintreten bzw. erfolgen, wenn die Jahresarbeitsentgeltgrenze überschritten wird.

Beim Ausscheiden aus der Krankenversicherungspflicht schließt sich automatisch eine freiwillige Mitgliedschaft an die Pflichtversicherung an. Erst wenn der Beschäftigte der Krankenkasse mitteilt, dass er diese freiwillige Versicherung nicht möchte, endet auch die Mitgliedschaft. Es ist allerdings der Nachweis eines anderweitigen Versicherungsschutzes erforderlich.

Zur **Berechnung des Jahresarbeitsentgeltes** vgl. die ausführlichen Erläuterungen anhand von Beispielen beim Stichwort „Jahresarbeitsentgeltgrenze“.

Für die Versicherungspflicht in der sozialen **Pflegeversicherung** gilt Folgendes:

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 SGB XI unterliegen die gegen Arbeitsentgelt beschäftigten **Arbeitnehmer und Auszubildenden** der Versicherungspflicht in der sozialen Pflegeversicherung, vorausgesetzt, sie sind aufgrund ihrer Beschäftigung versicherungspflichtige Mitglieder der gesetzlichen Krankenversicherung. Das bedeutet, dass Versicherungspflicht in der sozialen Pflegeversicherung nicht in Betracht kommt, wenn aufgrund der Beschäftigung nach § 6 oder § 7 SGB V Krankenversicherungsfreiheit besteht oder der Arbeitnehmer nach § 8 SGB V von der Krankenversicherungspflicht befreit ist. Dies bedeutet weiterhin, dass z. B. Arbeitnehmer, die eine wegen Überschreitens der Jahresarbeitsentgeltgrenze krankenversicherungsfreie Beschäftigung oder eine nach § 8 SGB IV geringfügige Beschäftigung ausüben, aufgrund dieser Beschäftigung nicht der Versicherungspflicht in der sozialen Pflegeversicherung unterliegen.

Für **Studenten und Praktikanten** besteht Versicherungspflicht in der gesetzlichen **Rentenversicherung**, sofern sie nicht eine geringfügige Beschäftigung ausüben (vgl. die Stichworte „Schüler“, „Studenten“ und „Praktikanten“).

### b) Krankenkassenwahlrecht

Bei der Wahl seiner Krankenkasse sind Arbeitnehmer von wenigen Ausnahmen abgesehen (Landwirtschaftliche Krankenkassen) völlig frei. Grundsätzlich kann jeder Arbeitnehmer sich eine Kasse seiner Wahl aussuchen.

Für das Krankenkassenwahlrecht gelten folgende Regelungen:

Eine Mitgliedschaft in der Krankenversicherung kommt bei allen gesetzlichen Krankenkassen (AOK, Betriebs- und Innungskrankenkassen, Ersatzkassen, Bundesknappschaft) nur durch Ausübung eines Wahlrechts durch den Arbeitnehmer zustande. Die Landwirtschaftlichen Krankenkassen sind von diesem System ausgenommen.

Krankenversicherungspflichtige und freiwillig versicherte Arbeitnehmer können grundsätzlich zwischen folgenden Krankenkassen wählen:

- die AOK des Beschäftigungs- oder Wohnortes,
- jede Ersatzkasse, deren Zuständigkeit sich nach der Satzung der Ersatzkasse auf den Beschäftigungs- oder Wohnort erstreckt,
- eine Betriebs- oder Innungskrankenkasse, wenn der Arbeitnehmer in dem Betrieb beschäftigt ist, für den die Betriebs- oder Innungskrankenkasse besteht,
- eine Betriebs- oder Innungskrankenkasse, wenn die Satzung der Betriebs- oder Innungskrankenkasse eine allgemeine Öffnung für abgegrenzte Regionen vorsieht,
- die Krankenkasse bei der zuletzt eine Mitgliedschaft oder Familienversicherung bestanden hat,
- die Krankenkasse bei der der Ehegatte versichert ist,
- die Bundesknappschaft.

Die Ausübung des Wahlrechts ist gegenüber der jeweiligen Krankenkasse zu erklären. Diese darf die Mitgliedschaft nicht ablehnen. Nach Ausübung des Wahlrechts hat die gewählte Krankenkasse dem Arbeitnehmer unverzüglich eine Mitgliedsbescheinigung auszustellen. Diese hat der Arbeitnehmer unverzüglich seinem Arbeitgeber vorzulegen, damit dieser ihn bei der gewählten Krankenkasse anmelden kann. Legt der Arbeitnehmer keine Mitgliedsbescheinigung oder diese verspätet (nicht innerhalb von 14 Tagen) vor, hat der Arbeitgeber ihn bei der letzten Krankenkasse anzumelden. Ist eine solche nicht vorhanden, kann der Arbeitgeber die Anmeldung bei einer der o. g. Krankenkassen einreichen. Er hat den Arbeitnehmer darüber zu informieren, bei welcher Kasse er ihn angemeldet hat.

Krankenversicherungspflichtige und freiwillig Versicherte sind an eine Krankenkassenwahl, mindestens 18 Monate gebunden. Durch einen **Arbeitgeberwechsel** und eine damit neu eingetretene Versicherungspflicht wird grds. **kein neues Wahlrecht** ausgelöst. Gleiches gilt, wenn ein sonstiger Wechsel im Versicherungsverhältnis eintritt (z. B. Ende Beschäftigung und im Anschluss daran eine Versicherungspflicht als Arbeitslosengeldbezieher). Sofern sich **zwischen zwei Versicherungsverhältnissen eine Unterbrechung** ergibt, ist im Einzelfall ggf. ein **neues Wahlrecht** auch **ohne Kündigung** und nach der übereinstimmenden Auffassung der Aufsichtsbehörden des Bundes und der Länder sowie des Bundesministeriums für Gesundheit auch **ohne Einhaltung der 18-**

**monatigen Bindungsfrist möglich.** Die Kündigung einer Mitgliedschaft ist zum Ablauf des übernächsten Kalendermonats, gerechnet vom Monat des Eingangs der Kündigung bei der Krankenkasse, möglich. Die Kündigung wird allerdings nur dann wirksam, wenn innerhalb der Kündigungsfrist eine Mitgliedschaft durch eine Mitgliedsbescheinigung einer anderen Krankenkasse nachgewiesen wird. Diese Mitgliedsbescheinigung darf die andere Krankenkasse allerdings nur dann ausstellen, wenn ihr eine Kündigungsbestätigung der bisherigen Kasse vorliegt. Wird dem Arbeitgeber die Mitgliedsbescheinigung nicht oder nicht innerhalb der Kündigungsfrist vorgelegt, darf er keine Ummeldung zu einer anderen Krankenkasse vornehmen.

Ein Sonderkündigungsrecht vor Ablauf der 18-monatigen Bindungsfrist besteht, wenn die Krankenkasse erstmalig einen Zusatzbeitrag erhebt oder den Zusatzbeitragssatz erhöht. Die Kündigung der Mitgliedschaft kann in diesen Fällen bis zum Ablauf des Monats erklärt werden, für den der Zusatzbeitrag erstmals erhoben oder für den der Zusatzbeitragssatz erhöht wird. Veränderungen des durchschnittlichen Zusatzbeitragssatzes begründen hingegen kein Sonderkündigungsrecht. Mitglieder mit einem Krankengeld-Wahltarif bleiben weiterhin von dem Sonderkündigungsrecht ausgenommen. Nähere Einzelheiten siehe unter dem Stichwort „Zusatzbeitrag in der Krankenversicherung“ im Hauptteil des Lexikons.

Bei Schließung einer Krankenkasse besteht ebenfalls ein Wahlrecht, das spätestens innerhalb von zwei Wochen nach der amtl. Bekanntmachung der Schließung erfolgen muss.

## 3. Besonderheiten bei einer Beschäftigung in den neuen Bundesländern

### a) Allgemeines

**In der Kranken- und Pflegeversicherung gelten im gesamten Bundesgebiet einheitliche Rechen- und Bezugsgrößen.** In der **Renten- und Arbeitslosenversicherung** gelten hingegen unterschiedliche Rechengrößen. Dabei zählt **Ost-Berlin** in diesen Versicherungszweigen zu den **neuen Bundesländern**. Im Wesentlichen ergibt sich für das Versicherungs-, Beitrags- und Melderecht folgende Rechtslage:

### b) Kranken- und Pflegeversicherung

Bundeseinheitliche Beitragsbemessungs- und Jahresarbeitsentgeltgrenzen.

Sachbezugswerte:

- In allen Bundesländern gelten einheitliche Werte.
- Für die übrigen Beitragsberechnungsgrundlagen gelten bundeseinheitliche Werte, die aus der Bezugsgröße West abgeleitet werden (z. B. Mindestbeitrag für freiwillig Versicherte).

### c) Renten- und Arbeitslosenversicherung

Beitragsbemessungsgrenze:

- In den alten Bundesländern einschließlich West-Berlin gelten die West-Grenzen,
- in den neuen Bundesländern einschließlich Ost-Berlin gelten die Ost-Grenzen.

Sachbezugswerte:

- In allen Bundesländern gelten einheitliche Werte.

Bezugsgröße:

Für die übrigen Beitragsberechnungsgrundlagen gelten die Werte des Rechtskreises in dem die Beschäftigung ausgeübt wird, wenn Bemessungsgrundlage die Bezugsgröße ist (z. B. Praktikanten ohne Entgelt, arbeitnehmerähnliche Selbständige).

Die oben geschilderte Rechtslage wirkt sich in der Krankenversicherung im Einzelnen wie folgt aus:

### d) Versicherungsrecht

Die Prüfung der Versicherungspflicht in der Krankenversicherung ist auch für Beschäftigte in den neuen Bundesländern anhand der einheitlich geltenden **Jahresarbeitsentgeltgrenzen** vorzunehmen (siehe hierzu auch das Stichwort „Jahresarbeitsentgeltgrenze“).

### e) Beitragsrecht

Die **Beiträge zur Krankenversicherung** werden bei Beschäftigten sowohl in den alten als auch in den neuen Bundesländern maximal aus

## B. Grundsätzliches zur Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung

- die Entscheidung der Finanzbehörden, dass vom Arbeitgeber getragene oder übernommene Studiengebühren für ein Studium des Beschäftigten steuerrechtlich kein Arbeitslohn sind
- den Nachweis der Elterneigenschaft im Zusammenhang mit dem Zusatzbeitrag zur Pflegeversicherung
- die Erklärung über den Auszahlungsverzicht von zustehenden Entgeltansprüchen
- Aufzeichnungen nach § 19 Abs. 1 des Arbeitnehmer-Entsendegesetzes und nach § 17 Abs. 1 des Mindestlohngesetzes
- die Bescheinigung über den Bezug und die Dauer des Pflegeunterstützungsgeldes
- die Erklärung des Beschäftigten über die Inanspruchnahme einer Pflegezeit i. S. des § 3 Pflegezeitgesetz
- für Seefahrtsbetriebe die Besetzungslisten sowie Seetagebücher nach § 22 des Seearbeitsgesetzes, für Binnenschiffe die Schiffsatteste und für Schiffe der Rheinschifffahrt die Rheinschifffahrtzugehörigkeitsurkunde
- Veranlagungs-, Änderungs- und Nachtragsbescheide der Träger der gesetzlichen Unfallversicherung
- die Daten der übermittelten Bescheinigungen A 1 über die Fortgeltung der deutschen Rechtsvorschriften bei Entsendung
- die schriftliche Erklärung des Verzichts auf die Versicherungsfreiheit nach § 5 Abs. 4 Satz 2 oder § 230 Abs. 9 Satz 2 SGB VI auf der der Tag des Eingangs beim Arbeitgeber dokumentiert ist.

Der Arbeitgeber hat zur Prüfung der Vollständigkeit der Entgeltabrechnung für jeden Abrechnungszeitraum ein Verzeichnis aller Beschäftigten in der Sortierfolge der Entgeltunterlagen zu erfassen und lesbar zur Verfügung zu stellen. Diese Verzeichnisse sind je Einzugsstelle zu erstellen und haben folgende Angaben zu enthalten:

- der Familien- und Vorname sowie ggf. das betriebliche Ordnungsmerkmal
- das beitragspflichtige Arbeitsentgelt bis zur Beitragsbemessungsgrenze in der Rentenversicherung
- das in der gesetzlichen Unfallversicherung beitragspflichtige Arbeitsentgelt
- der Unterschiedsbetrag zwischen 90 % des Vollarbeitsentgeltes und dem Arbeitsentgelt für die Altersteilzeitarbeit
- der Beitragsgruppenschlüssel
- die Sozialversicherungstage
- der Gesamtsozialversicherungsbeitrag nach Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteilen, aufgeschlüsselt nach Beitragsgruppen
- bei Arbeitsausfall durch Kurzarbeit:
  - das gezahlte Kurzarbeitergeld
  - die hierauf entfallenden beitragspflichtigen Einnahmen
- die beitragspflichtigen Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge
- die Umlagesätze nach dem Aufwendungsausgleichsgesetz und das umlagepflichtige Arbeitsentgelt
- die Parameter für die Berechnung der voraussichtlichen Höhe der Beitragsschuld.

### 8. Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge

#### a) Allgemeines

Die Höhe der Beiträge zur Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung ist abhängig von dem erzielten **Arbeitsentgelt**, von dem **Beitragsatz** und der **Beitragszeit**.

Die Beiträge sind unmittelbar aus dem tatsächlichen Arbeitsentgelt zu errechnen (vgl. „Berechnung der Lohnsteuer und der Sozialversicherungsbeiträge“).

#### b) Beitragsbemessungsgrenzen

Das Arbeitsentgelt wird nicht in unbeschränkter Höhe, sondern nur bis zu bestimmten Höchstbeträgen, den so genannten Beitragsbemessungsgrenzen für die Beitragsberechnung herangezogen. Auch in die Versicherungsnachweise der gesetzlichen Rentenversicherung sind Arbeitsentgelte nur bis zu der Beitragsbemessungsgrenze dieses Versicherungszweiges einzutragen.

Für das Kalenderjahr **2018** wurden die Beitragsbemessungsgrenzen wie folgt festgesetzt:

#### Renten- und Arbeitslosenversicherung

	alte Länder	neue Länder
Jahr	<b>78 000,— €</b>	<b>69 600,— €</b>
Monat	<b>6 500,— €</b>	<b>5 800,— €</b>
Woche	<b>1 516,67 €</b>	<b>1 353,33 €</b>
Kalendertag	<b>216,67 €</b>	<b>193,33 €</b>

#### Kranken- und Pflegeversicherung

	alte und neue Länder
Jahr	<b>53 100,— €</b>
Monat	<b>4 425,— €</b>
Woche	<b>1 032,50 €</b>
Kalendertag	<b>147,50 €</b>

Hat ein versicherungspflichtiger Arbeitnehmer nicht während des gesamten Lohnabrechnungszeitraumes gearbeitet, so ist das erzielte Arbeitsentgelt nur bis zu den Teilbetragsbemessungsgrenzen, d. h. den Grenzen, die für den verkürzten Zeitraum gelten, beitragspflichtig. Für die Berechnung der Teilbetragsbemessungsgrenzen gilt folgende Formel:

$$\frac{\text{Jahres-Beitragsbemessungsgrenze} \times \text{Kalendertage}}{360}$$

Die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge bei sog. Teillohnzahlungszeiträumen ist bei diesem Stichwort anhand von Beispielen erläutert. Beim Stichwort „Teillohnzahlungszeitraum“ unter Nr. 4 auf Seite 866 ist auch eine **Tabelle für die anteiligen Beitragsbemessungsgrenzen** bei Teillohnzahlungszeiträumen für die alten und neuen Bundesländer abgedruckt.

Ist der Arbeitnehmer gleichzeitig für mehrere Arbeitgeber tätig, so werden die Arbeitsentgelte aus allen Beschäftigungen zusammengerechnet. Überschreitet die Summe die Beitragsbemessungsgrenze nicht, muss jeder Arbeitgeber die Beiträge von dem bei ihm erzielten Arbeitsentgelt berechnen und abführen. Überschreitet die Summe der Entgelte die Beitragsbemessungsgrenze, müssen die Arbeitsentgelte für die Beitragsberechnung nach dem Verhältnis ihrer Höhe so gekürzt werden, dass die Beitragsbemessungsgrenzen nicht überschritten werden (vgl. das Stichwort „Mehrfachbeschäftigung“).

#### c) Beitragssätze

Für das Kalenderjahr **2018** gelten folgende Beitragssätze:

– <b>Rentenversicherung</b>	<b>18,6%</b>
– <b>Arbeitslosenversicherung</b>	<b>3,0%</b>
– <b>Pflegeversicherung</b>	<b>2,55%</b>
– <b>Krankenversicherung</b>	<b>14,6%</b>

Ab 1.1.2015 wurde der Beitrag zur Krankenversicherung für alle Krankenkassen einheitlich festgelegt.

Beim Krankenversicherungsbeitrag ist zu unterscheiden, zwischen

- dem **allgemeinen** Beitragssatz (14,6%),
- dem **ermäßigten** Beitragssatz (14,0%),
- dem Zusatzbeitrag.

Der allgemeine Beitragssatz gilt für alle Arbeitnehmer, die bei Arbeitsunfähigkeit für mindestens sechs Wochen Anspruch auf Fortzahlung des Arbeitsentgelts haben.

Der ermäßigte Beitragssatz gilt für Arbeitnehmer, die keinen Anspruch auf Krankengeld haben (z. B. beschäftigte Altersrentner).

Der Zusatzbeitrag wird von jeder Kasse individuell festgesetzt.

#### d) Verteilung der Beitragslast

Die Gesamtsumme der Beiträge zur Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung wird als **Gesamtsozialversicherungsbeitrag** bezeichnet. Auch wenn nicht in allen Zweigen Versicherungspflicht besteht, oder der Beitrag nur vom Arbeitgeber aufzubringen ist, wird der geschuldete Beitrag als Gesamtsozialversicherungsbeitrag bezeichnet.

Der Gesamtsozialversicherungsbeitrag wird im Regelfall je zur Hälfte vom Arbeitnehmer und Arbeitgeber getragen. Es sind aber die unter den Buchstaben e und f genannten Besonderheiten zu berücksichtigen.



	Arbeitnehmer- anteil	Arbeitgeber- anteil
– Rentenversicherung	9,3 %	9,3 %
– Arbeitslosenversicherung	1,5 %	1,5 %
– Pflegeversicherung	1,275 %	1,275 %
– Krankenversicherung	7,3 %	7,3 %
– Krankenversicherung (Zusatzbeitrag) z. B.	1,0 %	0,0 %

Von dem Grundsatz, dass der **Gesamtsozialversicherungsbeitrag** vom Arbeitnehmer und Arbeitgeber je zur Hälfte getragen wird, gibt es folgende Ausnahmen:

- **Auszubildende und Praktikanten;** bei einem Arbeitsentgelt von nicht mehr als **325 €** monatlich hat **der Arbeitgeber** den gesamten Beitrag allein aufzubringen (vgl. das Stichwort „Auszubildende“);
- **Bezieher von Kurzarbeitergeld;** die auf das gekürzte fiktive Arbeitsentgelt entfallenden Kranken-, Pflege- und Rentenversicherungsbeiträge hat **der Arbeitgeber** allein zu tragen (vgl. die Stichworte „Kurzarbeitergeld“ und „Saison-Kurzarbeitergeld“);
- **Altersrentner** und Pensionsempfänger in einem aktiven Beschäftigungsverhältnis; auch wenn diese Personen nicht der Rentenversicherungspflicht unterliegen, hat der Arbeitgeber den sonst auf ihn entfallenden Anteil zu entrichten. Für Beschäftigungen ab 1.1.2017 gilt, dass der Arbeitnehmer auf die Versicherungsfreiheit verzichten kann. In diesem Fall werden auch die Arbeitgeberanteile rentensteigernd (vgl. das Berechnungsbeispiel beim Stichwort „Rentner“ unter Nr. 5).
- Arbeitnehmer, die das **Lebensjahr für den Anspruch auf Regelaltersrente** vollendet haben, sind in der Arbeitslosenversicherung beitragsfrei. Ab 1.1.2017 entfällt der bisher bei Versicherungsfreiheit von solchen Arbeitnehmern dennoch anfallende Arbeitgeberanteil. Die Regelung ist bis 31.12.2021 befristet (vgl. das Stichwort „Rentner“ unter Nr. 5).
- **Beiträge zur Pflegeversicherung** bei einer Beschäftigung in Sachen (vgl. das Stichwort „Berechnung der Lohnsteuer und der Sozialversicherungsbeiträge“).
- Beiträge zur Rentenversicherung bei Versicherungspflicht in der Rentenversicherung für geringfügig entlohnte Beschäftigungsverhältnisse werden besonders aufgeteilt, und zwar mit 15 % für den Arbeitgeber und 3,6 % für den Arbeitnehmer (vgl. das Stichwort „Geringfügige Beschäftigung“).
- Arbeitgeber, die mit einem **zuvor Arbeitslosen**, der das **55. Lebensjahr** vollendet hat, vor dem 1.1.2008 erstmalig ein Beschäftigungsverhältnis begründen, das ununterbrochen besteht, sind von der Zahlung des **Arbeitgeberanteils zur Arbeitslosenversicherung befreit**. Es fällt nur der Arbeitnehmeranteil an (vgl. § 418 SGB III).
- Beiträge zur **Krankenversicherung** siehe Buchstabe f).

### e) Zusätzlicher Beitrag zur sozialen Pflegeversicherung

Für kinderlose Versicherte ist in der sozialen Pflegeversicherung einen zusätzlichen Beitrag in Höhe von 0,25 % zu entrichten. Nähere Einzelheiten hierzu finden Sie unter dem Stichwort „Beitragszuschlag zur sozialen Pflegeversicherung für Kinderlose“.

### f) Spezielle Beitragsteilung in der Krankenversicherung

Der Gesetzgeber hat ab 1.1.2015 die Beitragslastverteilung in der Krankenversicherung modifiziert.

Ab diesem Zeitpunkt werden die Beiträge zur Krankenversicherung zum Teil paritätisch von Arbeitnehmern und Arbeitgebern getragen. D. h., dass der jeweilige Anteil 7,3 % oder 7,0 % beträgt. Erhebt eine Krankenkasse allerdings einen kassenindividuellen Zusatzbeitrag, ist dieser alleine vom Arbeitnehmer zu tragen. Einzelheiten hierzu siehe unter dem Stichwort „Zusatzbeitrag und Sozialausgleich“ im Hauptteil des Lexikons.

### g) Besonderheiten bei der Beitragsberechnung

In bestimmten Fällen ergeben sich Besonderheiten bei der Beitragsberechnung. Diese sind im Hauptteil des Lexikons unter dem betreffenden Stichwort erläutert:

- **Einmalig gezahltes Arbeitsentgelt** (vgl. Einmalige Zuwendungen);
- **Krankengeldzuschüsse;**
- **Kurzarbeitergeld;**
- **Saison-Kurzarbeitergeld;**
- **Nachzahlung von Arbeitslohn;**

- **Mehrarbeitslohn/Mehrarbeitszuschläge;**
- **Mutterschaftsgeld;**
- **Unbezahlter Urlaub.**

### h) Beitragsgruppen

Die Pflichtbeiträge zur Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung werden in ihrer Summe als „Gesamtsozialversicherungsbeiträge“ bezeichnet. Um die Gesamtsozialversicherungsbeiträge zu ermitteln, wurden Beitragsgruppen eingeführt, die aussagen, zu welchen Versicherungszweigen der Arbeitnehmer beitragspflichtig ist. In der nachstehenden Übersicht werden die Beitragsgruppen im Einzelnen aufgeführt. Kassenindividuelle Zusatzbeiträge sind unter der Beitragsgruppe zur Krankenversicherung enthalten.

Beitragsgruppen	numerisch
Beiträge zur Krankenversicherung – allgemeiner Beitrag –	1000
Beiträge zur Krankenversicherung – erhöhter Beitrag – <sup>1)</sup>	2000
Beiträge zur Krankenversicherung – ermäßigter Beitrag –	3000
Beiträge zur Krankenversicherung für geringfügig Beschäftigte (nur an die Bundesknappschaft)	6000
Beiträge zur Rentenversicherung – voller Beitrag –	0100
Beiträge zur Rentenversicherung der Angestellten – voller Beitrag – <sup>1)</sup>	0200
Beiträge zur Rentenversicherung – halber Beitrag –	0300
Beiträge zur Rentenversicherung der Angestellten – halber Beitrag – <sup>1)</sup>	0400
Beiträge zur Rentenversicherung für geringfügig Beschäftigte (nur an die Bundesknappschaft)	0500
Beiträge zur Rentenversicherung der Angestellten für geringfügig Beschäftigte (nur an die Bundesknappschaft) <sup>1)</sup>	0600
Beiträge zur Arbeitsförderung – voller Beitrag –	0010
Beiträge zur Arbeitsförderung – halber Beitrag –	0020
Umlage für das Insolvenzgeld <sup>2)</sup>	0050
Beiträge zur sozialen Pflegeversicherung	0001

## 9. Abführung der Sozialversicherungsbeiträge

Der Arbeitgeber hat den von ihm zu zahlenden Gesamtsozialversicherungsbeitrag an die zuständige Einzugsstelle nachzuweisen und zu entrichten. Hierfür gelten sowohl für die Fälligkeit der Zahlung als auch den Zeitpunkt der Abgabe der Beitragsnachweis-Datensätze Fristen und Termine. Auf die detaillierten Ausführungen beim Stichwort „Abführung der Sozialversicherungsbeiträge“ im Hauptteil des Lexikons wird verwiesen.

## 10. Ausgleich der Arbeitgeberaufwendungen (Umlageverfahren U1 und U2)

### a) Allgemeines

Nach den Regelungen des Gesetzes über den Ausgleich der Arbeitgeberaufwendungen für Entgeltfortzahlung (Aufwendungsausgleichsgesetz – AAG) erstatten die Krankenkassen den Arbeitgebern, die in der Regel nicht mehr als 30 Arbeitnehmer beschäftigen, grundsätzlich 80 v. H. des für den in § 3 Abs. 1 und 2 und den in § 9 Abs. 1 EFZG bezeichneten Zeitraum an Arbeitnehmer fortgezahlten Arbeitsentgelts sowie darauf entfallende Arbeitgeberbeitragsanteile (U1-Verfahren) sowie – unabhängig von der Anzahl der beschäftigten Arbeitnehmer – den Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach § 20 MuSchG und das bei Beschäftigungsverboten nach § 18 MuSchG gezahlte Arbeitsentgelt (Mutterschutzlohn) sowie darauf entfallende Arbeitgeberbeitragsanteile (U2-Verfahren).

### b) Zuständige Ausgleichskasse

Zur Erstattung ist jeweils die Krankenkasse verpflichtet, bei der der Arbeitnehmer versichert ist, sofern eine Mitgliedschaft bei einer Kran-

1) Nur bis 31. 12. 2007 bzw. 2004 zu verwenden.

2) Gilt nur für den Beitragsnachweis; für das Meldeverfahren ist keine gesonderte Beitragsgruppe vorgesehen.

		Lohn- steuer- pflichtig	Sozial- versich.- pflichtig
– bei schwerer Erkrankung eines Angehörigen, der in demselben Haushalt lebt <sup>1)</sup>	1 Arbeitstag im Kalenderjahr		
– bei schwerer Erkrankung eines Kindes, das das 12. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, wenn im laufenden Kalenderjahr kein Anspruch nach § 45 SGB V <sup>1)</sup> besteht oder bestanden hat <sup>1)</sup>	bis zu 4 Arbeitstage im Kalenderjahr		
– bei schwerer Erkrankung einer Betreuungsperson, wenn Beschäftigte deshalb die Betreuung ihres Kindes, das das 8. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung dauernd pflegebedürftig ist, übernehmen muss	bis zu 4 Arbeitstage im Kalenderjahr		
– bei ärztlicher Behandlung, wenn diese während der Arbeitszeit erfolgen muss	erforderliche nachgewiesene Fehl- und Wegezeiten		

Darüber hinaus sind die Vorschriften des Pflegezeitgesetzes und des Familienpflegezeitgesetzes zu beachten.

Zur Pflegezeit und Familienpflegezeit vgl. die entsprechenden Stichwörter.

## Arbeitsversuch, missglückter

In mehreren Urteilen (z. B. Urteil vom 4.12.1997; 12 RK 3/97 und Urteil vom 29.9.1998; B 1 KR 10/96) hat sich das Bundessozialgericht mit der Rechtsfigur des missglückten Arbeitsversuchs befasst. In den Verfahren kam es zu dem Ergebnis, dass die Rechtsfigur des missglückten Arbeitsversuchs unter der Geltung des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch nicht mehr anzuwenden ist; Versicherungspflicht in der Krankenversicherung kann deshalb nicht mehr wegen eines missglückten Arbeitsversuchs verneint werden. Zugleich stellte das Bundessozialgericht allerdings fest, dass an den Nachweis der Tatsachen, die Krankenversicherungspflicht begründen, strenge Anforderungen zu stellen sind, wenn der Verdacht von Manipulationen zu Lasten der Krankenkassen besteht. Dies könne, zumal wenn weitere Umstände hinzutreten, der Fall sein, wenn bei Beginn der Arbeitsaufnahme Arbeitsunfähigkeit besteht, dieses bekannt ist und die Arbeit alsbald aufgegeben wird. Die Feststellungen für die Tatsachen, die Versicherungspflicht begründen, trägt nach Ansicht des Bundessozialgerichts derjenige, der sich auf sie beruft. Die Beweislast obliegt deshalb grundsätzlich dem Arbeitnehmer.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung prüfen die Sozialversicherungsträger besonders kritisch, ob nicht die Versicherungspflicht aufgrund eines Scheinarbeitsverhältnisses ausgeschlossen ist. So wird keine die Versicherungspflicht auslösende Beschäftigung im Sinne des § 7 Abs. 1 SGB IV ausgeübt, wenn tatsächlich eine familienhafte Mithilfe oder eine selbständige Tätigkeit, insbesondere als Mitunternehmer oder Mitgesellschafter vorliegt oder wenn ein Beschäftigungsverhältnis durch ein nach § 117 BGB nichtiges Scheingeschäft vorgetäuscht wird.

## Arbeitszeitkonten

### Wichtiges auf einen Blick:

#### 1. Belegschaftsspenden

Verzichten Arbeitnehmer teilweise auf die Auszahlung von Arbeitslohn oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens in einem Arbeitszeitkonto zugunsten einer Beihilfe des Arbeitgebers an von einer **Naturkatastrophe** betroffene Arbeitnehmer des Unternehmens oder

zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung (= Belegschaftsspenden), gehören diese Lohnanteile **nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn**, wenn der Arbeitgeber die Verwendungsvoraussetzungen erfüllt und dies dokumentiert. **Sozialversicherungsrechtlich** sind Arbeitslohnspenden zugunsten von **Naturkatastrophen im Inland beitragsfrei**.

Vgl. auch die nachfolgende Nr. 3 Buchstabe e.

#### 2. Arbeitszeitkonten bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH

Der Bundesfinanzhof hält wie die Finanzverwaltung Arbeitszeitkonten mit dem **Aufgabenbild** eines Gesellschafter-Geschäftsführers für **nicht vereinbar**, da ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer ein solches Konto mit einem Fremdgeschäftsführer nicht vereinbaren würde (BFH-Urteil vom 11.11.2015, BStBl. 2016 II S. 489). Im Gegensatz zur Finanzverwaltung geht der Bundesfinanzhof aber nicht von einem Lohnzufluss, sondern von einer **verdeckten Gewinnausschüttung** aus, die dem Einkommen der GmbH wieder hinzuzurechnen ist und beim Gesellschafter-Geschäftsführer zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führt, die der 25%igen Abgeltungsteuer unterliegen.

Vgl. die Ausführungen unter der nachfolgenden Nr. 4 Buchstabe c.

#### Gliederung:

1. Allgemeines
2. Lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung von Zeitwertkonten
3. Lohnsteuerliche Behandlung von Zeitwertkonten
  - a) Grundsatz
  - b) Besteuerungszeitpunkt
  - c) Verwendung des Guthabens zugunsten einer betrieblicher Altersversorgung
  - d) Auslandssachverhalte
  - e) Belegschaftsspenden
4. Begünstigter Personenkreis
  - a) Arbeitnehmer in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis
  - b) Befristete Arbeitsverhältnisse
  - c) Organe von Körperschaften
  - d) Als Arbeitnehmer beschäftigte beherrschende Anteilseigner
5. Modellinhalte des Zeitwertkontos
  - a) Aufbau des Zeitwertkontos
  - b) Kein Rechtsanspruch des Arbeitnehmers gegenüber einem Dritten
  - c) Verzinsung des Guthabens
  - d) Zuführung von steuerfreiem Arbeitslohn zum Guthaben
6. Zeitwertkontengarantie
  - a) Inhalt der Zeitwertkontengarantie
  - b) Zeitwertkontengarantie des Arbeitgebers
  - c) Zeitwertkontengarantie des Anlageinstituts
  - d) Besondere Übergangsregelung zur Zeitwertkontengarantie
7. Planwidrige Verwendung der Wertguthaben
  - a) Auszahlung bei existenzbedrohender Notlage
  - b) Beendigung des Dienstverhältnisses vor oder während der Freistellungsphase
  - c) Planwidrige Weiterbeschäftigung
8. Übertragung des Guthabens bei Beendigung der Beschäftigung

<sup>1)</sup> Zum sog. Kinder-Krankengeld nach § 45 SGB V wird auf die Erläuterungen beim Stichwort „Kinder-Krankengeld“ Bezug genommen.

Lohn- Sozial-  
steuer- versich.-  
pflichtig pflichtigLohn- Sozial-  
steuer- versich.-  
pflichtig pflichtig

9. Sozialversicherungsrechtliche Behandlung von Zeitwertkonten
- Allgemeines
  - Verwendung des Wertguthabens
  - Angemessenheit des Arbeitslohns in der Freizeitphase
  - Berechnung der Beiträge bei Inanspruchnahme des Wertguthabens
  - Anlagesicherung
  - Insolvenzschutz
  - Mitnahme und Übertragung von Wertguthaben
  - Störfälle – Nicht vereinbarungsgemäße Verwendung des Wertguthabens, sog. Störfälle
  - Feststellung der SV-Luft nach dem Summenfelder-Modell
  - Melde- und Aufzeichnungspflichten

### 1. Allgemeines

Das Bestreben, die Arbeitszeit flexibler zu gestalten, hat zu verschiedenen Arbeitszeitmodellen geführt, mit denen insbesondere älteren Arbeitnehmern der Weg zu einem gleitenden Übergang in den Ruhestand geebnet werden soll. Denn hierzu sollen nicht allein die Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz dienen (vgl. die ausführlichen Erläuterungen beim Stichwort „Altersteilzeit“). Den Wunsch nach einer flexibler Arbeitszeit haben jedoch nicht nur ältere Arbeitnehmer. So gibt es z. B. im öffentlichen Schuldienst ein sog. **Sabbatjahr** (= Freizeittjahr, auch „Sabbatical“ genannt), um Zeiten eines größeren und eines geringeren Bedarfs an Lehrpersonal auszugleichen. Unter bestimmten Voraussetzungen können sich die Beschäftigten für ein Freizeittjahr melden; sie erhalten dann z. B. fünf Jahre lang bei voller Stundenzahl nur 80 % ihrer Bezüge, wobei sie im fünften Jahr beurlaubt sind.

Andere Tarifpartner wollen ganz allgemein die Arbeitszeiten flexibler gestalten und vereinbaren zunehmend Jahresarbeitszeiten. Dies ermöglicht es, z. B. Mehrarbeit nicht zusätzlich zu vergüten, sondern in einem festgelegten Umfang gegen Freizeit zu tauschen. Dazu wird ein **Jahresarbeitszeitkonto** geführt, in dem die angesparte Mehrarbeit und die dagegen verrechneten Freischichten dargestellt werden.

Außerdem gibt es Modelle, die über die Jahresarbeitszeit hinaus reichen. Hiernach kann es dem Arbeitnehmer ermöglicht werden, auf die Entlohnung für Mehrarbeit, bezahlte Erholungspausen, Lohnzuschläge für Sonn-, Feiertags- oder Nachtarbeit oder auch bestimmte Sonderleistungen wie das Urlaubs- oder Weihnachtsgeld oder eine Gewinnbeteiligung zugunsten einer Zeitgutschrift zu verzichten, die auf einem **Lebensarbeitszeitkonto** angespart wird. Zu diesem Zweck werden individuelle Zeitwertkonten eingerichtet, die bei Geldguthaben als Geldkonten und bei Zeitguthaben als Zeitkonten geführt werden. Die Beschäftigten erhalten teilweise sogar ein Zeit-Wertpapier, mit dem der Anspruch gegenüber dem Arbeitgeber auf bezahlte Freistellung dokumentiert wird. Die Gutschrift erfolgt in dem Zeitpunkt, in dem die ursprünglichen Ansprüche fällig gewesen wären, und zwar mit dem entsprechenden Bruttobetrag. Sobald der Arbeitnehmer die Freistellung von der Arbeitsleistung in Anspruch nimmt, wird das aktuelle Guthaben im Zeitwertkonto in Arbeitszeit umgerechnet. Seit 1.1.2009 werden die Arbeitszeitkonten regelmäßig von Beginn an als Zeitwertkonten geführt.

Durch das zum 1.1.2009 in Kraft getretene **Gesetz zur Verbesserung der Rahmenbedingungen für die Absicherung flexibler Arbeitszeitregelungen** und zur Änderung anderer Gesetze (sog. Flexi-II-Gesetz) ist vor allen Dingen der Insolvenzschutz von Wertguthaben verbessert und eine beschränkte Portabilität eingeführt worden (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 8).

### 2. Lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung von Zeitwertkonten

Für die lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung gilt folgender Grundsatz:

Die **Wertgutschrift** auf einem Zeitwertkonto löst lohnsteuerlich nur dann keinen Zufluss von Arbeitslohn aus, wenn bestimmte Vorgaben eingehalten werden. Sozialversicherungsrechtlich wird die Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge hinausgeschoben, wenn die in den sog. Flexi-Gesetzen festgelegten Voraussetzungen erfüllt sind.

nein nein

Die Lohnsteuer ist erst bei der **Auszahlung** des Wertguthabens in der Freistellungsphase einzubehalten. Die Sozialversicherungsbeiträge werden ebenfalls erst in der Freistellungsphase fällig.

ja ja

Bei der Berechnung der Lohnsteuer im Zeitpunkt der Auszahlung des Wertguthabens ergeben sich keine Besonderheiten. Die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge erfolgt nach einem komplizierten Verfahren (Feststellung der SV-Luft nach dem Summenfelder-Modell). Die lohnsteuerliche Behandlung ist im Einzelnen unter den nachfolgenden Nrn. 3 bis 8 erläutert.<sup>1)</sup> Zur Sozialversicherung wird auf die nachfolgende Nr. 9 hingewiesen.

Bei Gutschriften auf einem sog. **Vorsorgekonto**, bei dem es sich nicht um ein Zeitwertkonto handelt (vgl. hierzu nachfolgende Nr. 3), ist von einem Zufluss von Arbeitslohn auszugehen. Vgl. hierzu das Stichwort „Vorsorgekonto“.

ja ja

### 3. Lohnsteuerliche Behandlung von Zeitwertkonten

#### a) Grundsatz

Bei Zeitwertkonten vereinbaren Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass der Arbeitnehmer künftig fällig werdenden Arbeitslohn nicht sofort ausbezahlt erhält, sondern dieser Arbeitslohn beim Arbeitgeber nur betragsmäßig erfasst wird, um ihn in im Zusammenhang mit einer vollen oder teilweisen Arbeitsfreistellung während des noch fortbestehenden Dienstverhältnisses auszuzahlen. In der Zeit der Arbeitsfreistellung ist dabei das angesammelte Guthaben um den Vergütungsanspruch zu vermindern, der dem Arbeitnehmer in der Freistellungsphase gewährt wird. Der steuerliche Begriff des Zeitwertkontos entspricht insoweit dem Begriff der Wertguthabenvereinbarungen im Sinne von § 7b SGB IV (**Lebensarbeitszeit-/Langzeitkonten**). Allerdings ist von einem **Zeitwertkonto im steuerlichen Sinne** stets dann auszugehen, wenn nicht ausschließlich Mehr- oder Minderarbeitszeit angesammelt wird, sondern es bedingt durch Gutschriften auf dem Zeitwertkonto (auch) zu einer **Veränderung der Bezüge** kommt. Das gilt auch dann, wenn es sich nicht um eine Wertguthabenvereinbarung i. S. d. § 7b SGB IV handelt.<sup>2)</sup> Dies hat zur Folge, dass auch bei einem solchen Konto die weiteren steuerlichen Voraussetzungen (z. B. Begünstigter Personenkreis vgl. nachstehende Nr. 4, Zeitwertkontengarantie vgl. nachstehende Nr. 6) erfüllt sein müssen, um einen Besteuerungsaufschub für die in das Konto eingestellten Beträge bis zur Auszahlung des Guthabens zu erreichen.

1) Vgl. BMF-Schreiben vom 17.6.2009 (BSiBl. I S. 1286). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 3 zu H 38.2 LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2018** abgedruckt, das im selben Verlag erschienen ist. Das **PC-Lexikon** für das Lohnbüro 2018 enthält auch dieses Handbuch und hat außerdem den Vorteil, dass Sie **alle BFH-Urteile** sowie die aktuellen Rundschreiben und Niederschriften der Spitzenverbände der **Sozialversicherung** mit Mausclick im **Volltext** abrufen und ausdrucken können. Eine Bestellkarte finden Sie vorne im Lexikon.

2) Erlass des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen vom 9.8.2011 (Az.: S 2332 – 81 – V B 3). Der Erlass ist als Anlage 5 zu H 38.2 LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2018** abgedruckt, das im selben Verlag erschienen ist. Das **PC-Lexikon** für das Lohnbüro 2018 enthält auch dieses Handbuch und hat außerdem den Vorteil, dass Sie **alle BFH-Urteile** sowie die aktuellen Rundschreiben und Niederschriften der Spitzenverbände der **Sozialversicherung** mit Mausclick im **Volltext** abrufen und ausdrucken können. Eine Bestellkarte finden Sie vorne im Lexikon.



Lohn- Sozial-  
steuer- versich.-  
pflichtig pflichtig

Lohn- Sozial-  
steuer- versich.-  
pflichtig pflichtig

8. Ausblick auf 2019

Durch das sog. Bürokratieentlastungsgesetz vom 28.7.2015 (BGBl. I S. 1400) ist für den im Faktorverfahren gebildeten Faktor die **zweijährige Gültigkeit** eingeführt worden (§ 39f Abs. 1 Satz 9 EStG). Die zweijährige Gültigkeit des für Ehegatten mit Steuerklasse IV zusätzlich im Faktorverfahren gebildeten Faktors soll **ab 2019** angewendet werden (§ 52 Abs. 37a EStG). Im Hinblick auf den Start des Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahrens 2019 ab 1.10.2018 müssen also die hierfür erforderlichen Programmierarbeiten bis spätestens Ende September 2018 abgeschlossen werden.

**F** Ein Freibetrag im Rahmen des Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahrens kann für ein Kalenderjahr oder – alternativ – für zwei Kalenderjahre beantragt werden. Innerhalb des Zweijahreszeitraums kann der Arbeitnehmer einen höheren Freibetrag beantragen, wenn sich die Verhältnisse zu seinen Gunsten ändern. Ingegnen ist er verpflichtet, dem Finanzamt umgehend Änderungen zu seinen Ungunsten anzuzeigen (= geringerer Freibetrag). Das Zusammenspiel zwischen den Freibeträgen im Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren und der Bildung eines Faktors für zwei Jahre ab 2019 soll durch folgende Beispiele verdeutlicht werden:

**Beispiel A**

Die Ehegatten beantragen im Januar 2019 das Faktorverfahren unter Einbeziehung eines Freibetrags von 6000 €. Im Oktober 2019 stellen die Ehegatten den Antrag, ab 2020 den Freibetrag auf 0 € herabzusetzen.

Der unter Berücksichtigung eines Freibetrags von 6000 € ermittelte Faktor ist zunächst bei Beantragung im Januar 2019 für die Kalenderjahre 2019 und 2020 zu bilden. Da die Ehegatten im Oktober 2019 ihrer gesetzlichen Anzeigepflicht nachgekommen sind (§ 39f Abs. 1 Satz 11 i. V. m. § 39a Abs. 1 Satz 5 EStG), wird der Faktor für einen neuen Zweijahreszeitraum (2020 und 2021) ohne Berücksichtigung eines Freibetrags gebildet.

**Beispiel B**

Die Ehegatten beantragen im Januar 2019 das Faktorverfahren unter Einbeziehung eines Freibetrags von 6000 €. Sie erklären außerdem, dass sich der Freibetrag für 2020 auf 0 € mindern wird.

Auch in diesem Fall ist im Januar 2019 der unter Berücksichtigung des Freibetrags von 6000 € ermittelte Faktor für die Kalenderjahre 2019 und 2020 zu bilden. Mit der Beantragung des Faktors haben die Ehegatten jedoch gleichzeitig eine Anzeige nach § 39f Abs. 1 Satz 11 i. V. m. § 39a Abs. 1 Satz 5 EStG mit der Folge abgegeben, dass das Finanzamt ab 2020 einen neuen Faktor ohne Freibetrag für die Kalenderjahre 2020 und 2021 bildet (neuer Zweijahreszeitraum).

**Beispiel C**

Die Ehegatten beantragen im Januar 2019 einen Freibetrag von 6000 € für zwei Kalenderjahre (2019 und 2020). Im Januar 2020 beantragen sie das Faktorverfahren.

Nach § 39a Abs. 1 Satz 3 EStG wird der Freibetrag von 6000 € Anfang 2019 für die Kalenderjahre 2019 und 2020 ermittelt und als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet. Durch die Beantragung des Faktorverfahrens im Januar 2020 beginnt der Zweijahreszeitraum für das Faktorverfahren (2020 und 2021) unter Berücksichtigung eines Freibetrags von 6000 € bei der Faktorbildung für beide Kalenderjahre. Der bisherige Freibetrag wird ab 2020 nicht mehr als Lohnsteuerabzugsmerkmal gebildet.

**Beispiel D**

Wie Beispiel C. Die Ehegatten zeigen im Oktober 2020 an, dass ab 2021 lediglich ein Freibetrag von 4000 € zu berücksichtigen ist.

Die Ehegatten erfüllen die nach § 39f Abs. 1 Satz 11 i. V. m. § 39a Abs. 1 Satz 5 EStG bestehende Anzeigepflicht, sodass ab 2021 ein neuer Zweijahreszeitraum für das Faktorverfahren beginnt. Dabei wird ein Freibetrag von 4000 € im Rahmen der Faktorbildung berücksichtigt.

**Beispiel E**

Wie Beispiel C. Bei der Beantragung des Faktorverfahrens im Januar 2020 beantragen die Ehegatten zugleich eine Herabsetzung des Freibetrags ab 2021 auf 4000 €.

Auch in diesem Fall ist im Januar 2020 der Faktor unter Berücksichtigung des Freibetrags von 6000 € für die Kalenderjahre 2020 und 2021 zu bilden. Da der berücksichtigungsfähige Freibetrag aber von vornherein lediglich für das Kalenderjahr 2020 i. H. v. 6000 € beantragt wurde, gilt der Antrag auf Berücksichtigung eines Freibetrags i. H. v. von 4000 € als Anzeige nach § 39f Abs. 1 Satz 11 i. V. m. § 39a Abs. 1 Satz 5 EStG mit der Folge, dass das Finanzamt ab 2021 einen neuen Faktor unter Berücksichtigung eines Freibetrags i. H. v. 4000 € für die Kalenderjahre 2021 und 2022 bildet (neuer Zweijahreszeitraum).

**Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge**

siehe „Abführung der Sozialversicherungsbeiträge“

**FALTER-Arbeitszeitmodell**

Beamte können beantragen, ihren **Ruhestand** um maximal zwei Jahre **hinauszuschieben**, wenn hierfür ein dienstliches Interesse vorliegt. Dem kann stattgegeben werden, wenn die reguläre Arbeitszeit für zwei gleich lange Abschnitte vor und nach Erreichen der Altersgrenze auf 50 % reduziert wird. Die Dienstbezüge werden in dieser Zeit im gleichen Verhältnis wie die Arbeitszeit gekürzt. Der jeweilige Beamte erhält jedoch **zusätzlich** einen **Zuschlag** in Höhe von 50 % desjenigen Ruhegehalts, das ihm bei einer Versetzung in den Ruhestand am Tag vor Beginn der Teilzeitbeschäftigung zustehen würde (sog. FALTER-Arbeitszeitmodell).

Der vorstehende Besoldungszuschlag ist **kein steuerfreier Altersteilzeitzuschlag**. Die Zielrichtung des FALTER-Arbeitszeitmodells (Weiterbeschäftigung über das eigentliche Pensionsalter hinaus) ist zudem eine andere als bei der Altersteilzeit (vorzeitige Freistellung bzw. Reduzierung der Arbeitszeit), sodass auch eine analoge Steuerfreistellung nicht in Betracht kommt.

ja nein

**Familienheimfahrten**

**Wichtiges auf einen Blick:**

Der Bundesfinanzhof hat einen **Werbungskostenabzug** der Aufwendungen für **Besuchsfahrten** eines Ehepartners zur auswärtigen Tätigkeitsstätte des anderen Ehepartners im Rahmen einer beruflich veranlassenen **Auswärtstätigkeit abgelehnt** (BFH-Urteil vom 22.10.2015, BStBl. 2016 II S. 179). Die berufliche Veranlassung für solche Fahrten sei selbst dann nicht gegeben, wenn der Arbeitnehmer eine Fahrt vom auswärtigen Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz nicht durchführen kann, weil seine Anwesenheit am Beschäftigungsort aufgrund einer Weisung bzw. Empfehlung des Arbeitgebers oder aus anderen beruflichen Gründen erforderlich ist. Die berufliche Veranlassung der an sich privaten Besuchsfahrt des Ehegatten kann daraus nicht hergeleitet werden.

Der Bundesfinanzhof musste nicht darüber entscheiden, ob an der Rechtsprechung weiter festzuhalten ist, wonach bei sog. umgekehrten Familienheimfahrten im Rahmen einer beruflich veranlassenen **doppelten Haushaltsführung** eine steuerfreie Arbeitgebererstattung bzw. ein Werbungskostenabzug möglich ist, wenn der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen an der Familienheimfahrt gehindert ist. Die Finanzverwaltung lässt in diesen Fällen eine **steuerfreie Arbeitgebererstattung** bzw. einen **Werbungskostenabzug** erfreulicherweise **weiterhin zu**. Vgl. die Ausführungen unter der nachfolgenden Nr. 7.

**Gliederung:**

1. Allgemeines
2. Begriff der Familienheimfahrten
3. Steuerfreier Arbeitgeberersatz bei Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung
  - a) Familienheimfahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder einem Kraftfahrzeug
  - b) Familienheimfahrten mit dem Flugzeug
  - c) Steuerfreie Sammelbeförderung bei Familienheimfahrten
4. Behinderte Arbeitnehmer
5. Unfallkosten
6. Erledigung beruflicher Angelegenheiten bei einer Familienheimfahrt

Lohn- Sozial-  
steuer- versich-  
pflichtig pflichtig

Lohn- Sozial-  
steuer- versich-  
pflichtig pflichtig

- 7. Besuchsfahrten des Ehegatten als Familienheimfahrten
- 8. Telefonkosten anstelle von Familienheimfahrten
- 9. Überlassung eines Pkws für Familienheimfahrten
- 10. Heimfahrten bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten
- 11. Anrechnung der steuerfreien Arbeitgebererstattung beim Werbungskostenabzug

**1. Allgemeines**

Seit 1.1.2001 gibt es für wöchentliche Familienheimfahrten im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung grundsätzlich unabhängig vom benutzten Verkehrsmittel eine Entfernungspauschale. Der Arbeitgeber kann dem Arbeitnehmer die Aufwendungen für **wöchentliche Familienheimfahrten** bis zur Höhe der **Entfernungspauschale steuerfrei ersetzen**. Der steuerfreie Arbeitgeberersatz für eine Heimfahrt wöchentlich beträgt seit 2004 für jeden vollen Entfernungskilometer **0,30 €**. Die vereinzelt erhobene Forderung, zur Förderung der Elektromobilität im Straßenverkehr auch eine höhere Entfernungspauschale für private Elektrofahrzeuge oder Hybridelektrofahrzeuge von Arbeitnehmern (z. B. 0,75 € je vollen Entfernungskilometer) vorzusehen, ist vom Gesetzgeber nicht aufgegriffen worden.

nein nein

Mit der Entfernungspauschale sind die Aufwendungen für die Hin- und Rückfahrt abgegolten. Die Entfernungspauschale gilt **nicht für Flugstrecken**; für Flugstrecken können die tatsächlichen Kosten steuerfrei ersetzt werden (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 3 Buchstabe b). Außerdem gilt die Entfernungspauschale nicht bei steuerfreier Sammelbeförderung (vgl. nachfolgende Nr. 3 Buchstabe c).

Die Entfernungspauschale für wöchentliche Familienheimfahrten kann ab dem ersten vollen Entfernungskilometer steuerfrei ersetzt werden und ist **nicht** auf den grundsätzlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte geltenden jährlichen Höchstbetrag von **4500 €** (z. B. bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel oder im Rahmen einer Fahrgemeinschaft) begrenzt.

Der Bundesfinanzhof hat bestätigt, dass die **Entfernungspauschale** für eine wöchentliche Familienheimfahrt – entsprechend ihrem Charakter als aufwandsunabhängige Pauschale – **auch dann** in Anspruch genommen werden kann, wenn dem Arbeitnehmer für diese Fahrt **keine Kosten** entstanden sind (z. B. bei einer unentgeltlichen Mitfahrgelegenheit im Rahmen einer Fahrgemeinschaft). Vom Arbeitgeber **steuerfrei geleistete Reisekostenvergütungen** und/oder steuerfrei gewährte Freifahrten (z. B. bei Arbeitnehmern von Verkehrsbetrieben) sind jedoch minderdnd auf die Entfernungspauschale **anzurechnen** (BFH-Urteil vom 18.4.2013, BStBl. II S. 735). Allerdings weist der Bundesfinanzhof darauf hin, dass die Entfernungspauschale nur für **tatsächlich durchgeführte** Familienheimfahrten angesetzt werden kann, deren Anzahl in Zweifelsfällen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen ist.

**2. Begriff der Familienheimfahrten**

Als Familienheimfahrten werden diejenigen Fahrten bezeichnet, die ein Arbeitnehmer mit doppelter Haushaltsführung zwischen dem Beschäftigungsort und dem Ort des eigenen Hausstandes ausführt. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 5 EStG können die Aufwendungen für **eine** Heimfahrt **wöchentlich** vom Arbeitnehmer als Werbungskosten abgezogen oder **vom Arbeitgeber nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei ersetzt** werden. Obwohl das Einkommensteuergesetz von „Familienheimfahrten“ spricht, fallen hierunter auch die Heimfahrten lediger Arbeitnehmer mit eigenem Hausstand (vgl. hierzu die Erläuterungen beim Stichwort „Doppelte Haushaltsführung“ unter Nr. 2 Buchstabe b auf Seite 272). Außerdem können auch

Arbeitnehmer, die eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit ausüben, am Wochenende heimfahren und damit „Familienheimfahrten“ durchführen. Aufwendungen für Familienheimfahrten können also in folgenden Fällen steuerfrei und damit auch beitragsfrei gezahlt werden:

nein nein

- Heimfahrten für Ledige und Verheiratete im Rahmen beruflich veranlasster **Auswärtstätigkeiten in beliebiger Zahl**, also nicht nur einmal wöchentlich (vgl. auch die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 10);
- Familienheimfahrten **einmal wöchentlich** für Verheiratete und Ledige **mit eigenem Hausstand** im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung (vgl. das Stichwort „Doppelte Haushaltsführung“ unter Nr. 2 Buchstabe b auf Seite 272).

Für diese Familienheimfahrten gilt im Einzelnen Folgendes:

**3. Steuerfreier Arbeitgeberersatz bei Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung**

**a) Familienheimfahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder einem Kraftfahrzeug**

Der Arbeitgeber kann dem Arbeitnehmer die Aufwendungen für Familienheimfahrten **unabhängig vom benutzten Verkehrsmittel** bis zur Höhe der Entfernungspauschale steuerfrei ersetzen (Ausnahme: Flugstrecken vgl. nachfolgend unter Buchstabe b und steuerfreie Sammelbeförderung vgl. nachfolgend unter Buchstabe c). Dies gilt auch dann, wenn dem Arbeitnehmer **keine Kosten** entstanden sein sollten (z. B. bei einer unentgeltlichen Mitfahrgelegenheit im Rahmen einer Fahrgemeinschaft; BFH-Urteil vom 18.4.2013, BStBl. II S. 735). Die Entfernungspauschale beträgt **0,30 €** je vollen Entfernungskilometer. Maßgebend ist dabei die Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte. Eine **Begrenzung** auf den Höchstbetrag von **4500 €** ist bei Familienheimfahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder z. B. im Rahmen einer Fahrgemeinschaft **nicht** vorzunehmen.

nein nein

Der Arbeitgeber kann also dem Arbeitnehmer einen steuerfreien Arbeitgeberersatz für eine Familienheimfahrt wöchentlich auch dann in Höhe der Entfernungspauschale zahlen, wenn der Arbeitnehmer öffentliche Verkehrsmittel benutzt. Allerdings ist in Zweifelsfällen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, dass **tatsächlich** eine Familienheimfahrt **durchgeführt** worden ist (BFH-Urteil vom 18.4.2013, BStBl. II S. 735). Mit der Entfernungspauschale sind die Aufwendungen für die Hin- und Rückfahrt abgegolten.

**Beispiel A**

Der Arbeitnehmer führt im Kalenderjahr 2018 einen beruflich veranlassten doppelten Haushalt. An 40 Wochenenden fährt er teils mit öffentlichen Verkehrsmitteln, teils mit dem Pkw zu seinem Familienwohnsitz (einfache Entfernung 450 km). Der Arbeitgeber kann für jede wöchentliche Familienheimfahrt folgenden Betrag steuerfrei ersetzen:

0,30 € × 450 km 135,— €  
jährlich (135 € × 40) 5 400,— €

Die bei Familienheimfahrten geltende Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer ist nicht auf den für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte geltenden Höchstbetrag von 4500 € jährlich begrenzt. Das bedeutet, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Beispielsfall den Betrag von jährlich 5400 € auch dann ohne Nachweis der tatsächlich entstandenen Aufwendungen steuerfrei erstatten kann, wenn der Arbeitnehmer nicht den Pkw, sondern ausschließlich öffentliche Verkehrsmittel für die 40 Familienheimfahrten benutzt. Lediglich die tatsächliche Durchführung der Familienheimfahrt ist in Zweifelsfällen nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Die Entfernungspauschale ist grundsätzlich die **Obergrenze** für eine steuerfreie Erstattung von Aufwendungen für wöchentliche Familienheimfahrten. Der Arbeitgeber kann selbstverständlich auch einen geringeren Betrag steuerfrei erstatten.

F



## Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten

Änderungsintensives Stichwort –  
bleiben Sie auf dem Laufenden unter

[www.lexikon-lohnbuero.de/newsletter](http://www.lexikon-lohnbuero.de/newsletter)



### Neues und Wichtiges auf einen Blick:

#### 1. Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung zum lohnsteuerlichen Reisekostenrecht

Die Finanzverwaltung hat ein sehr umfangreiches Anwendungsschreiben zum lohnsteuerlichen Reisekostenrecht **herausgegeben** (BMF-Schreiben vom 24.10.2014, BStBl. I S. 1412).<sup>1)</sup> Die gesetzlichen Regelungen und die Verwaltungsauffassung sind in den nachfolgenden Ausführungen enthalten und werden anhand zahlreicher Beispielsfälle erläutert.

#### 2. Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte

Eine beruflich veranlasste **Auswärtstätigkeit** liegt vor, wenn der Arbeitnehmer **außerhalb seiner Wohnung und an keiner ersten Tätigkeitsstätte** beruflich tätig wird. Für die Höhe des steuerfreien Reisekostensatzes ist es daher von entscheidender Bedeutung, ob der Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte hat oder nicht. Der Arbeitnehmer kann je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte, ggfs. aber auch keine erste, sondern nur auswärtige Tätigkeitsstätten haben. Ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte ist außerhalb seiner Wohnung immer auswärts tätig.

Eine „**erste Tätigkeitsstätte**“ setzt zunächst einmal eine **ortsfeste betriebliche Einrichtung** beim eigenen **Arbeitgeber**, einem **verbundenen Unternehmen** oder einem Dritten (z. B. dem **Kunden**) voraus. Außerdem ist eine erste Tätigkeitsstätte nur gegeben, wenn der Arbeitnehmer nach der arbeitsrechtlichen Festlegung des Arbeitgebers einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung **dauerhaft** (unbefristet, für die Dauer des gesamten Dienstverhältnisses oder über 48 Monaten hinaus) **zugeordnet** ist und dort zumindest in geringem Umfang tätig werden soll. Fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung, wird für die Frage des Vorliegens einer ersten Tätigkeitsstätte **hilfweise** auf **zeitliche Kriterien** (arbeits-tätig, je Arbeitswoche zwei volle Tage oder mindestens ein Drittel der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit dort tätig werden) abgestellt.

Vgl. im Einzelnen die ausführlichen Erläuterungen und zahlreichen Beispiele unter der nachfolgenden Nr. 3.

#### 3. Fahrtkosten bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten

Ungeachtet des Vorliegens einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit kommt es in den folgenden Fällen zum Ansatz der **Entfernungspauschale**:

- **Dauerhafte Fahrten** zu einem vom Arbeitgeber bestimmten **Samelpunkt** und
- Dauerhafte Fahrten zu einem **weiträumigen Tätigkeitsgebiet**.

Der Ansatz der Entfernungspauschale in diesen beiden Fällen hat auch zur Folge, dass ein etwaiger **Arbeitgeberersatz** der Fahrtkosten nicht steuerfrei, sondern **steuerpflichtig** ist, aber ebenfalls mit 15% pauschal besteuert werden kann. Außerdem führt eine Firmenwagengestellung für solche Fahrten zum Ansatz eines geldwerten Vorteils.

Über diese Sonderfälle hinaus betragen die im Rahmen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit nach Maßgabe des Bundesreisekostengesetzes anzusetzenden **pauschalen Kilometersätze** je gefahrenen Kilometer

- bei Benutzung eines Kraftwagens (z. B. **Pkw**) **0,30 €** je Kilometer
- bei **anderen motorbetriebenen Fahrzeugen** **0,20 €** je Kilometer.

Neben den vorstehenden pauschalen Kilometersätzen kann der Arbeitgeber u. a. auch **Unfallkosten** und **außergewöhnliche Kosten** steuerfrei erstatten. Zu den außergewöhnlichen Kosten gehören allerdings nur die nicht voraussehbaren Aufwendungen für Reparaturen, die nicht auf Verschleiß beruhen.

Anstelle des pauschalen Kilometersatzes kann der Arbeitnehmer auch einen **individuellen Kilometersatz** für sein Fahrzeug nachweisen.

Vgl. im Einzelnen die ausführlichen Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 7.

#### 4. Unterkunftskosten bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten

Die auf den Arbeitnehmer entfallenden Unterkunftskosten (ohne Verpflegung) anlässlich einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit **im Inland** können **in den ersten vier Jahren** regelmäßig in **tatsächlicher Höhe** vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt bzw. vom Arbeitnehmer als Werbungskosten abgezogen werden. **Nach Ablauf** von 48 Monaten sind die tatsächlichen Unterkunftskosten bei einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Inland mit höchstens **1000 € monatlich** zu berücksichtigen. Im **Ausland** ist bei einem Einzelnachweis nach Ablauf von 48 Monaten die **Notwendigkeit** der Unterkunftskosten zu prüfen. Vgl. die Ausführungen und Beispiele unter den nachfolgenden Nrn. 8 und 20.

#### 5. Verpflegungspauschalen

Bei **eintägigen Auswärtstätigkeiten** beträgt die Verpflegungspauschale für jeden Kalendertag bei einer Abwesenheit von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte von **mehr als acht Stunden** im Kalenderjahr 2018 unverändert **12 €**.

Bei **mehrtägigen Auswärtstätigkeiten** betragen die Verpflegungspauschalen im Kalenderjahr 2018 für jeden Kalendertag unverändert

- bei einer Abwesenheitszeit von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte von **24 Stunden 24 €** und
- für den **An- und Abreisetag** bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten mit Übernachtung ohne Erfordernis einer Mindestabwesenheitszeit **12 €**.

Die **Dreimonatsfrist** wird für die Gewährung der Verpflegungspauschalen **beibehalten**; allerdings kommt es bei einer vierwöchigen Unterbrechung – unabhängig vom Grund der Unterbrechung – zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist. Auch bei einem Wechsel des Auftraggebers oder Kunden kommt es selbst bei einem räumlichen Zusammenhang zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist.

Vgl. auch die Erläuterungen und Beispiele unter der nachfolgenden Nr. 9.

#### 6. Mahlzeitengestellung bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten

**Übliche Mahlzeiten (Preis bis 60 €)** anlässlich einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit sind **nicht zu besteuern**, wenn der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine **Verpflegungspauschale** als Werbungskosten geltend machen könnte. Die für den Tag der Auswärtstätigkeit in Betracht kommende Verpflegungspauschale ist allerdings wegen der Mahlzeitengestellung des Arbeitgebers wie folgt **zu kürzen**:

- um **20 % für ein Frühstück** und
- um **jeweils 40 % für ein Mittag- und Abendessen**

der für die **24-stündige Abwesenheit** geltenden **Tagespauschale**. Das entspricht für Auswärtstätigkeiten im Inland einer Kürzung der jeweils zustehenden Verpflegungspauschale um 4,80 € für ein Frühstück (= 20 % von 24 €) und jeweils 9,60 € für ein Mittag- und Abendessen (= jeweils 40 % von 24 €). Ein vom **Arbeitnehmer** für die Mahlzeit gezahltes **Entgelt mindert den Kürzungsbetrag**. Die vorstehend beschriebene Kürzung gilt sowohl bei einem steuerfreien Arbeitgeberersatz als auch für einen Werbungskostenabzug der Verpflegungspauschale.

Steht dem Arbeitnehmer für die beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit **keine Verpflegungspauschale** zu (z. B. Abwesenheitsdauer bis zu acht Stunden, Ablauf der Dreimonatsfrist), sind übliche Mahlzeiten (Preis bis 60 €) mit dem **amtlichen Sachbezugswert** (2018: Frühstück = 1,73 €, Mittag- und Abendessen jeweils 3,23 €) **zu versteuern**. Dabei kann eine **Pauschalbesteuerung mit 25 %** vorgenommen werden, die sozialversicherungsrechtlich zur Beitragsfreiheit führt.

**Unübliche Mahlzeiten (Preis über 60 €)** anlässlich einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit sind grundsätzlich nach den **individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen** des Arbeitnehmers **mit dem tatsächlichen Wert** zu besteuern (= Belohnungessen). Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer für den betreffenden Tag eine Verpflegungspauschale geltend machen kann. Eine Kürzung der Verpflegungspauschale ist in diesem Fall aber nicht vorzunehmen.

1) Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 9.4 LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2018** abgedruckt, das im selben Verlag erschienen ist. Das **PC-Lexikon** für das Lohnbüro 2018 enthält auch dieses Handbuch und hat außerdem den Vorteil, dass Sie **alle BFH-Urteile** sowie die aktuellen Rundschreiben und Niederschriften der Spitzenverbände der **Sozialversicherung** mit Mausclick im **Volltext** abrufen und ausdrucken können. Eine Bestellkarte finden Sie vorne im Lexikon.

Vgl. die ausführlichen Erläuterungen und Beispiele unter Nr. 10 Buchstaben a bis e.

Bei einer **üblichen Mahlzeitengestellung** durch den Arbeitgeber anlässlich einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit (Preis bis 60 €), die mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten ist, muss im Lohnkonto der **Großbuchstabe „M“** aufgezeichnet und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Mahlzeit zu besteuern ist oder nicht. Sofern das Betriebsstättenfinanzamt für steuerfrei gezahlte Reisekostenvergütungen eine andere Aufzeichnung als im Lohnkonto zugelassen hat, ist bis einschließlich **2018** eine Bescheinigung des Buchstabens M **nicht erforderlich**. Über den 31.12.2018 hinaus sollen die Aufzeichnungserleichterungen für den Großbuchstaben „M“ aber nicht verlängert werden. Die Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflicht besteht zudem nicht für Mahlzeiten, die nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten sind.

Vgl. im Einzelnen die Ausführungen unter der nachfolgenden Nr. 10 Buchstabe f.

### 7. Neue Pauschbeträge bei Auslandsreisekosten

Zum 1.1.2018 haben sich für einige Länder die Verpflegungspauschalen und die Pauschbeträge für Übernachtungskosten geändert. **Die Auslandstagegelder werden unter den gleichen Voraussetzungen wie die inländischen Verpflegungspauschalen gewährt**. Somit beträgt bei eintägigen Auslandsreisen die erforderliche Mindestabwesenheitszeit von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte mehr als acht Stunden. Beim An- und Abreisetag einer mehrtägigen beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit kommt es – wie bei Inlandsreisen – nicht auf eine Mindestabwesenheitszeit von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte an. Vgl. im Einzelnen die Länderübersicht über die Auslandsreisekosten 2018 in Anhang 5a auf Seite 1089 sowie über die Auslandsauslösungen 2018 in Anhang 5b auf Seite 1091. Bei einer **Mahlzeitengestellung** durch den Arbeitgeber ist die Kürzung der Verpflegungspauschale tagesbezogen von der für den Reisetag maßgebenden Verpflegungspauschale für eine 24-stündige Abwesenheit vorzunehmen.

### 8. Betragsgrenze für umsatzsteuerliche Kleinbetragsrechnungen

Durch das sog. „Zweite Bürokratieentlastungsgesetz“ vom 30.6.2017 (BGBl. I S. 2143, BStBl. I S. 890) ist die Betragsgrenze für umsatzsteuerliche Kleinbetragsrechnungen rückwirkend zum 1.1.2017 von 150 € auf **250 €** erhöht worden. Zum **Vorsteuerabzug** des Arbeitgebers bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten seiner Arbeitnehmer vgl. im Einzelnen die Ausführungen unter Nr. 21 ff.

#### Gliederung:

1. Allgemeines
2. Begriff der Auswärtstätigkeit
  - a) Allgemeines
  - b) Berufliche Veranlassung
  - c) Studien- und Gruppeninformationsreisen (sog. Auslandsgruppenreisen)
  - d) Aufteilung der Aufwendungen bei teils beruflich teils privat veranlassten Tagungen
  - e) Verbindung eines Privataufenthalts mit einer „echten“ Auswärtstätigkeit
  - f) Mitnahme des Ehegatten
  - g) Abgrenzung der Auswärtstätigkeit von den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte
3. Erste Tätigkeitsstätte
  - a) Allgemeines
  - b) Dauerhafte Zuordnung zur ersten Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber
  - c) Zeitliche Kriterien zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte
  - d) Weiträumiges Tätigkeitsgebiet keine erste Tätigkeitsstätte
  - e) Häusliches Arbeitszimmer keine erste Tätigkeitsstätte
  - f) „Erste Tätigkeitsstätte“ bei mehreren Tätigkeitsstätten
  - g) Erste Tätigkeitsstätte bei vorübergehenden Bildungsmaßnahmen
  - h) Zusammenfassendes Schaubild zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte
4. Dreimonatsfrist
5. Umwandlung von Barlohn in steuerfreie Reisekostenvergütungen
6. Inlandsreisekosten
7. Fahrtkosten bei Inlandsreisen
  - a) Allgemeines
  - b) Fahrtkosten bei Benutzung (öffentlicher) Verkehrsmittel
  - c) BahnCard
  - d) Zurverfügungstellung eines Firmenwagens

- e) Kilometersätze beim Benutzen eigener Fahrzeuge
  - f) Pauschale Kilometersätze
  - g) Individueller Kilometersatz
  - h) Unfallkosten, Diebstahl des Pkws, außergewöhnliche Kosten, Parkgebühren, Beiträge zu einer Kaskoversicherung oder Unfallversicherung, zinsloses Arbeitgeberdarlehen
  - i) Wochenendheimfahrten und Zwischenheimfahrten bei längerfristigen Auswärtstätigkeiten
  - k) Fahrten von der Unterkunft zur auswärtigen Tätigkeitsstätte
  - l) Pauschvergütungen
  - m) Werbungskostenabzug beim Arbeitnehmer
8. Kosten der Unterkunft bei Inlandsreisen
    - a) Allgemeines
    - b) Notwendige Mehraufwendungen und Mitnahme von Angehörigen
    - c) Begrenzung der Unterkunftskosten nach Ablauf von 48 Monaten
    - d) Pauschbetrag
  9. Verpflegungspauschalen bei Inlandsreisen
    - a) Eintägige Auswärtstätigkeiten
    - b) Mitternachtsregelung
    - c) Mehrtägige Auswärtstätigkeiten
    - d) Dreimonatsfrist beim Verpflegungsmehraufwand
  10. Mahlzeitengestellung bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten
    - a) Bewertung „üblicher“ Mahlzeiten
    - b) Nichtbesteuerung „üblicher“ Mahlzeiten bis 60 €
    - c) Besteuerung „üblicher“ Mahlzeiten bis 60 €
    - d) Besteuerung „unüblicher“ Mahlzeiten über 60 €
    - e) Kürzung der Verpflegungspauschalen bei Mahlzeitengestellung
    - f) Aufzeichnung und Bescheinigung des Großbuchstabens „M“
    - g) Pauschalbesteuerung „üblicher“ Mahlzeiten bei Auswärtstätigkeiten
    - h) Schaubild über die Behandlung der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeiten ab 1.1.2018 bei Auswärtstätigkeit
  11. Einzelnachweis der Verpflegungsmehraufwendungen bei Inlandsreisen
  12. Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25% bei steuerpflichtigen Verpflegungsmehraufwendungen
    - a) Allgemeines
    - b) Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25%
    - c) Sozialversicherungsrechtliche Behandlung von steuerpflichtigen Verpflegungsmehraufwendungen
  13. Nebenkosten bei Auswärtstätigkeiten
  14. Auslandsreisekosten
    - a) Fahrtkosten
    - b) Verpflegungsmehraufwand
    - c) Übernachtungskosten
  15. Auslandstagegelder
  16. Eintägige Auslandsreisen
  17. Mehrtägige Auslandsreisen
  18. Flugreisen
  19. Schiffsreisen
  20. Auslandsübernachtungsgelder
  21. Vorsteuerabzug bei einer unternehmerisch bedingten Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers
  22. Vorsteuerabzug aus Übernachtungskosten
  23. Vorsteuerabzug aus Verpflegungskosten
  24. Vorsteuerabzug aus Fahrtkosten
    - a) Vorsteuerauschluss für Fahrtkosten bei arbeitnehmereigenen Fahrzeugen
    - b) Vorsteuerabzug bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel
  25. Kein Vorsteuerabzug bei Auslandsreisen

### 1. Allgemeines

Bereits zum 1.1.2008 sind die früheren Begriffe „Dienstreise“, „Einsatzwechseltätigkeit“ und „Fahrtätigkeit“ zum Begriff „**beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit**“ zusammengefasst worden. Bis zum 31.12.2013 lag eine zu Reisekosten führende beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und nicht an seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wurde.

## Anhang 4 Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten

Zentraler Punkt der seit 1.1.2014 geltenden gesetzlichen Regelungen ist der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte, die an die Stelle der regelmäßigen Arbeitsstätte getreten ist. Seit diesem Zeitpunkt liegt eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und nicht an seiner ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig wird.

Die nachfolgenden Erläuterungen behandeln die steuerfreien Ersatzleistungen des Arbeitgebers, die bei einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit gezahlt werden können. Für die lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Reisekosten gilt folgender Grundsatz:

Ersatzleistungen des Arbeitgebers für Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer aus Anlass von beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten entstehen, gehören **nicht zum sozialversicherungspflichtigen Entgelt, soweit sie lohnsteuerfrei** sind.

Sind die Ersatzleistungen des Arbeitgebers anlässlich von beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten steuerpflichtig, sind sie auch beitragspflichtig.

Soweit die Lohnsteuer für die steuerpflichtigen Ersatzleistungen des Arbeitgebers bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten mit 25 % pauschaliert werden kann, tritt Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung ein. Vgl. hierzu die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 12.

### 2. Begriff der Auswärtstätigkeit

#### a) Allgemeines

Bis zum 31.12.2013 lag eine zu Reisekosten führende beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und nicht an seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wurde.

Seit dem 1.1.2014 liegt eine **beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit** vor, wenn der Arbeitnehmer **außerhalb seiner Wohnung und nicht an seiner ersten Tätigkeitsstätte** beruflich tätig wird. Während also bis zum 31.12.2013 von der „vorübergehenden beruflichen veranlassten Auswärtstätigkeit“ gesprochen wurde, ist ab 1.1.2014 das Vorliegen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit maßgebend. Diese auf den ersten Blick marginale Änderung ist darauf zurückzuführen, dass die Beurteilung einer ersten Tätigkeitsstätte danach vorgenommen wird, ob der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist bzw. dauerhaft dort tätig werden soll. Letztlich ist somit die Beurteilung der „vorübergehenden“ beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit zum Tatbestandsmerkmal „erste Tätigkeitsstätte“ verschoben worden, wobei sich allerdings ab dem 1.1.2014 die Beurteilungskriterien entscheidend verändert haben. Zum Begriff der „**ersten Tätigkeitsstätte**“ einschließlich der Beurteilung der **dauerhaften Zuordnung** bzw. des **dauerhaften Tätigwerdens** vgl. die ausführlichen Erläuterungen und zahlreichen Beispiele unter der nachfolgenden Nr. 3.

Eine Auswärtstätigkeit liegt wie früher **auch** vor, wenn der Arbeitnehmer gar keine erste Tätigkeitsstätte hat und bei seiner individuellen Tätigkeit typischerweise **nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug** tätig wird. Vgl. hierzu auch die Stichwörter „Einsatzwechselstätigkeit“ und „Fahrtätigkeit“.

Das Vorliegen einer Auswärtstätigkeit ist weder von einer bestimmten Kilometer-Grenze noch von einer bestimmten Abwesenheitsdauer von der Wohnung und/oder der ersten Tätigkeitsstätte abhängig. Die Dauer der Abwesenheit spielt jedoch für die Höhe der Verpflegungspauschalen eine entscheidende Rolle, wobei zu beachten ist, dass der Arbeitnehmer bei eintägigen Auswärtstätigkeiten sowohl von der Wohnung als auch von einer etwaigen ersten Tätigkeitsstätte eine gewisse Zeit abwesend sein muss (mehr als acht Stunden), damit überhaupt ein Verpflegungsmehraufwand vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt oder vom Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend gemacht werden kann (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 9).

#### b) Berufliche Veranlassung

Der Begriff der Auswärtstätigkeit erfordert es, dass der Arbeitnehmer aus **beruflichem Anlass** außerhalb seiner Wohnung und an keiner ersten Tätigkeitsstätte tätig wird. Äußeres Merkmal der beruflichen Veranlassung einer Reise ist die **Weisung des Arbeitgebers**. Eine berufliche Veranlassung wird regelmäßig gegeben sein beim Besuch eines **Kunden** (z. B. zur Vornahme eines Geschäftsabschlusses), bei Verhandlungen mit **Geschäftspartnern**, beim Besuch einer **Fachmesse** (z. B. mit dem konkreten Ziel des Wareneinkaufs) oder beim Halten eines Vortrags auf einer **Fortbildungsveranstaltung**. Aber nicht jede auf Weisung des Arbeitgebers unternommene Reise muss (weitaus überwiegend) beruflich veranlasst sein. Dies gilt insbesondere für Studienreisen ins Ausland, wenn diese mit einem Privataufenthalt verbun-

den werden oder der Ehegatte/Lebenspartner mitgenommen wird. Soweit einzelne Aufwendungen im Rahmen einer **privat durchgeführten Reise** ausschließlich beruflich veranlasst sind, können diese vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden.<sup>1)</sup> Im Einzelnen gilt zur beruflichen Veranlassung von Auswärtstätigkeiten Folgendes:

#### c) Studien- und Gruppeninformationsreisen (sog. Auslandsgruppenreisen)

Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Gruppeninformations- und Studienreisen (sog. Auslandsgruppenreisen) sind im Allgemeinen den Kosten der privaten Lebensführung zuzurechnen, und zwar auch dann, wenn durch die Reise zugleich das berufliche Wissen erweitert wird. Dementsprechend gehören Zuschüsse zu den Kosten oder die Übernahme aller Kosten durch den Arbeitgeber im Allgemeinen zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Eine berufliche Veranlassung und damit das Vorliegen einer begünstigten Auswärtstätigkeit wird von der Finanzverwaltung dann anerkannt, wenn die Reise im **weitaus überwiegenden beruflichen oder betrieblichen Interesse** unternommen wird. Für ein weitaus überwiegendes berufliches oder betriebliches Interesse sprechen:

- **homogener Teilnehmerkreis**,
- straffe und **lehrgangsmäßige Organisation** der Reise unter fachkundiger Leitung,
- **Reiseprogramm**, das auf die betrieblichen bzw. **beruflichen** Bedürfnisse und Gegebenheiten der Teilnehmer **zugeschnitten** ist,
- die **Reiseroute** ist nicht auseinandergezogen, nicht mit häufigem Ortswechsel während des Reiseverlaufs verbunden und die besuchten Orte sind eher keine beliebten Tourismusziele,
- bei Arbeitnehmern **Freistellung** von der Arbeit (Sonderurlaub, Dienstbefreiung) durch den Arbeitgeber. Kommt der Arbeitnehmer zudem mit seiner Teilnahme einer **Dienstpflcht** nach (z. B. verpflichtende Fortbildung), spricht dies in besonderer Weise für den beruflichen Veranlassungszusammenhang (BFH-Urteil vom 9.12.2010, BStBl. 2011 II S. 522). Hiervon kann aber nicht bereits dann ausgegangen werden kann, wenn der Arbeitnehmer mit der Teilnahme an der Reise eine allgemeine Verpflichtung zur beruflichen Fortbildung erfüllt oder die Reise von einem Fachverband angeboten wird (BFH-Urteil vom 19.1.2012, BStBl. II S. 416). Dies gilt auch dann, wenn vom Arbeitgeber für die fragliche Reise eine „Dienstreisegenehmigung“ erteilt wird.

Liegen die vorstehenden Voraussetzungen für ein weitaus überwiegendes berufliches Interesse vor, kann der Arbeitgeber die Kosten der Reise nach den für Auswärtstätigkeiten maßgebenden Grundsätzen steuerfrei erstatten.

Ein beruflicher Anlass kann auch dann vorliegen, wenn die **Organisation** und **Durchführung** einer Gruppenreise „**dienstliche Aufgabe**“ des damit betrauten Arbeitnehmers ist (vgl. auch das Stichwort „Incentive-Reisen“).

Für ein erhebliches **privates Interesse** sprechen dagegen Reisen, die in ihrem Ablauf den von Touristikunternehmen üblicherweise angebotenen Besichtigungsreisen entsprechen. Auch das Aufsuchen allgemein bekannter touristischer Zentren oder Sehenswürdigkeiten spricht gegen ein berufliches Interesse (vgl. hierzu auch den folgenden Absatz). Weitere Merkmale für ein erhebliches privates Interesse sind ein häufiger Ortswechsel, kürzere Veranstaltungen mit vielen Sonn- und Feiertagen zur freien Verfügung, Mitnahme des Ehegatten/Lebenspartners oder naher Angehöriger und entspannende Beförderung (z. B. Schiffsreise). Letztlich kann auch die Zusammensetzung des Teilnehmerkreises für eine überwiegende private Veranlassung sprechen, z. B. wenn Arbeitnehmer unterschiedlicher Fachrichtungen verschiedene Veranstaltungen oder Einrichtungen aufsuchen, die jeweils nur für wenige Arbeitnehmer von Interesse sind.

Aufgrund der Rechtsprechung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 21.9.2009, BStBl. 2010 II S. 672) ist eine Studien- und Gruppeninformationsreise (sog. Auslandsgruppenreise) nicht mehr in jedem Falle als Einheit zu beurteilen. Einzelne Reiseabschnitte können beruflich oder privat veranlasst und die Aufwendungen somit entsprechend **aufzuteilen** sein. Dabei besteht allerdings häufig die praktische Schwierigkeit glaubhaft zu machen, dass der Besuch bestimmter Einrichtungen oder Sehenswürdigkeiten beruflich und nicht privat veranlasst war. Eine berufliche Veranlassung setzt dabei jeweils einen spezifischen Bezug zur beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers voraus. Von

<sup>1)</sup> Vgl. auch Randziffer 9 des BMF-Schreibens vom 6.7.2010 (BStBl. I S. 614). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 4 zu H 9.1 LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2018** abgedruckt, das im selben Verlag erschienen ist. Das **PC-Lexikon** für das Lohnbüro 2018 enthält auch dieses Handbuch und hat außerdem den Vorteil, dass Sie **alle BFH-Urteile** sowie die aktuellen Rundschreiben und Niederschriften der Spitzenverbände der **Sozialversicherung** mit Mausclick im **Volltext** abrufen und ausdrucken können. Eine Bestellkarte finden Sie vorne im Lexikon.



einer Aufteilung ist aber abzusehen, wenn der berufliche oder private Anteil an der Reise von untergeordneter Bedeutung (kleiner als 10 %) ist. Die Aufwendungen sind in diesem Fall in vollem Umfang dem privaten bzw. beruflichen Bereich zuzuordnen.<sup>1)</sup>

Eine Aufteilung kommt zudem nur in Betracht, soweit die beruflichen und privat veranlassten Reiseabschnitte voneinander **abgrenzbar** sind (vgl. auch vorstehenden Absatz). Zunächst sind die Kostenbestandteile zu trennen, die sich leicht und eindeutig dem beruflichen und privaten Bereich zuordnen lassen. Für die Aufwendungen, die sowohl den beruflichen als auch den privaten Reisetil betreffen (z. B. Kosten für die Beförderung, Hotelunterbringung und Verpflegung), kann als Aufteilungsmaßstab das Verhältnis der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile herangezogen werden. Bei der Bemessung der Zeitanteile sind der An- und Abreisetag nur zu berücksichtigen, wenn diese Tage zumindest teilweise für private (touristische) und berufliche Unternehmungen zur Verfügung standen.

Greifen allerdings die beruflichen und privaten Reiseabschnitte so ineinander, dass eine **Trennung nicht möglich** ist, liegt ein objektiver Maßstab für eine Aufteilung nicht vor mit der Folge, dass insgesamt von einer **privat** veranlassten Reise auszugehen ist (BFH-Urteil vom 21.4.2010, BStBl. II S. 687).

Bei einer als privat zur würdigenden Reise sind jedoch Aufwendungen, die ausschließlich beruflich veranlasst und von den übrigen Kosten eindeutig abgrenzbar sind, nicht als Arbeitslohn zu erfassen. Hierzu gehören insbesondere Kursgebühren, Eintrittsgelder, Raummieten, Fahrtkosten, zusätzliche Unterbringungskosten und Mehraufwendungen für Verpflegung (BFH-Beschluss vom 20.7.2006, BFH/NV 2006 S. 1968)<sup>2)</sup>.

**Beispiel**

Der Arbeitnehmer B verbringt seinen dreiwöchigen Jahresurlaub am Starnberger See. Sein Arbeitgeber beauftragt ihn während dieser Zeit Verkaufsverhandlungen mit einem Kunden in München zu führen. Der Arbeitnehmer fährt daher an einem Tag vom Starnberger See nach München und kehrt noch am selben Tag an seinen Urlaubsort zurück. Während es sich bei der Reise an den Starnberger See eindeutig um eine private Urlaubsreise handelt, ist die Fahrt vom Starnberger See nach München und zurück ausschließlich beruflich veranlasst (= Auswärtstätigkeit). Der Arbeitgeber kann die Kosten für die Fahrt vom Starnberger See nach München und zurück sowie etwaige Mehraufwendungen für Verpflegung für diesen Tag (Abwesenheitszeit vom Urlaubsquartier am Starnberger See mehr als acht Stunden) steuerfrei ersetzen.

**d) Aufteilung der Aufwendungen bei teils beruflich teils privat veranlassten Tagungen**

Im sog. Kreta-Urteil hatte der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Frage, ob Zuwendungen an den Arbeitnehmer z. B. in Form einer Auslandsreise im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen oder für den Arbeitnehmer steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen, einheitlich zu würdigen sei, das heißt, eine Aufteilung der Zuwendung in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil komme im Normalfall nicht in Betracht. Eine Aufteilung sei ausnahmsweise dann möglich, wenn eine leichte und eindeutige Abgrenzbarkeit gegeben sei (BFH-Urteil vom 9.8.1996, BStBl. 1997 II S. 97).

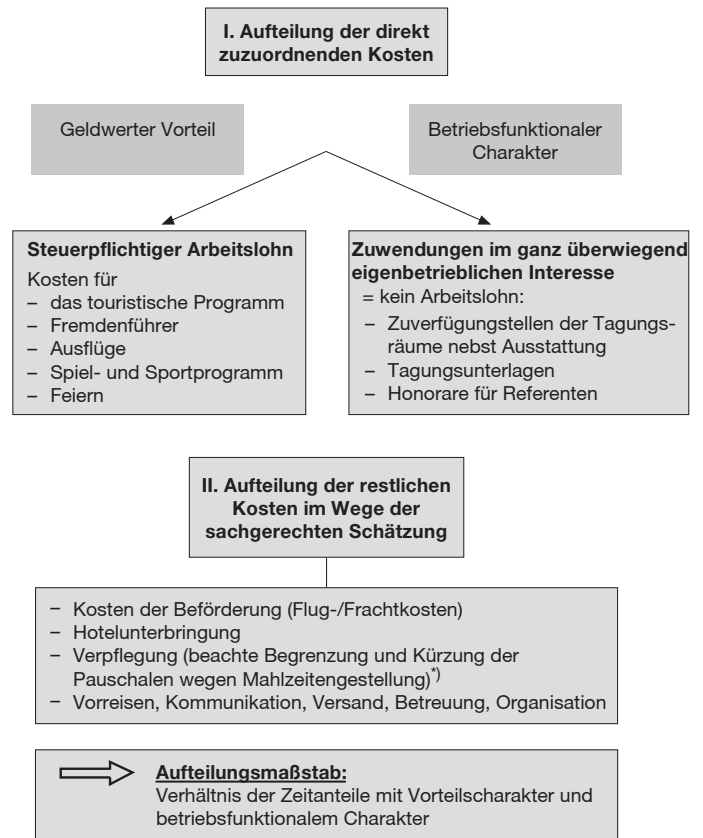
Dieses früher geltende Aufteilungsverbot hat der Bundesfinanzhof in ausdrücklicher Abweichung von seiner bisherigen Rechtsprechung für die Einnahmeseite aufgegeben (BFH-Urteil vom 18.8.2005, BStBl. 2006 II S. 30).

Der VI. Senat des Bundesfinanzhofs vertritt die Auffassung, dass bei einer gemischt veranlassten Reise (sowohl betriebliche Zielsetzung als auch Zuwendung eines steuerpflichtigen geldwerten Vorteils) eine **Aufteilung nach objektiven Gesichtspunkten** grundsätzlich durchgeführt werden müsse. Denn Vorteile, die der Arbeitgeber aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt, gehören nicht zum Arbeitslohn. Aus der Gesamtwürdigung muss sich ergeben, dass der mit der Vorteilsgewährung verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht. Dabei ist zu beachten, dass die Intensität des eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers und das Ausmaß der Bereicherung des Arbeitnehmers in einer Wechselwirkung stehen. Je höher aus der Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen ist, desto geringer zählt das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers. Bei gemischt veranlassten Reisen muss deshalb eine Aufteilung nach objektiven Gesichtspunkten vorgenommen werden. Weder das Fehlen eines geeigneten Aufteilungsmaßstabs noch das zeitliche Ineinanderfließen der unterschiedlichen Reisebestandteile können eine andere Beurteilung rechtfertigen. Sei eine eindeutige Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich, seien sie zu schätzen (§ 162 AO)<sup>3)</sup>.

Auch bei einer gemischt veranlassten Reise müssen jedoch zuerst diejenigen Aufwendungen herausgerechnet werden, die sich leicht und eindeutig entweder dem betriebsfunktionalen Bereich (z. B. Miete für Tagungsräume) oder dem Bereich, dessen Zuwendung sich als steuerpflichtiger geldwerter Vorteil darstelle (z. B. touristisches Programm,

gemeinsame Feiern), zuordnen ließen. Nur diejenigen Kosten, die nicht direkt zugeordnet werden können (Flugkosten, Hotel, Verpflegung usw.) müssen gem. § 162 AO aufgeteilt werden, wobei als sachgerechter Aufteilungsmaßstab grundsätzlich das **Verhältnis der Zeitanteile** der unterschiedlichen Reisebestandteile heranzuziehen ist. Bei den Verpflegungsmehraufwendungen ist dieser Aufteilungsmaßstab aber nur auf die steuerlich abzugsfähigen Reisekostenpauschalen anzuwenden, wobei die anteiligen Verpflegungspauschalen wegen der Mahlzeitengestellung zu kürzen sind (vgl. das nachfolgende Beispiel).<sup>4)</sup>

Die Aufteilung der Kosten bei gemischt veranlassten Reisen in einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil und Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers soll anhand des nachfolgenden Schaubilds verdeutlicht werden:



<sup>1)</sup> Im Hinblick auf die Kürzung der anteiligen Verpflegungspauschalen um den gesetzlich vorgesehenen Kürzungsbetrag wegen der Mahlzeitengestellung sind die Verpflegungskosten nicht – auch nicht anteilig – als Arbeitslohn anzusetzen (Folge aus den gesetzlichen Regelungen in § 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9 EStG).

<sup>1)</sup> Vgl. auch Randnummer 11 und 12 des BMF-Schreibens vom 6.7.2010 (BStBl. I S. 614). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 4 zu H 9.1 LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2018** abgedruckt, das im selben Verlag erschienen ist. Das **PC-Lexikon** für das Lohnbüro 2018 enthält auch dieses Handbuch und hat außerdem den Vorteil, dass Sie **alle BFH-Urteile** sowie die aktuellen Rundschreiben und Niederschriften der Spitzenverbände der **Sozialversicherung** mit Mausclick im **Volltext** abrufen und ausdrucken können. Eine Bestellkarte finden Sie vorne im Lexikon.

<sup>2)</sup> Vgl. auch Randziffer 9 des BMF-Schreibens vom 6.7.2010 (BStBl. I S. 614). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 4 zu H 9.1 LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2018** abgedruckt, das im selben Verlag erschienen ist. Das **PC-Lexikon** für das Lohnbüro 2018 enthält auch dieses Handbuch und hat außerdem den Vorteil, dass Sie **alle BFH-Urteile** sowie die aktuellen Rundschreiben und Niederschriften der Spitzenverbände der **Sozialversicherung** mit Mausclick im **Volltext** abrufen und ausdrucken können. Eine Bestellkarte finden Sie vorne im Lexikon.

<sup>3)</sup> Mit Beschluss vom 21.9.2009 (BStBl. 2010 II S. 672) hat der Große Senat des Bundesfinanzhofs entschieden, dass sich aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kein allgemeines **Aufteilungs- und Abzugsverbot** für gemischte Aufwendungen auf der **Ausgabenseite** herleiten lässt. Die Finanzverwaltung hat zu dieser Rechtsprechung mit BMF-Schreiben vom 6.7.2010 (BStBl. I S. 614) Stellung genommen. Das BMF-Schreiben ist als Anlage 4 zu H 9.1 LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2018** abgedruckt, das im selben Verlag erschienen ist. Das **PC-Lexikon** für das Lohnbüro 2018 enthält auch dieses Handbuch und hat außerdem den Vorteil, dass Sie **alle BFH-Urteile** sowie die aktuellen Rundschreiben und Niederschriften der Spitzenverbände der **Sozialversicherung** mit Mausclick im **Volltext** abrufen und ausdrucken können. Eine Bestellkarte finden Sie vorne im Lexikon.

<sup>4)</sup> Bei einem Sprachkurs im Ausland hat der Bundesfinanzhof die über die reinen Kursgebühren hinausgehenden Reisekosten jeweils zur Hälfte den Werbungskosten und den Kosten der privaten Lebensführung zugerechnet (BFH-Urteil vom 24.2.2011, BStBl. II S. 796 zum Sprachkurs in Südafrika). Ebenso für einen Spanischkurs in Südamerika (vgl. BFH-Beschluss vom 9.1.2013, BFH/NV 2013 S. 552). Siehe hierzu auch das Stichwort „Fortbildungskosten“ unter Nr. 2 Buchstabe c.