

Zweifelsfragen zum neuen lohnsteuerlichen Reisekostenrecht

a) Rechtsgrundlagen

Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBl. I S. 285, BStBl I S. 188) ist das lohnsteuerliche Reisekostenrecht grundlegend zum 1.1.2014 neu geregelt worden. Die Finanzverwaltung hatte bereits im September 2013 ein umfangreiches Anwendungsschreiben herausgegeben. Dieses Anwendungsschreiben ist aufgrund in der Praxis aufgetretener Zweifelsfragen überarbeitet und im Oktober 2014 neu bekannt gegeben worden. Die gesetzlichen Regelungen und die Verwaltungsauffassung sind in den nachfolgenden Ausführungen enthalten und werden anhand zahlreicher Beispielsfälle erläutert.

b) Erste Tätigkeitsstätte statt regelmäßiger Arbeitsstätte

Bis zum **31.12.2013** war die „**regelmäßige Arbeitsstätte**“ der maßgebende Begriff des lohnsteuerlichen Reisekostenrechts. Eine zu Reisekosten führende beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit konnte nämlich nur dann vorliegen, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und nicht an seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wurde. Für die Bestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte kam es darauf an, wo der Arbeitnehmer seine geschuldete Arbeitsleistung schwerpunktmäßig zu erbringen hatte.

Zentraler Punkt der seit **1.1.2014** geltenden Neuregelungen ist die gesetzliche Definition der **ersten Tätigkeitsstätte**, die an die Stelle der regelmäßigen Arbeitsstätte tritt. Folglich liegt nunmehr eine zu Reisekosten führende beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und nicht an seiner ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig wird. Für die Höhe des steuerfreien Reisekostenersatzes ist es 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 Tätigkeitsstätte; in diesem Fall wird er außerhalb seiner Wohnung stets im Rahmen einer Auswärtstätigkeit tätig.

Tätigkeitsstätte ist eine von der Wohnung getrennte, **ortsfeste betriebliche Einrichtung** beim Arbeitgeber oder einem Dritten; Fahrzeuge, Flugzeuge, Schiffe können daher keine Tätigkeitsstätten sein. Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte erfolgt **vorrangig** anhand der dienst- oder **arbeitsrechtlichen Festlegungen** durch den Arbeitgeber. Sind solche nicht vorhanden oder sind die getroffenen Festlegungen nicht eindeutig, werden **hilfsweise zeitliche (quantitative) Kriterien** herangezogen (vgl. § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG).

Befinden sich auf einem **Betriebs- oder Werksgelände** mehrere ortsfeste betriebliche Einrichtungen, so handelt es sich nicht um mehrere, sondern nur um eine erste Tätigkeitsstätte.

Beispiel A

Arbeitnehmer A ist beim Flughafen München angestellt und diesem auch arbeitsrechtlich dauerhaft zugeordnet. Er fährt die Passagiere in den Bussen vom Terminal zum Flugzeug bzw. zurück.

Bei A ist der Flughafen München erste Tätigkeitsstätte, da es sich um ein Betriebsgelände mit mehreren ortsfesten betrieblichen Einrichtungen handelt und er dem Flughafen dauerhaft zugeordnet ist. Unerheblich ist, dass A dort seine Tätigkeit als Busfahrer auf einem Fahrzeug ausübt. Es handelt sich nicht um eine Auswärtstätigkeit in Form einer Fahrtätigkeit.

Auch Baucontainer, die auf einer Großbaustelle längerfristig (nicht gleichzusetzen mit dauerhaft!) fest mit dem Erdreich verbunden sind und in denen sich z.B. Baubüros, Aufenthaltsräume oder Sanitäreinrichtungen befinden, sind "ortsfeste" betriebliche Einrichtungen. Demgegenüber sind mobile Baucontainer, die ohne große Umstände jederzeit fortbewegt werden können, keine "ortsfesten" betrieblichen Einrichtungen.

Beispiel B

Arbeitnehmer B wird von seinem Arbeitgeber unbefristet und damit dauerhaft auf einer Großbaustelle eingesetzt. Auf der Großbaustelle befindet sich ein Baucontainer der längerfristig fest mit dem Erdreich verbunden ist und in dem sich das Baubüro sowie Aufenthaltsräume für die Arbeitnehmer befinden.

Da B auf der Großbaustelle typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll, hat er dort - selbst bei fehlender Zuordnung auf Grund der zeitlichen Kriterien - seine erste Tätigkeitsstätte. Bei dem längerfristig mit dem Erdreich verbundenen Baucontainer handelt es sich um eine "ortsfeste" betriebliche Einrichtung.

Abwandlung

Wie Beispiel B. Auf der Großbaustelle sind lediglich mehrere mobile Baucontainer vorhanden, die jederzeit ohne größere Umstände fortbewegt werden können.

B hat auf der Großbaustelle keine erste Tätigkeitsstätte, da es sich bei solchen Baucontainern nicht um "ortsfeste" betriebliche Einrichtungen handelt.

Die dauerhafte Zuordnung zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung (= erste Tätigkeitsstätte) setzt voraus, dass der Arbeitnehmer dort tätig werden soll (vgl. § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG). Für eine Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers reicht es aus, wenn der Arbeitnehmer dort Hilfs- oder Nebentätigkeiten erbringen soll (z.B. persönliche Abgabe von Auftragsbestätigungen, Stundenzettel, Krank- oder Urlaubsmeldungen); die reine Übersendung von Krank- oder Urlaubsmeldungen durch die Post oder die Überbringung durch Dritte (z.B. Familienangehörige) reicht für eine Zuordnung nicht aus, da hierfür ein persönliches Erscheinen des Arbeitnehmers Voraussetzung ist. Es genügt in jedem Fall, wenn der Arbeitnehmer einmal pro Monat die betriebliche Einrichtung aufsucht.

Beispiel C

Arbeitnehmer C übt seine Tätigkeit am Sitz der Geschäftsleitung seines Arbeitgebers aus. An einem Tag im Monat wird er allerdings in der Niederlassung tätig. Der Arbeitgeber hat C arbeitsrechtlich der Niederlassung dauerhaft zugeordnet.

Auf Grund der arbeitsrechtlichen Zuordnung hat C in der Niederlassung seine erste Tätigkeitsstätte. Unmaßgeblich ist, dass er vom zeitlichen Umfang weit überwiegend am Sitz der Geschäftsleitung tätig wird.

Von einem Tätigwerden an einer betrieblichen Einrichtung eines Dritten (auch eines verbundenen Unternehmens) kann nicht ausgegangen werden, wenn der Arbeitnehmer bei dem Dritten nur eine Dienstleistung in Anspruch nimmt oder bei dem Dritten nur einen Einkauf tätigt. Eine erste Tätigkeitsstätte bei einem Dritten kann nur dann vorliegen, wenn der Dritte dem Arbeitgeber einen Auftrag erteilt, den der Arbeitnehmer beim Dritten erfüllt.

Beispiel D

D, als Bürokraft einer Pflegeeinrichtung beschäftigt, wird dauerhaft einer Apotheke zugeordnet, weil sie diese auf dem täglichen Weg zur Arbeit aufsucht, um Medikamente für Personen abzuholen, die von Pflegekräften der Sozialstation betreut werden.

Trotz der dauerhaften Zuordnung zur Apotheke hat D dort keine erste Tätigkeitsstätte, weil sie dort nur - wenn auch täglich - einen Einkauf bei einem Dritten tätigt; derartige Hilfs- oder Nebentätigkeiten bei einem Dritten führen nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte. Da sie typischerweise arbeitstäglich in der Pflegeeinrichtung dauerhaft tätig werden soll, hat sie auf Grund der zeitlichen Kriterien dort ihre erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 Satz 4 EStG).

Beispiel E

E, als Krankenpflegerin einer Pflegeeinrichtung beschäftigt, wird dauerhaft einer Arztpraxis zugeordnet, weil sie diese täglich aufsucht, um Rezepte für die zu betreuenden Patienten abzuholen.

Trotz der dauerhaften Zuordnung zur Arztpraxis hat E dort keine erste Tätigkeitsstätte, weil sie dort nur - wenn auch täglich - eine Dienstleistung eines Dritten in Anspruch nimmt; derartige Hilfs- oder Nebentätigkeiten bei einem Dritten führen nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte. Da sie typischerweise arbeitstäglich in der Pflegeeinrichtung dauerhaft tätig werden soll, hat sie auf Grund der zeitlichen Kriterien dort ihre erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 Satz 4 EStG).

Beispiel F

F, als Bürokraft eines Unternehmens beschäftigt, wird dauerhaft einer Filiale der Deutschen Post zugeordnet, weil er diese auf dem täglichen Weg zur Arbeit aufsucht, um das dortige Postfach des Arbeitgebers zu leeren.

Trotz der dauerhaften Zuordnung hat F in der Postfiliale keine erste Tätigkeitsstätte, weil er dort nur - wenn auch täglich - eine Dienstleistung eines Dritten in Anspruch nimmt; derartige Hilfs- oder Nebentätigkeiten bei einem Dritten führen nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte. Da er typischerweise arbeitstäglich im Unternehmen dauerhaft tätig werden soll, hat er auf Grund der zeitlichen Kriterien dort seine erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 Satz 4 EStG).

Beispiel G

Der für mehrere Sozialstationen (= Dritte) zuständige Pflegedienstleiter G ist überwiegend in der Pflegeleitstelle (= Arbeitgeber) mit organisatorischen Aufgaben betraut. An einzelnen Tagen im Monat sucht er sporadisch die einzelnen Sozialstationen auf, um dort die angefallenen Büroarbeiten zu erledigen. Der Arbeitgeber ordnet G dauerhaft der Sozialstation X zu, die der Wohnung des G am nächsten liegt.

Auf Grund der dauerhaften Zuordnung hat G in der Sozialstation X seine erste Tätigkeitsstätte. Der Sachverhalt ist nicht mit den vorstehenden Fällen vergleichbar, in denen der Arbeitnehmer bei dem Dritten nur eine Dienstleistung in Anspruch nimmt oder bei ihm einen Einkauf tätigt. Hier hat nämlich der Dritte (Sozialstation X) dem Arbeitgeber (= Pflegeleitstelle) einen Auftrag erteilt (= Erledigung von Büroarbeiten), die der Arbeitnehmer bei der Sozialstation X (= Dritter) erfüllt.

Der Arbeitgeber kann ausdrücklich erklären, dass organisatorische Zuordnungen keine erste Tätigkeitsstätte begründen sollen. In diesem Fall erfolgt die Prüfung, ob beim Arbeitnehmer

dennoch eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, nach den zeitlichen Kriterien (§ 9 Abs. 4 Satz 4 EStG). Zu beachten ist, dass der Arbeitnehmer von der Entscheidung des Arbeitgebers wegen der Folgen für den Werbungskostenabzug Kenntnis haben muss. Ein interner Vermerk des Arbeitgebers, dass beim Arbeitnehmer oder einzelnen Arbeitnehmergruppen lediglich eine organisatorische Zuordnung ohne steuerliche Folgen vorliegt, genügt daher nicht.

Beispiel H

Im Arbeitsvertrag des Arbeitnehmers, der als Kundendienstmonteur angestellt und bei ständig wechselnden Kunden beschäftigt ist, ist als „Dienstszitz“ der Hauptsitz des Arbeitgebers benannt. Dort werden die Personalakten der Arbeitnehmer geführt und einmal im Jahr Betriebsversammlungen abgehalten. Der Arbeitnehmer sucht den Firmensitz durchschnittlich alle vierzehn Tage auf.

Der Arbeitgeber erklärt schriftlich auch gegenüber dem Arbeitnehmer bzw. in der Reiserichtlinie des Unternehmens für alle Arbeitnehmer, dass es sich bei dieser Formulierung im Arbeitsvertrag um keine Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte handeln soll. Diese Erklärung wird in den Lohnunterlagen aufbewahrt.

In diesem Fall ist die Prüfung, ob und wo ggf. eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, nach zeitlichen Kriterien vorzunehmen (§ 9 Abs. 4 Satz 4 EStG).

Beispiel I

In Einstellungsbögen bzw. in Arbeitsverträgen ist auf Grund des Nachweisgesetzes und tariflicher Regelungen ein Einstellungs-, Anstellungs- oder Arbeitsort des Arbeitnehmers bestimmt.

Hierbei handelt es sich nicht um eine Zuordnung i.S.d. § 9 Abs. 4 EStG, wenn der Arbeitgeber schriftlich auch gegenüber dem Arbeitnehmer bzw. in der Reiserichtlinie des Unternehmens erklärt, dass diese Zuordnung keine erste Tätigkeitsstätte begründen soll.

Die zeitlichen Kriterien für das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte (vgl. § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG) können nur dann erfüllt sein, wenn der Arbeitnehmer an der betrieblichen Einrichtung seine eigentliche berufliche Tätigkeit ausübt. Allein ein regelmäßiges Aufsuchen der betrieblichen Einrichtung, z.B. für kurze Rüstzeiten, zur Berichtsfertigung, zur Vorbereitung der Zustellroute, zur Wartung und Pflege des Fahrzeugs, zur Abholung oder Abgabe von Kundendienstfahrzeugen, Material, Auftragsbestätigungen, Stundenzetteln, Krankmeldungen und Urlaubstagen führt bei Anwendung der zeitlichen Kriterien noch nicht zu einer Qualifizierung der betrieblichen Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte. Dies gilt auch bei

einem Kraftfahrer für die Abholung des Lkws einschließlich der Be- und Entladung des Fahrzeugs.

Beispiel J

Lkw-Fahrer J, der keiner betrieblichen Einrichtung zugeordnet worden ist, soll typischerweise arbeitstäglich den Betriebssitz des Arbeitgebers aufsuchen, um dort das Fahrzeug zu übernehmen. Dabei umfasst die Tätigkeit des J am Betriebssitz des Arbeitgebers auch die Be- und Entladung des Fahrzeugs.

Das Abholen sowie die Be- und Entladung des Fahrzeugs führen als Hilfs- und Nebentätigkeiten nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte am Betriebssitz des Arbeitgebers. Die eigentliche berufliche Tätigkeit des J ist nämlich das Fahren des Lkw. Hinweis zur Berücksichtigung der Fahrtkosten von der Wohnung zum Betriebssitz des Arbeitgebers: Da es sich um einen sog. Arbeitgeber-Sammelpunkt handelt, können die Fahrtkosten nur in Höhe der Entfernungspauschale berücksichtigt werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG; vgl. nachfolgenden Buchstaben c).

Die Zuordnung durch den Arbeitgeber zu einer ersten Tätigkeitsstätte oder die Erfüllung der zeitlichen Kriterien an einer ersten Tätigkeitsstätte muss zudem „dauerhaft“ sein (= Prognoseentscheidung). Für die Prüfung der Dauerhaftigkeit sind allein die Beziehung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber sowie die im Rahmen dieses Dienstverhältnisses erteilten Weisungen entscheidend.

Das **häusliche Arbeitszimmer** des Arbeitnehmers ist keine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers oder eines Dritten und kann daher auch keine erste Tätigkeitsstätte sein. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer einen oder mehrere Arbeitsräume anmietet, die der Wohnung des Arbeitnehmers zuzurechnen sind.

Beispiel K

Der im IT-Bereich tätige Arbeitnehmer ist von seinem Arbeitgeber dem „Home-Office“ des Arbeitnehmers zugeordnet worden. Er wird bis auf Weiteres und arbeitstäglich ausschließlich beim Kunden L tätig. Für sämtliche Fahrten steht dem Arbeitnehmer ein Firmenwagen mit einem Bruttolistenpreis von 50 000 € zur Verfügung. Die Entfernung von seiner Wohnung zum Kunden L beträgt 80 km.

Da das „Home-Office“ keine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers ist, geht die vom Arbeitgeber getroffene Zuordnungsentscheidung ins Leere. Die erste Tätigkeitsstätte ist nach zeitlichen Kriterien zu bestimmen und befindet sich beim Kunden L, da der Arbeitnehmer dort typischerweise arbeitstäglich und dauerhaft tätig werden soll. Der monatliche geldwerte Vorteil aus der Firmenwagengestellung beträgt:

Privatfahrten

1% von 50 000 €	500 €
Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte	
0,03% von 50 000 € x 80 km	<u>1 200 €</u>
Summe des geldwerten Vorteils aus der Firmenwagengestellung	1 700 €

c) Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeiten

Die im Rahmen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit nach Maßgabe des Bundesreisekostengesetzes anzusetzenden pauschalen **Kilometersätze** betragen ab dem 1.1.2014 je gefahrenen Kilometer

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

Die bisherige Mitnahmeentschädigung bei Teilnahme weiterer Arbeitnehmer an der Auswärtstätigkeit (bei Benutzung eines Kraftwagens 0,02 € je Kilometer und eines Motorrads(/Motorrollers 0,01 € je Kilometer) ist ab dem 1.1.2014 nicht mehr zu berücksichtigen.

Die steuerliche Berücksichtigung der Fahrtkosten dem Grunde nach ist bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten im Rahmen der gesetzlichen Reisekostenreform zum 1.1.2014 eigentlich unverändert geblieben. Allerdings hat der Gesetzgeber festgelegt, dass es ungeachtet des Vorliegens einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit dennoch in den folgenden Fällen zum Ansatz der Entfernungspauschale kommt:

- Dauerhafte Fahrten zu einem vom Arbeitgeber bestimmten Sammelpunkt 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 nach der bekannten Bruttolistenpreisregelung bzw. der Fahrtenbuchmethode.

Beispiel

Der Arbeitgeber hat für den Arbeitnehmer A festgelegt, dass er dauerhaft und typischerweise arbeitstäglich die Niederlassung aufzusuchen hat, um dort seine eigentliche berufliche Fahrtätigkeit nach Übernahme des Betriebsfahrzeugs aufzunehmen. Außerdem hat A einmal monatlich den Firmensitz des Arbeitgebers aufzusuchen. Eine erste Tätigkeitsstätte liegt bei A weder durch Zuordnung noch durch Erfüllung der zeitlichen Kriterien vor.

Bei den typischerweise arbeitstäglichen Fahrten mit dem eigenen Pkw von der Wohnung des A zur Niederlassung handelt es sich um dauerhafte Fahrten zu einem sog. Arbeitgeber-Sammelpunkt, für die A nur Werbungskosten in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer geltend machen kann.

Ordnet der Arbeitgeber den Arbeitnehmer A aber durch arbeitsrechtliche Festlegung dem Firmensitz zu, was ohne weiteres möglich ist, kann A für die arbeitstäglichen Fahrten von der Wohnung zur Niederlassung Werbungskosten nach Reisekostengrundsätzen (= 0,30 € je gefahrenen Kilometer) geltend machen.

d) Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand

Bei den Verpflegungsmehraufwendungen ist die frühere dreistufige Staffelung der Pauschalen durch eine **zweistufige Staffelung** ersetzt worden. Bei mehrtätigen Auswärtstätigkeiten entfällt zudem die Prüfung einer Mindestabwesenheitszeit für den An- und Abreisetag.

Die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwand betragen bei **eintägigen** Auswärtstätigkeiten für jeden Kalendertag:

Abwesenheitszeit von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte	2013	2014
mindestens 8 Stunden	6 €	
mehr als 8 Stunden		12 €
mindestens 14 Stunden	12 €	
24 Stunden	24 €	24 €

Die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwand betragen bei **mehrtägigen** Auswärtstätigkeiten mit Übernachtung für jeden Kalendertag:

Abwesenheitszeit von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte	2013	2014
An- und Abreisetag mindestens 8 Stunden	6 €	
An- und Abreisetag mindestens 14 Stunden	12 €	
An- und Abreisetag ohne Mindestabwesenheitszeit		12 €
24 Stunden	24 €	24 €

Eine mehrtägige Auswärtstätigkeit mit Übernachtung liegt auch dann vor, wenn die Tätigkeit über Nacht ausgeübt wird, anschließend die „Übernachtung“ am Tag stattfindet und danach wieder die Tätigkeit über Nacht ausgeübt wird. Das gilt auch dann, wenn keine Übernachtungskosten anfallen, weil z.B. im Fahrzeug (Bus oder Lkw) geschlafen wird.

Beispiel A

Arbeitnehmer M aus Berlin ist von Montag bis Mittwoch in München auswärts tätig. Die Abreise aus München erfolgt am Mittwoch nach 19 Uhr. Ankunft in der Wohnung in Berlin ist am Donnerstag um 1.45 Uhr.

Für den Mittwoch beträgt die Verpflegungspauschale 24 €, da der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist. Für den Donnerstag (= Abreisetag im steuerlichen Sinne) beträgt die Verpflegungspauschale 12 €.

Beispiel B

Arbeitnehmer M aus Berlin ist von Montag bis Mittwoch in München auswärts tätig. An diese Tätigkeit schließt sich am Mittwoch gleich die Weiterreise nach Hamburg zu einer neuen auswärtigen Tätigkeit an. M fliegt direkt von München nach Hamburg. Freitags kehrt er zurück nach Berlin.

Montag ist der Anreisetag und Freitag der Rückreisetag, für die jeweils 12 € Verpflegungspauschale in Anspruch genommen werden können. Für die übrigen Tage (sog. Zwischentage) beträgt die Verpflegungspauschale 24 €. Das gilt auch für den Mittwoch, da M an diesem Tag sowohl von der Wohnung als auch von seiner ersten Tätigkeitsstätte 24 Stunden abwesend ist.

Abwandlung

Wie Beispiel B. M kehrt allerdings am Mittwoch kurz in seine Wohnung in Berlin zurück und fährt nach zwei Stunden weiter nach Hamburg.

Der Mittwoch ist zugleich Abreisetag (von München) und Anreisetag (nach Hamburg). Für diesen Kalendertag kann die Verpflegungspauschale von 12 € aber nur einmal in Anspruch genommen werden, da die Abwesenheit von der Wohnung nicht 24 Stunden beträgt, sondern wegen des zweistündigen Aufenthalts nur 22 Stunden. Die Verpflegungspauschale von 12 € gilt auch für den Montag (Anreisetag München) und Freitag (Abreisetag Hamburg). Für Dienstag und Donnerstag beträgt die Verpflegungspauschale 24 €.

Beispiel C

Ein Lkw-Fahrer beginnt montags um 17 Uhr eine Auswärtstätigkeit, die am Dienstagmorgen um 5 Uhr beendet wird. Während dieser Auswärtstätigkeit hat der Lkw-Fahrer eine zweistündige Schlafpause im Fahrzeug eingelegt. Steht ihm daher für den Anreisetag (= Montag) und Abreisetag (= Dienstag) jeweils eine Verpflegungspauschale in Höhe von 12 € zu?

Nein. Gesetzlich vorgeschriebene Lenkpausen können bei zweitägigen Touren, die abends beginnen und in den Morgenstunden des nächsten Tages enden, nicht als Übernachtung angesehen werden. Derartige kurze Ruhepausen sind auch nicht mit echten mehrstündigen Übernachtungen vergleichbar.

Arbeitnehmer, die - wie in diesem Beispiel - auswärts über Nacht ohne Übernachtung tätig und mehr als acht Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend sind, erhalten eine Verpflegungspauschale in Höhe von 12 € (= sog. Mitternachtsregelung). Die Verpflegungspauschale ist für den Montag (= Tag der überwiegenden Abwesenheit) zu gewähren.

Beispiel D

Ein Lkw-Fahrer beginnt montags eine mehrtägige Auswärtstätigkeit, die freitags endet. Wegen der Übernachtung im Lkw steht ihm keine Übernachtungspauschale zu.

Die Berücksichtigung der Verpflegungspauschalen erfolgt unabhängig von der Übernachtungspauschale, da es sich um eine andere Aufwendungsart handelt. Dem Lkw-Fahrer steht daher für den Montag und den Freitag jeweils eine Verpflegungspauschale von 12 € und für die Zwischentage (Dienstag bis Donnerstag) eine Verpflegungspauschale von jeweils 24 € zu.

Die **Dreimonatsfrist** bei einer Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte wird für die Gewährung der Pauschbeträge der Verpflegungsmehraufwendungen **beibehalten**. Das bedeutet, dass auch mehrere Projekte an derselben Tätigkeitsstätte für die Anwendung der Dreimonatsfrist zusammenzurechnen sind. Der frühere Grundsatz „neuer Auftrag – neue Dreimonatsfrist“ gilt ab 2014 nicht mehr. Die Dreimonatsfrist beginnt zu laufen, wenn der Arbeitnehmer erstmalig an mindestens drei Tagen in der Woche an der Tätigkeitsstätte tätig wird; sie beginnt folglich nicht, solange die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als zwei Tagen wöchentlich aufgesucht wird. Bei einer vierwöchigen Unterbrechung kommt es – unabhängig vom Grund der Unterbrechung – zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist.

Beispiel E

Ein Arbeitnehmer aus Köln wird für seinen Arbeitgeber für vier Monate bei einem Kunden in Frankfurt tätig. Im unmittelbaren Anschluss hieran erteilt der Kunde einen

Folgeauftrag und der Arbeitnehmer wird für weitere fünf Monate bei diesem Kunden tätig.

Die jeweils in Betracht kommende Verpflegungspauschale kann ab Beginn der Tätigkeit in Frankfurt nur für einen Zeitraum von drei Monaten steuerfrei ersetzt bzw. als Werbungskosten geltend gemacht werden. Der Folgeauftrag führt nicht zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, da keine vierwöchige Unterbrechung vorliegt.

Werden im Rahmen einer beruflichen Tätigkeit mehrere ortsfeste betriebliche Einrichtungen innerhalb eines großräumigen Werks- oder Betriebsgeländes aufgesucht, handelt es sich um die Tätigkeit an einer Tätigkeitsstätte und die Dreimonatsfrist ist zu beachten. Handelt es sich jedoch um einzelne ortsfeste betriebliche Einrichtungen **verschiedener Auftraggeber oder Kunden**, liegen mehrere Tätigkeitsstätten vor mit der Folge, dass ein Wechsel zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist führt. Dies gilt auch dann, wenn sich die Tätigkeitsstätten in unmittelbarer räumlicher Nähe zueinander befinden.

Beispiel F

Arbeitnehmer F wird vom 1. August 2014 im Rahmen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit für sechs Monate in einem großen Bürogebäude tätig. Die ersten drei Monate im ersten Stock des Gebäudes für den Kunden A und die zweiten drei Monate im dritten Stock des Gebäudes für den Kunden B.

Da die Tätigkeiten unterschiedlichen Auftraggebern zugerechnet werden können, führt der nach den ersten drei Monaten vorgenommene Wechsel vom Kunden A zum Kunden B zu einer neuen Dreimonatsfrist. Unmaßgeblich ist, dass beide Kunden ihren Sitz im selben Gebäude haben. F kann folglich für die gesamten sechs Monate Verpflegungspauschalen in Anspruch nehmen.

Beispiel G

Ein Außendienstmitarbeiter wohnt in Karlsruhe und hat seine erste Tätigkeitsstätte in der betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers in Stuttgart (Zuordnung durch den Arbeitgeber und Tätigwerden in ganz geringem Umfang). Arbeitstäglich sucht er gegen 8 Uhr die Filiale in Karlsruhe auf und bereitet sich dort für zwei Stunden auf den Außendienst vor. Anschließend sucht er nochmals für eine Stunde die Filiale in Karlsruhe auf, um Nacharbeiten zu erledigen. Wie berechnet sich die maßgebende Abwesenheitsdauer bezüglich der Verpflegungspauschalen nach Ablauf von drei Monaten?

Ab dem vierten Monat kommt es auf die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung ohne die Tätigkeitszeit in der Filiale in Karlsruhe an. Für die Berechnung der Abwesenheitszeit ist die Tätigkeitszeit in der Filiale in Karlsruhe abzuziehen. Somit

kommt eine Verpflegungspauschale in Höhe von 12 € nur in Betracht, wenn der Außendienstmitarbeiter mehr als 11 Stunden von zu Hause abwesend ist (mehr als 11 Stunden abzüglich 3 Stunden in der Filiale in Karlsruhe = mehr als 8 Stunden Abwesenheitszeit von zu Hause).

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** geltend machen könnte. Die für den Tag der Auswärtstätigkeit in Betracht kommende Verpflegungspauschale ist allerdings wegen der Mahlzeitengestellung des Arbeitgebers auch in diesem Fall 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 höchsten **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 €). Die Kürzung der Verpflegungspauschalen ist immer dann vorzunehmen, wenn die Mahlzeit vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt wird. Dabei ist die Kürzung entsprechend den vorstehenden Grundsätzen selbst dann vorzunehmen, wenn die Kosten des Arbeitgebers für die zur Verfügung gestellten Mahlzeiten günstiger sind als der jeweilige Kürzungsbetrag; in diesem Fall ist es allerdings steuerlich vorteilhafter, dass der Arbeitnehmer die Kosten für die Verpflegung selbst trägt und so die höhere Kürzung vermeidet.

Die Abgrenzung zwischen einem nicht zu Arbeitslohn führenden Genussmittel (= Aufmerksamkeit; R 19.6 Abs. 2 LStR) und einer Mahlzeit (= Kürzung der Verpflegungspauschale bei Auswärtstätigkeit) gestaltet sich in der Praxis oft schwierig. Grundsätzlich führt alles, was an Essen gereicht wird, zu einer Kürzung der Verpflegungspauschale, da dem Arbeitnehmer hierdurch Aufwendungen für eine Verpflegung erspart werden. Daher ist auch ein sog. „kleiner Imbiss“ (z.B. belegte Brötchen, Joghurt oder Kuchen) als Mahlzeitengestellung anzusehen. Ob die Mahlzeit als Frühstück, Mittagessen oder Abendessen zu werten ist, richtet sich nach dem Zeitpunkt der Essenseinnahme.

Die **Kürzung** ist auch dann vorzunehmen, wenn der Arbeitnehmer die **Mahlzeit nicht eingenommen** hat (z.B. wegen Krankheit, frühem Arbeitsbeginn oder Abreise vor der Frühstückszeit), da es nur auf die Zurverfügungstellung ankommt. Zu den vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeiten gehören ab 1.1.2015 auch die z.B. **im Flugzeug, im**

Zug oder auf einem Schiff im Zusammenhang mit der Beförderung unentgeltlich angebotenen Mahlzeiten, sofern die Rechnung für das Beförderungsticket auf den Arbeitgeber ausgestellt ist und von diesem dienst- oder arbeitsrechtlich erstattet wird. Die Verpflegung muss dabei nicht offen auf der Rechnung ausgewiesen werden. Lediglich dann, wenn z.B. anhand des gewählten Beförderungstarifs feststeht, dass es sich um eine reine Beförderungsleistung handelt, bei der keine Mahlzeiten unentgeltlich angeboten werden, liegt keine Mahlzeitengestellung vor.

Beispiel H

Die auswärtige Tätigkeit eines Speditionsfahrers beginnt am Montag um 20 Uhr und endet am Dienstag um 6 Uhr. Um 22 Uhr nimmt er ein Abendessen ein (= Mahlzeitengestellung des Arbeitgebers).

Arbeitnehmer, die auswärts über Nacht ohne Übernachtung tätig und mehr als acht Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend sind, erhalten eine Verpflegungspauschale in Höhe von 12 € (= sog. Mitternachtsregelung). Die Verpflegungspauschale ist für den Dienstag (= Tag der überwiegenden Abwesenheit) zu gewähren und wegen der Mahlzeitengestellung in Form des Abendessens am Montag um 9,60 € (= 40% von 24 €) zu kürzen.

Die **Kürzung** der Verpflegungspauschalen ist tagesbezogen **bis maximal 0 €** vorzunehmen.

Beispiel I

Der Arbeitnehmer bekommt von seinem Arbeitgeber am Abreisetag einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit ein Frühstück und ein Mittagessen zur Verfügung gestellt. Diese Mahlzeitengestellung führt zu einer Kürzung der Verpflegungspauschale:

Verpflegungspauschale			12,00 €
Kürzung wegen Frühstück	20% von 24 € =	4,80 €	
Kürzung wegen Mittagessen	40% von 24 € =	<u>9,60 €</u>	
Summe der Kürzungen		14,40 € höchstens	<u>12,00 €</u>
Verpflegungspauschale			0,00 €

Eine Kürzung der Verpflegungspauschale kann nur bis 0 € erfolgen. Der übersteigende Kürzungsbetrag von hier 2,40 € (14,40 € abzüglich 12 €) ist weder als Arbeitslohn anzusetzen noch aus steuerlicher Sicht z.B. vom Nettolohn des Arbeitnehmers einzubehalten.

Auch für **Tätigkeiten im Ausland** gibt es ab 2014 **nur noch zwei Pauschalen** in Höhe von 120% und 80% der Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz unter den gleichen Voraussetzungen wie bei den inländischen Pauschbeträgen für

Verpflegungsmehraufwendungen (§ 9 Abs. 4a Satz 5 EStG). Die entsprechenden Beträge sind durch BMF-Schreiben vom 11.11.2013 (BStBl. I S. 1467) bekannt gemacht worden. Zum 1.1.2015 sollen noch neue Auslandstagegelder bekannt gegeben werden.

Beispiel J

Ein Arbeitnehmer fliegt am Mittwochabend aus New York von einer auswärtigen Tätigkeit zurück nach Frankfurt. Die Landung erfolgt am Donnerstag um 6 Uhr.

Für Mittwoch kann die volle Auslandspauschale für New York (48 €) und für Donnerstag die entsprechende Auslandspauschale für den Rückreisetag (32 €) in Anspruch genommen werden; maßgebend für die Bestimmung der Verpflegungspauschale ist der letzte Tätigkeitsort im Ausland. Bei einer Mahlzeitengestellung an Bord des Flugzeugs ist die Verpflegungspauschale zu kürzen.

Beispiel K

Eine rumänische Saisonarbeitskraft tritt freitags um 22 Uhr am Heimatort (= Ort des Lebensmittelpunktes) die Reise zur Aufnahme der Tätigkeit in Deutschland an. Die Ankunft in Deutschland ist samstags um 20 Uhr. Freitags befindet sich der Arbeitnehmer um 24 Uhr noch in Rumänien. In welcher Höhe können steuerlich Verpflegungspauschalen berücksichtigt werden?

Für Freitag (= Anreisetag) steht dem Arbeitnehmer die Verpflegungspauschale in sinngemäßer Anwendung des BMF-Schreibens vom 11.11.2013 (BStBl. I S. 1467) für Rumänien in Höhe von 18 € zu. Für Samstag (Ankunft im Inland) beträgt die Verpflegungspauschale 24 €.

Die vorstehend erwähnten Grundsätze zur **Kürzung der Verpflegungspauschalen** bei einer **Mahlzeitengestellung** durch den Arbeitgeber gelten auch bei **Auslandsreisen**, wobei für die Berechnung der Kürzungsbeträge auf den ausländischen Pauschbetrag für 24 Stunden Abwesenheit abzustellen ist.

Beispiel L

Einem Arbeitnehmer, der während einer geschäftlichen Auslandsreise übernachtet, wird die steuerfreie Übernachtungspauschale erstattet, da diese höher ist als die angefallenen tatsächlichen Kosten. Ist die Verpflegungspauschale wegen des in den tatsächlichen Kosten enthaltenen Frühstücks zu kürzen?

Durch den Ersatz der Übernachtungskosten in Höhe der für Auslandsreisen maßgebenden Übernachtungspauschale werden nur Übernachtungskosten erstattet. Folglich ist keine Kürzung vorzunehmen. Selbst aus der Verbuchung der Rechnung in

der Finanzbuchhaltung werden aus Vereinfachungsgründen keine Rückschlüsse gezogen, ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer nicht doch ein Frühstück zur Verfügung gestellt hat.

e) Unterkunftskosten bei doppelter Haushaltsführung und beruflich veranlasste

Auswärtstätigkeit

Als Unterkunftskosten für eine **doppelte Haushaltsführung im Inland** werden die dem Arbeitnehmer tatsächlich entstandenen Aufwendungen für die Nutzung der Wohnung oder Unterkunft anerkannt, **höchstens** bis zu einem nachgewiesenen Betrag von **1000 € monatlich**. Der Höchstbetrag umfasst sämtliche Aufwendungen für die Zweitwohnung, insbesondere Miete und Nebenkosten, aber z.B. auch Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze. Bei Maklergebühren für eine "gefundene" Mietwohnung handelt es sich allerdings um Umzugskosten (vgl. R 9.9 Abs. 2 LStR), die nicht in die 1000-Euro-Grenze mit einzubeziehen sind und daher weiterhin vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet bzw. vom Arbeitnehmer als Werbungskosten abgezogen werden können.

Die tatsächlichen Unterkunftskosten anlässlich einer beruflich veranlassten **Auswärtstätigkeit** werden in den **ersten vier Jahren** grundsätzlich **in voller Höhe** und **nach Ablauf** dieses 48-Monats-Zeitraum – in Anlehnung an die neue Regelung bei der doppelten Haushaltsführung – im Inland mit **höchstens 1000 € monatlich** berücksichtigt.

Bei einer doppelten Haushaltsführung im **Ausland** sind die Aufwendungen in tatsächlicher Höhe notwendig, soweit sie die ortsübliche **Miete** für eine nach Lage und Ausstattung **durchschnittliche Wohnung** am Ort der ersten Tätigkeitsstätte mit einer Wohnfläche bis zu **60 qm** nicht überschreiten. Entsprechendes gilt sinngemäß bei einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Ausland nach Ablauf von 48 Monaten.

f) Verrechnung von Reisekostenvergütungen

Es ist seit jeher zulässig, dass zur Ermittlung der steuerfreien Reisekosten die einzelnen Aufwendungsarten zusammengefasst werden dürfen. Die Leistungen sind steuerfrei, soweit sie die Summe der steuerfrei zulässigen Leistungen nicht übersteigen. Dabei können mehrere Reisen zusammengefasst abgerechnet werden (R 3.16 Sätze 1 und 2 LStR).

Es wird von der Finanzverwaltung zudem nicht beanstandet, wenn der Arbeitgeber in den Fällen, in denen steuerlich keine Verpflegungspauschale steuerfrei gezahlt werden darf (Auswärtstätigkeit bis zu acht Stunden, Ablauf der Dreimonatsfrist, keine Aufzeichnung der Abwesenheitszeiten), eine Verrechnung des **steuerpflichtigen Sachbezugswerts** für die

Mahlzeitengestellung mit den **steuerfrei** zu erstattenden **Fahrt- oder Reisenebenkosten** vornimmt.

Beispiel A

Arbeitnehmer A nimmt an einem auswärtigen Seminar mit Mittagessen teil und ist sieben Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend. Da er seinen privaten Pkw für die 100 km Fahrt nutzt, kann der Arbeitgeber ihm 30 € als Fahrkosten (100 km x 0,30 €) steuerfrei erstatten.

Den Sachbezugswert von 3 € für das Mittagessen kann der Arbeitgeber pauschal mit 25% besteuern (zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) oder einen Betrag von 3 € von den zu erstattenden Fahrkosten von 30 € abziehen. Im zuletzt genannten Fall hat der Arbeitnehmer das Mittagessen in Höhe des steuerlichen Werts bezahlt mit der Folge, dass der geldwerte Vorteil aus der Mahlzeitengestellung 0 € beträgt.

Beispiel B

Ein Arbeitnehmer wird im Rahmen einer längerfristigen beruflichen Auswärtstätigkeit für die Dauer von sechs Monaten (= 110 Arbeitstage) an derselben Tätigkeitsstätte tätig. Die arbeitstägliche Abwesenheit von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte beträgt jeweils mehr als 8 Stunden. Als Reisekosten sind ihm lediglich Verpflegungsmehraufwendungen entstanden. Nach der betrieblichen Reisekostenregelung hat der Arbeitnehmer einen Anspruch auf Verpflegungspauschalen in Höhe von insgesamt 660 € (110 Arbeitstage á 6 €). Für die sechs Monate stellt der Arbeitnehmer einen zusammengefassten Antrag auf Erstattung der Reisekosten. Kann der in den ersten drei Monaten nicht ausgeschöpfte Höchstbetrag für Verpflegungspauschalen auf Grund der einheitlichen Abrechnungen auf die in den Folgemonaten gewährten Verpflegungspauschalen übertragen werden? Zur Ermittlung der steuerfreien Reisekosten dürfen die einzelnen Aufwendungsarten zusammengefasst werden (R 3.16 Sätze 1 und 2 LStR). Die Leistungen sind steuerfrei, soweit sie die Summe der steuerfrei zulässigen Leistungen nicht übersteigen. Dabei können mehrere Reisen zusammengefasst abgerechnet werden. Der Höchstbetrag für die steuerfreie Erstattung von Reisekosten (hier nur Verpflegungsmehraufwendungen) beträgt insgesamt 660 € (55 Arbeitstage x 12 €). Die nach der betrieblichen Reisekostenregelung gewährte Reisekostenerstattung beträgt für die zusammen abgerechneten Auswärtstätigkeiten ebenfalls 660 € (6 Monate = 110 Arbeitstage á 6 €). Die erstatteten Reisekosten übersteigen nicht die Summe der steuerfrei zulässigen Leistungen, so dass die Erstattung insgesamt - also in voller Höhe - steuerfrei bleibt.