

MANDANTENINFORMATION

Reisekostenabrechnung 2017

Kosten, die einem Arbeitnehmer durch berufsbedingte Reisen entstehen, können von ihm als Werbungskosten bei der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden. Alternativ kann der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer Reisekosten steuer- und sozialversicherungsfrei erstatten. Zu den Reisekosten gehören Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten.

1. Berufliche Auswärtstätigkeit als Voraussetzung

Für die Anerkennung von Reisekosten ist eine Auswärtstätigkeit, d. h. ein berufliches Tätigwerden **außerhalb der Wohnung** und **außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte** erforderlich.

Dem Begriff der **ersten Tätigkeitsstätte** kommt damit eine zentrale Bedeutung bei, denn nur wenn die Tätigkeit ohne bzw. außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte verrichtet wird (und außerhalb der Wohnung), werden Reisekosten anerkannt.

Betätigt sich der Arbeitnehmer in der ersten Tätigkeitsstätte,

- kann bei Fahrten zu dieser nur die viel niedrigere Entfernungspauschale angesetzt werden,
- gibt es keine Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen,
- können Unterkunftskosten nur unter den Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden.

Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte wurde vom Gesetzgeber mit Wirkung zum 01.01.2014 völlig neu geschaffen (§ 9 Abs. 4 EStG). Er ersetzt den zuvor verwendeten Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte, nachdem dieser vom BFH zu steuerzahlerfreundlich ausgelegt wurde. Auch die frühere Unterscheidung von Dienstreisen, Fahrtätigkeit und Einsatzwechselfähigkeit ist hinfällig.

Ob eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, ist anhand der folgenden Merkmale zu entscheiden:

1. Eine erste Tätigkeitsstätte kann ein Arbeitnehmer nur am Ort **einer Betriebsstätte** seines Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten (Kunden) haben.
2. Eine erste Tätigkeitsstätte liegt immer vor, wenn der Arbeitnehmer nach Tarif- oder Arbeitsvertrag einer Tätigkeitsstätte **dauerhaft zugeordnet ist** und dort (im Zweifel nur in ganz geringem Umfang) **tätig werden** soll. Nur dann, wenn die Zuordnung allein aus tarifrechtlichen, mitbestimmungsrechtlichen oder organisatorischen Gründen erfolgt, ohne dass der Arbeitnehmer in der Einrichtung tätig wird, bewirkt die Zuordnung kein Entstehen einer ersten Tätigkeitsstätte.

Damit nimmt das Arbeits- bzw. Dienstrecht eine stärkere Rolle ein, als die tatsächlichen Gegebenheiten. Ist die Zuordnung getroffen, spielt es keine Rolle, in welcher betrieblichen Einrichtung der Arbeitnehmer tatsächlich überwiegend tätig wird oder ob er die erste Tätigkeitsstätte regelmäßig aufsucht oder nicht. Die Arbeitgeber tragen daher eine wesentliche Verantwortung für die steuerlichen Belange Ihrer Arbeitnehmer.

Das Kriterium der Dauerhaftigkeit wird erfüllt, wenn die Zuordnung

- unbefristet,
- für die Dauer des gesamten Dienstverhältnisses oder
- über einen befristeten Zeitraum von mehr als 48 Monaten erfolgt.

Die Zuordnungsentscheidung muss eindeutig sein und dokumentiert werden. Neben Regelungen in einem Vertrag sollen auch Protokollnotizen, Reisekostenabrechnungen oder der Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Fahrten zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte ausreichen.

3. Gibt es keine arbeitsrechtliche Zuordnung des Arbeitnehmers oder ist sie nicht eindeutig, kann trotzdem eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen, wenn **quantitative Kriterien** erfüllt werden. Eine erste Tätigkeitsstätte entsteht, wenn der Arbeitnehmer in einer betrieblichen Einrichtung dauerhaft
 - typischerweise **arbeitstäglich** oder
 - **je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage** oder
 - mindestens **ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit** tätig werden *soll* (vorausschauende Betrachtung). Auch die quantitativen Kriterien müssen voraussichtlich dauerhaft erfüllt werden (unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses, mehr als 48 Monate).
4. Ein Arbeitnehmer kann je Dienstverhältnis **nicht mehr als eine** erste Tätigkeitsstätte haben. Erfüllen mehrere Tätigkeitsstätten die quantitativen Voraussetzungen, gilt im Zweifel diejenige Tätigkeitsstätte als die erste, die der Wohnung des Arbeitnehmers am nächsten liegt.

Beispiel 1:

Arbeitnehmer A übt seine Berufstätigkeit an drei Tagen in der Woche am Sitz des Arbeitgebers in Münster aus. Zwei Tage in der Woche nimmt er Aufgaben in der Zweigniederlassung des Arbeitgebers in Dortmund wahr. A wohnt mit seiner Familie in einem Vorort von Dortmund.

Lösung: Beide Tätigkeitsstätten erfüllen die Voraussetzungen, um eine erste Tätigkeitsstätte darstellen zu können. Wird vom Arbeitgeber keine erste Tätigkeitsstätte bestimmt, wird die jeweilige Entfernung zur Wohnung des A als Entscheidungskriterium herangezogen. A hat trotz des geringe-

ren Arbeitseinsatzes in Dortmund dort seine erste Tätigkeitsstätte. Für die Tage, an denen er in Münster tätig wird, liegt eine Auswärtstätigkeit vor.

5. Eine **Bildungseinrichtung** (z. B. eine Hochschule), die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zweck eines Vollzeitstudiums oder einer anderen vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird, gilt ebenfalls als erste Tätigkeitsstätte. Zweitausbildungen in Vollzeit führen also nicht zu Reisekosten. Für die erste Berufsausbildung im Leben ist überhaupt kein Werbungskostenabzug möglich; stattdessen sieht das EStG einen (in vielen Fällen steuerlich unattraktiven) Sonderausgabenabzug vor.

Denkbar ist, dass ein Arbeitnehmer überhaupt **keine erste Tätigkeitsstätte** hat. Die ist typischerweise der Fall, wenn keine dauerhafte arbeits- oder dienstrechtliche Zuordnung getroffen wurde und der Arbeitnehmer auch die quantitativen Grenzen nicht überschreitet.

Ohne erste Tätigkeitsstätte ist eine permanente Auswärtstätigkeit zu bejahen und Reisekosten sind steuerlich abzugsfähig. Dies kommt typischerweise in folgenden Fällen vor:

- Tätigkeit in verschiedenen Niederlassungen, von denen keine eine zentrale Bedeutung hat
- Tätigkeit an wechselnden Einsatzstellen (z. B. Baustellen, wechselnde Kundenbetriebe bei Leiharbeitern) und
- Tätigkeit auf einem Fahrzeug (Schiff, Omnibus, Straßen-, U-Bahn, Flugzeug),
- Tätigkeit in einem so genannten weiträumigen Tätigkeitsgebiet (großer Hafen, Forstgebiet).

Beispiel 2:

Ein Pharmareferent, dem für seine Kundenbesuche ein Firmenwagen auch zu privaten Zwecken zur Verfügung steht, hat nach der Dienstanweisung seines Arbeitgebers jeden Freitag seine Firma aufzusuchen, um die Aufträge der abgelaufenen Woche abzurechnen und die Aufträge für die kommende Wochentour zusammenzustellen. Eine dienstrechtliche Zuordnung zum Unternehmenssitz wurde nicht getroffen.

Lösung: Der Außendienstmitarbeiter sucht seinen Arbeitgeber zwar regelmäßig für einen Tag in der Woche auf und erbringt damit auch einen nicht nur unwesentlichen Teil seiner Arbeitsleistung am Betriebssitz des Arbeitgebers. Dennoch reicht dies nicht, um die quantitativen Kriterien für das Entstehen einer ersten Tätigkeitsstätte zu erfüllen. Mangels einer solchen werden sämtliche Fahrten, also auch die zum und vom Betrieb, nach den Grundsätzen einer beruflichen Auswärtstätigkeit behandelt. Die Firmenwagenbesteuerung für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, insbesondere der 0,03 %-Zuschlag im Rahmen der 1 %-Regelung, entfällt. Die für die Frage des Ansatzes einer Pauschale für den Verpflegungsmehraufwand relevante Zeitspanne beginnt mit dem Verlassen der Privatwohnung und endet bei deren Erreichen. Dies gilt sogar für den Freitag, den er regelmäßig am Unternehmenssitz arbeitet.

Beispiel 3:

Ein Niederlassungsleiter betreut fünf Niederlassungen des Arbeitgebers, wofür ihm ein Dienstwagen zur Verfügung steht, den er auch privat nutzen darf. Es bestehen keinerlei Auflagen, dass an einer der Niederlassungen mindestens ein Drittel der regelmäßigen Arbeitszeit zu verbringen ist. Eine dienstrechtliche Zuordnung zu einer Niederlassung wurde nicht getroffen.

Lösung: Der Niederlassungsleiter hat keine erste Tätigkeitsstätte. Die Besteuerung von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfällt und es können Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand geltend gemacht werden.

Beispiel 4:

Ein Monteur fährt jeden Tag zum Sitz seines Arbeitgebers, übernimmt einen Kundendienstwagen und arbeitet die ihm zugewiesenen Aufträge ab. Abends kehrt er zum Arbeitgeber zurück, übergibt die

Kundendienstabrechnungen und fährt mit seinem Privatwagen nach Hause. Eine dienstrechtliche Zuordnung zum Unternehmenssitz wurde nicht getroffen.

Der Monteur hat keine erste Tätigkeitsstätte. Damit beginnt z. B. der relevante Zeitraum für den Verpflegungsmehraufwand bereits mit dem Verlassen der Wohnung. Aber: Indem der Monteur arbeitstäglich den Betriebssitz des Arbeitgebers aufsucht, darf er – trotz des Fehlens einer ersten Tätigkeitsstätte – nur die Entfernungspauschale für die Wege von der Wohnung zum Betrieb ansetzen. Näheres siehe unten unter „Sammelpunkt“.

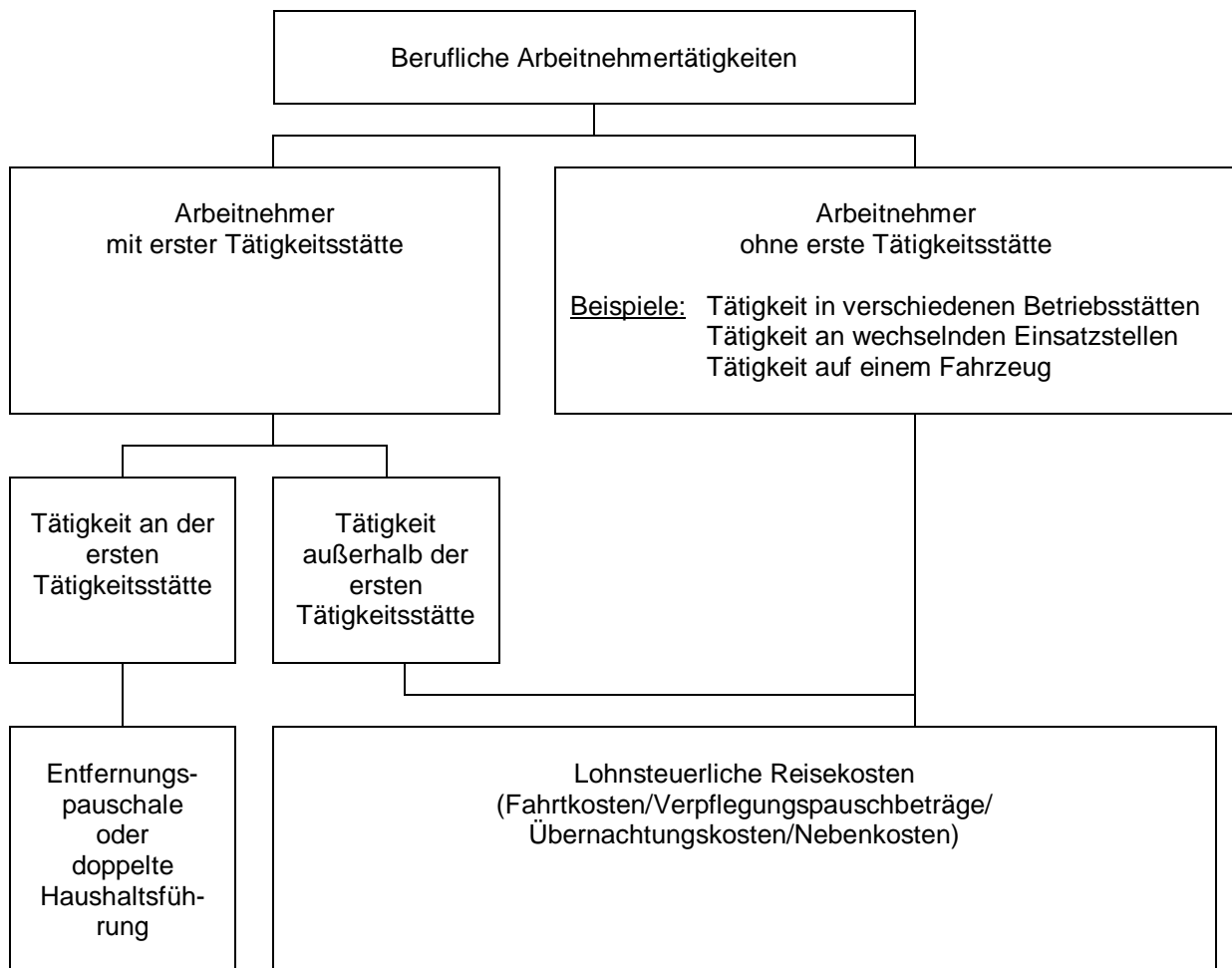
Beispiel 5:

Ein bei einer Zeitarbeitsfirma (unbefristet) beschäftigter Hochbauingenieur ist von dieser für 2 Jahre an ein Kundenunternehmen überlassen worden.

Lösung: Durch die zweijährige Befristung der Überlassung entsteht beim Kundenunternehmen keine erste Tätigkeitsstätte. Für die Fahrt zum Beschäftigungsort sind Werbungskosten nach den Grundsätzen der Reisekostenabrechnung abzugsfähig.

Hinweis: Selbst bei einer Überlassung ohne zeitliche Befristung „bis auf Weiteres“ kann nach einem Urteil des FG Niedersachsen nicht davon ausgegangen werden, dass die Zuordnung unbefristet ist. Dies gilt zumindest dann, wenn eine jederzeitige Versetzung zu einem anderen Kunden möglich ist. Die Finanzverwaltung ist hier anderer Auffassung.

Solange Reisekosten wegen vorübergehender Auswärtstätigkeit geltend gemacht werden, ist die Annahme einer doppelten Haushaltsführung ausgeschlossen.



Achtung: In zwei Fällen sind trotz des Vorliegens der Voraussetzungen für den Ansatz von Reisekosten die tatsächlichen Fahrtkosten nicht abzugsfähig, sondern nur die niedrige Entfernungspauschale. Alle übrigen Reisekosten (insbesondere also der Verpflegungsmehraufwand) sind von dieser Einschränkung nicht berührt.

Fall 1: Sammelpunkt

Sucht der Arbeitnehmer (ohne erste Tätigkeitsstätte) zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit auf Anweisung des Arbeitgebers dauerhaft typischerweise arbeitstäglich einen bestimmten Punkt auf, ist für die Fahrt zu diesem Punkt nur die Entfernungspauschale abzugsfähig.

Beispiel:

Ein Monteur fährt jeden Morgen zur Firma des Arbeitgebers, holt ein Kundendienstfahrzeug ab und bringt dieses abends zurück.

Sofern sich Arbeitnehmer arbeitstäglich an einer bestimmten Stelle treffen, um von dort aus als Fahrgemeinschaft gemeinsam den Arbeitsweg anzutreten, liegt kein Sammelpunkt im Sinne des Reisekostenrechts vor, weil es an der Anweisung des Arbeitgebers fehlt.

Fall 2: Weiträumiges Tätigkeitsgebiet

Fährt der Arbeitnehmer auf dienstliche Anweisung dauerhaft typischerweise arbeitstäglich zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet, ist für die Fahrt von der Wohnung bis zu diesem Gebiet ebenfalls nur die Entfernungspauschale abzugsfähig. Dies betrifft nach Rz. 41 des BMF-Schreibens vom 24.10.2014 beispielsweise Forstarbeiter, Postzusteller und Hafendarbeiter. Hingegen sind Vertriebsmitarbeiter, die für eine bestimmte Region zuständig sind, aber auch mobile Pflegekräfte und Schornsteinfeger nicht betroffen.

Fahrten innerhalb des Tätigkeitsgebietes und Fahrten zum Tätigkeitsgebiet, soweit sie die kürzeste Entfernung zur Wohnung überschreiten, sind von dieser Einschränkung nicht betroffen.

Beispiel:

Ein Forstmitarbeiter fährt arbeitstäglich in ein größeres Waldstück des Arbeitgebers. Die kürzeste Entfernung zwischen der Wohnung und einem Zugang zum Waldstück beträgt 8 km. Für diese 8 km ist die Entfernungspauschale abzugsfähig, für alle weitergehenden Fahrten im und zum Wald die tatsächlichen Fahrtkosten bzw. die Kilometerpauschale.

2. Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeiten

0,30 € pro gefahrenen Kilometer bei Nutzung eines Pkw (0,20 € bei Motorrad/-roller bzw. Moped/Mofa) oder anteilige nachgewiesene tatsächliche Gesamtkosten bzw. entrichteter Fahrpreis bei öffentlichen Verkehrsmitteln.

3. Verpflegungsmehraufwand bei Auswärtstätigkeiten

Der Aufwand, der einem Arbeitnehmer dadurch entsteht, dass er sich bei Auswärtstätigkeit verpflegen muss und dafür nicht auf die gewohnte Infrastruktur zurückgreifen kann (z. B. Betriebskantine), wird als sog. Verpflegungsmehraufwand pauschal berücksichtigt. Für den häufigsten Fall, den eintägigen Tätigkeiten im Inland mit einer Abwesenheit von *mehr* als acht Stunden können hierfür 12 Euro angesetzt werden.

Nach § 9 Abs. 4a EStG dürfen Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Auswärtstätigkeit **nur pauschal** angesetzt werden, **ein Einzelnachweis ist nicht möglich**. Die pauschalen Tagegelder dürfen für ein und dieselbe Auswärtstätigkeit maximal für drei Monate als Werbungskosten angesetzt bzw. vom Arbeitgeber steuer- und sv-frei erstattet werden, selbst wenn die vorübergehende Auswärtstätigkeit länger dauern sollte.

Zur Frage der Berechnung der Dreimonatsfrist für ein und dieselbe Auswärtstätigkeit: Liegt dem Grunde nach eine Auswärtstätigkeit vor, ist zwischen derselben (nämlichen) und einer neuen Auswärtstätigkeit zu differenzieren. Von derselben Auswärtstätigkeit geht die Finanzverwaltung aus, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte an mindestens drei Tagen wöchentlich aufgesucht wird.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist Architekt und betreut ein Großprojekt. Im Büro liegt seine erste Tätigkeitsstätte. Ein- bis zweimal wöchentlich wird die Baustelle angefahren. Jede Woche liegt eine neue Auswärtstätigkeit vor. Tagegelder können zeitlich unbefristet steuerfrei erstattet oder steuermindernd geltend gemacht werden. Entsprechendes gilt auch für die Fahrtkosten. Wäre der Architekt regelmäßig an drei oder mehr Tagen auf einer Baustelle, könnte er Verpflegungsmehraufwendungen nur für insgesamt drei Monate ansetzen. Dagegen dürfen die Fahrtkosten unbefristet geltend gemacht werden.

Bei ein und derselben längerfristigen Auswärtstätigkeit kommt es häufig zu Unterbrechungen. Dauert eine Unterbrechung unabhängig von deren Ursache mindestens vier Wochen, führt dies zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist.

Bei dem Einsatz auf einem **Fahrzeug** gilt die Dreimonatsfrist nicht, so dass Verpflegungsmehraufwendungen zeitlich unbefristet erstattet bzw. als Werbungskosten angesetzt werden können. Auch bei einer Tätigkeit in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet findet die Frist keine Anwendung.

Inland

Bei Auswärtstätigkeiten **im Inland** sind die Verpflegungsmehraufwendungen pauschal für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer von seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist, mit folgenden Pauschbeträgen anzusetzen:

	Pauschbeträge ohne mit Pauschalversteuerung	

<u>Abwesenheit ohne auswärtige Übernachtung</u>		
mehr als 8 Stunden	12,00 €	24,00 €
<u>Abwesenheit mit auswärtiger Übernachtung</u>		
Abwesenheit 24 Stunden pro Tag	24,00 €	48,00 €
An- und Abreisetag (unabhängig vom Umfang der Abwesenheit)	12,00 €	24,00 €

Wird mehr als der steuer- und sozialabgabenfreie Pauschbetrag vom Arbeitgeber vergütet, kann der den einfachen Pauschbetrag übersteigende Betrag pauschal mit 25 % vom Arbeitgeber versteuert werden. Die zusätzliche Zahlung ist beim Arbeitnehmer dann steuer- und sozialabgabenfrei. Wird der doppelte Pauschbetrag übertroffen, ist der übersteigende Betrag voll steuer- und sozialabgabenpflichtig.

Beispiel:

Der Arbeitgeber erstattet seinem Arbeitnehmer für eine 9-stündige Auswärtstätigkeit 30,00 €

Lösung:

12,00 € sind steuer- und sozialversicherungsfrei

12,00 € unterliegen der Pauschalversteuerung mit 25 %, sozialversicherungsfrei

6,00 € werden beim Arbeitnehmer lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtig

Führt der Arbeitnehmer an einem Kalendertag mehrere Auswärtstätigkeiten durch, sind die Abwesenheitszeiten an diesem Kalendertag zusammenzurechnen.

Übt der Arbeitnehmer seine auswärtige Tätigkeit über Nacht aus, ohne dass er übernachtet, steht ihm der Pauschbetrag zu, wenn die Abwesenheit insgesamt mehr als 8 Stunden dauert.

Beispiel:

Ein LKW-Fahrer startet seine Auswärtstätigkeit um 18.00 Uhr und beendet sie am Folgetag um 5.00 Uhr. Die Abwesenheitsdauer überschreitet mit 11 Stunden die notwendige Zeit von mehr als 8 Stunden, ihm steht der Pauschbetrag i.H.v. 12,00 € zu.

Ausland

Bei Auswärtstätigkeiten **im Ausland** treten an die Stelle des oben aufgeführten Pauschbetrages länderweise unterschiedliche Pauschbeträge (Auslandstagegelder), die vom Bundesministerium der Finanzen bekannt gemacht werden (bei Bedarf kann eine entsprechende Aufstellung bei uns abgerufen werden).

Mahlzeitengestellung bei Auswärtstätigkeit

Hat der Arbeitnehmer während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit Mahlzeiten in üblicher Preislage (bis zu 60 €) vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten, ist wie folgt zu unterscheiden:

1. Steht dem Arbeitnehmer für den betreffenden Tag die Pauschale für Verpflegungsmehraufwendungen nicht zu (z. B. weil die Abwesenheitsdauer nur 7 Stunden beträgt oder die Auswärtstätigkeit bereits länger als drei Monate andauert), kann der geldwerte Vorteil dieser Mahlzeit mit dem relativ niedrigen amtlichen Sachbezugspreis (in 2017 sind das 3,17 € für ein Mittag- oder Abendessen, 1,70 € für ein Frühstück) bewertet und in dieser Höhe als Arbeitslohn individuell versteuert werden.

Neu ab 2014 ist die Möglichkeit, die mit dem Sachbezugswert bewertete Mahlzeit vom Arbeitgeber pauschal mit 25 % zu besteuern.

2. Hat der Arbeitnehmer hingegen Anspruch auf den Abzug eines Pauschbetrages für Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten, ist die Versteuerung der Mahlzeit als Arbeitslohn zu Sachbezugswerten ausgeschlossen. Stattdessen ist die Verpflegungspauschale, die dem Arbeitnehmer steuerfrei erstattet werden kann bzw. die er als Werbungskosten in seiner Steuererklärung geltend machen kann, zu kürzen um

4,80 € für ein Frühstück

9,60 € für ein Mittagessen

9,60 € für ein Abendessen

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist auf einer zweitägigen Auswärtstätigkeit. Der Arbeitgeber hat die für den Arbeitnehmer am ersten Tag ein Abendessen und am Folgetag ein Frühstück gebucht und gemeinsam mit den Übernachtungskosten bezahlt.

Lösung: Dem Arbeitnehmer stehen folgende verbleibenden Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen zu:

Anreisetag:	volle Pauschale	12,00 €	
	Kürzung Abendessen	./. 9,60 €	
	verbleiben	2,40 €	2,40 €
Abreisetag:	volle Pauschale	12,00 €	
	Kürzung Frühstück	./. 4,80 €	
	verbleiben	7,20 €	7,20 €
Summe			9,60 €

Der *Arbeitgeber* kann dem Arbeitnehmer für diese Reise insgesamt 9,60 € Lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei für Verpflegungsmehraufwand auszahlen. Zahlt der Arbeitgeber keine Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand, sondern nur die Übernachtungskosten einschließlich der Restaurantrechnung, kann der *Arbeitnehmer* die für diese Reise verbleibenden Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand i. H. v. 9,60 € in seiner Einkommensteuererklärung als Werbungskosten abziehen.

Die oben genannten Kürzungsbeträge gelten nur für das Inland. Im Ausland berechnen sie sich aus der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden Verpflegungspauschale. Die Kürzung beträgt 20 % dieser Pauschale für ein zur Verfügung gestelltes Frühstück und jeweils 40 % für ein Mittag- oder Abendessen.

Die Kürzung der Pauschale kann in jedem Fall maximal auf 0 € vorgenommen werden.

Damit das Finanzamt des Arbeitnehmers Kenntnis von der Mahlzeitengestellung bekommt und dies bei der Besteuerung berücksichtigen kann, muss der Arbeitgeber in allen Fällen, in denen er (oder auf seine Veranlassung ein Dritter) einem Arbeitnehmer während einer Auswärtstätigkeit eine Mahlzeit zur Verfügung stellt, in der Lohnsteuerbescheinigung ein großes M ausweisen. Um diesen Ausweis zu erzeugen, ist der Arbeitgeber verpflichtet, das Merkmal M im Lohnkonto aufzuzeichnen.

Zur Besteuerung mit dem Sachbezugswert bzw. zur Kürzung der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen kommt es nur, wenn die Mahlzeit entweder vom Arbeitgeber unmittelbar abgegeben wird oder (was wesentlich häufiger vorkommt) auf Veranlassung des Arbeitgebers von einem Dritten abgegeben wird. Die Arbeitgeberveranlassung ist gegeben, wenn dieser Tag und Ort der Mahlzeitengestellung bestimmt. Davon ist auszugehen, wenn

- die Aufwendungen vom Arbeitgeber dienst- oder arbeitsrechtlich erstattet werden und
- die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist oder es sich um eine Kleinbetragsrechnung ohne Ausweis des Rechnungsempfängers handelt.

Bei Mahlzeitengestellung denkt man in erster Line an die Bewirtung in einem Restaurant oder das Frühstück in einem Hotel. Viel häufiger sind aber Fälle, in denen die Mahlzeit Bestandteil einer anderen Leistung ist. z. B. das Mittagessen bei einer Fortbildungsveranstaltung oder das Frühstück im Flugzeug.

Richtig kompliziert wird es bei der Teilnahme an Geschäftsessen (z. B. mit Geschäftspartnern), Arbeitsessen und Essen im Rahmen einer Betriebsveranstaltung. Diese stellen zwar keinen Arbeitslohn beim Beschäftigten dar (weswegen es nicht zu einer Besteuerung mit dem Sachbezugswert kommt); steht dem Beschäftigten aber eine Pauschale für Verpflegungsmehraufwand zu, muss diese aber gekürzt werden.

4. Übernachungskosten

a) Grundsatz: nur tatsächliche und nachgewiesene Übernachtungskosten sind als Werbungskosten abziehbar

Übernachungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die Arbeitnehmern im Rahmen einer Auswärtstätigkeit für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung entstehen. Benutzt der Arbeitnehmer ein Mehrbettzimmer gemeinsam mit Personen, die zu dem Arbeitgeber in keinem Dienstverhältnis stehen, so sind die Aufwendungen maßgebend, die bei Inanspruchnahme eines Einzelzimmers im selben Haus entstanden wären. Führt auch die weitere Person eine Auswärtstätigkeit durch, so sind die tatsächlichen Unterkunftskosten gleichmäßig aufzuteilen.

Übernimmt der Arbeitgeber die Übernachtungskosten nicht oder nicht vollständig, darf der Arbeitnehmer nur tatsächlich entstandene Übernachtungskosten als Werbungskosten geltend machen. Dies gilt gleichermaßen für Übernachtungen im In- und Ausland. Demgegenüber hat der Arbeitgeber die Möglichkeit, seinem Arbeitnehmer Übernachtungskosten pauschal steuerfrei zu erstatten (siehe hierzu 4c).

Stellt die Unterkunft am auswärtigen Tätigkeitsort die einzige Unterkunft des Arbeitnehmers dar, liegt keine berufliche Veranlassung vor und die Kosten sind nicht erstattungsfähig bzw. als Werbungskosten abzugsfähig.

b) Erstattung von Übernachtungskosten: Kürzung um beinhaltenes Frühstück

Es dürfen nur die nachgewiesenen *Übernachungskosten* lohnsteuerfrei ersetzt werden. Weil die Übernachtungskosten dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %, das Frühstück jedoch dem Normal-Umsatzsteuersatz von 19 % unterliegen, wird in der Hotelrechnung häufig Übernachtungspreis und Frühstückspreis getrennt ausgewiesen. Damit ist die Höhe der Übernachtungskosten ohne Frühstück klar ersichtlich. Erfolgt kein getrennter Ausweis auf der Rechnung, ist der Preis für das Frühstück mit 20 % der für den Unterkunftsort maßgeblichen Verpflegungspauschale für eine Abwesenheit von 24 Stunden anzusetzen, im Inland also 4,80 €.

Übernimmt der Arbeitgeber auch die Kosten für das Frühstück, liegt darin ein zu steuernder geldwerter Vorteil. Die Behandlung ist vorstehend unter 3 „Mahlzeitengestellung“ beschrieben. Da bei einer Auswärtstätigkeit, die eine Übernachtung beinhaltet, regelmäßig ein Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen abzugsfähig ist, ist stets der Pauschbetrag zu kürzen (z. B. um 4,80 € bei einem Hotelfrühstück im Inland). Etwas anderes gilt nur, wenn die Dreimonatsfrist für den Abzug der Verpflegungspauschale abgelaufen ist. In diesen Fällen ist die Mahlzeitengestellung mit dem amtlichen Sachbezugswert anzusetzen.

Hotelrechnungen enthalten häufig neben den Übernachtungskosten eine Kostenposition "Business-Package", "Servicepauschale" oder ähnliches; in dieser Position sind regelmäßig neben dem Frühstück weitere Serviceleistungen enthalten. Auch hier kommt es im Falle der Erstattung dieser Positionen durch den Arbeitgeber zur entsprechenden Kürzung des Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen. Alternativ kann der

Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Kosten unter Abzug des Sachbezugs (z. B. von 4,80 € bei einem Frühstück im Inland) erstatten.

Die lohnsteuerlichen Folgen stellen sich wie folgt dar:

- Ist die Gewährung des **Frühstücks durch den Arbeitgeber veranlasst**, so kann der Arbeitgeber unabhängig davon, ob in der Hotelrechnung das Frühstück als Sammelposten oder separat ausgewiesen wird, den gesamten Hotelrechnungsbetrag steuerfrei erstatten. Im Gegenzug können die Pauschalen für die Verpflegungsmehraufwendungen nur gekürzt steuerfrei ausgezahlt werden.
- Liegt **keine Frühstücksgestellung durch den Arbeitgeber** vor und ist in einer Rechnung neben der Beherbergungsleistung ein Sammelposten für andere, dem allgemeinen Umsatzsteuersatz unterliegende Leistungen einschließlich Frühstück ausgewiesen, so ist aus Vereinfachungsgründen das Frühstück pauschal mit einem Wert von 4,80 € (20 % des maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen von 24 €) auf diesen Sammelposten anzuwenden. Der verbleibende Teil dieses Sammelpostens ist als steuerfreie Reisenebenkosten zu behandeln, wenn kein Anlass für die Vermutung besteht, dass in diesem Sammelposten etwaige nicht als Reisenebenkosten anzuerkennende Nebenleistungen enthalten sind, wie etwa Pay-TV, private Telefonate oder Massagen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer führt vom 05.02. zum 06.02. eine Reise im Inland durch. Die Voraussetzungen für eine Auswärtstätigkeit sind erfüllt und die Dreimonatsfrist für den Abzug von Verpflegungspauschalen ist noch nicht abgelaufen. Der Beschäftigte legt eine Hotelrechnung über 200 € vor. Ein Frühstück ist in diesem Preis enthalten, auf der Hotelrechnung jedoch nicht gesondert ausgewiesen.

Lösung:

Tagegeld:	5.2.	12,00 €	
	6.2.	<u>12,00 €</u>	24,00 €
Übernachungskosten:	Hotelrechnung	200,00 €	
	abzgl. 20 % von 24 €	<u>4,80 €</u>	<u>195,20 €</u>
steuerfrei erstattbare Reisekosten:			219,20 €

Der Arbeitgeber kann, sofern er die Hotelübernachtung mit Frühstück selbst veranlasst hat, seinem Arbeitnehmer auch den vollen Hotelrechnungsbetrag von 200,00 € erstatten. In diesem Fall muss die Erstattung der Pauschbeträge für den Verpflegungsmehraufwand um 4,80 € gekürzt werden. In der Lohnsteuerbescheinigung für das betreffende Kalenderjahr ist das Merkmal „M“ auszuweisen.

Ist die Hotelrechnung auf den Namen des Arbeitnehmers ausgestellt, kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ebenfalls 219,20 € erstatten (195,20 € für die Übernachtung, 24,00 € Verpflegung).

Es ist sowohl im Inland als auch im Ausland davon auszugehen, dass in den meisten Fällen in den Übernachtungskosten der Preis für das Frühstück nicht enthalten ist, wenn das Frühstück nicht auf der Rechnung aufgeführt ist. Von einer Kürzung der Übernachtungskosten um das Frühstück kann abgesehen werden, wenn der Auswärtstätige auf der Hotelrechnung handschriftlich vermerkt, dass in den Übernachtungskosten kein Frühstück enthalten ist.

c) Pauschale Übernachtungskosten nur für Arbeitgebererstattung

Für jede Übernachtung im Inland darf der Arbeitgeber entweder die tatsächlich angefallenen Übernachtungskosten ersetzen oder einen Pauschbetrag von 20,00 € steuerfrei zahlen. Auch für Übernachtungen im Ausland können wahlweise entweder die tatsächlich angefallenen Übernachtungskosten ersetzt werden oder der vom Bundesfinanzministerium festgesetzte länderspezifische Pauschbetrag für Übernachtungskosten. Dies gilt nicht, wenn der Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder aufgrund dieses Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten hat.

Bei mehrtägigen Reisen ist der Wechsel zwischen Übernachtungspauschale und Einzelnachweis während einer Auswärtstätigkeit möglich. Dies bringt vor allem Vorteile, wenn eine mehrtägige Auswärtstätigkeit sich über das Ausland und Inland erstreckt. Für das Ausland werden die hohen Pauschbeträge in Anspruch genommen, während im Inland die Hotelrechnung vorgelegt wird, welche in der Regel den Pauschbetrag von 20,00 € übersteigt.

d) Keine pauschalen Übernachtungskosten für Arbeitnehmer und Selbständige

Arbeitnehmer, die vom Arbeitgeber ihre Übernachtungskosten nicht ersetzt erhalten, dürfen die Auslandsübernachtungspauschalen nicht als Werbungskosten in Ansatz bringen. Die Arbeitnehmer können damit nur die tatsächlichen Übernachtungskosten – sowohl bei Inlands- als auch bei Auslandsübernachtungen – geltend machen. Damit ist es notwendig, die Einzelbelege über die Übernachtungskosten aufzubewahren. Die Reisekostenregelungen des Lohnsteuerrechts gelten entsprechend auch für Gewinnermittler. Damit können bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns nur die tatsächlichen Übernachtungskosten, nicht aber die Übernachtungspauschalen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

e) Betragsmäßige Begrenzung von Übernachtungskosten bei längerfristiger Auswärtstätigkeit

Grundsätzlich ist die Angemessenheit der Unterkunft (bestimmte Hotelkategorie) nicht zu prüfen. Ist der Arbeitnehmer jedoch längerfristig auswärts tätig, greift eine Deckelung der steuerfrei erstattungsfähigen bzw. als Werbungskosten abziehbaren Kosten von monatlich 1.000 €.

Die Begrenzung greift nach Ablauf von 48 Monaten an derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte im Inland. Dieselbe Tätigkeitsstätte liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer an dieser an mindestens drei Tagen pro Woche tätig wird. Unterbrechungen von weniger als sechs Monaten unterbrechen den Lauf der 48-Monats-Frist nicht.

5. Bewirtungskosten anlässlich einer Auswärtstätigkeit

Bei der Bewirtung von Geschäftsfreunden sind die Bewirtungsaufwendungen im Regelfall nur in Höhe von 70 v. H. abzugsfähig. Der Bewirtungsbeleg muss maschinell erstellt und registriert sein und die verzehrten Speisen und Getränke bezeichnen; die früher gebräuchliche Sammelbezeichnung „Speisen und Getränke“ ist unzureichend. Auf dem Beleg sind alle Personen aufzuführen, die an der Bewirtung teilgenommen haben, **auch** der Steuerpflichtige selbst. Außerdem ist ein spezifizierter Grund für die Bewirtung anzugeben (die Angabe „Arbeitsessen“ reicht nicht, es muss der konkrete und betrieblich veranlasste Inhalt des Bewirtungsgesprächs angegeben werden); Datum und Ort dürfen nicht fehlen. Bitte lesen Sie die

ausführliche Mandanteninformation „Steuerliche Anerkennung von Bewirtungsaufwendungen“.

6. Reisenebenkosten

Berücksichtigungsfähig sind die tatsächlichen Aufwendungen z. B. für:

- (1) Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck;
- (2) Ferngespräche und Schriftverkehr beruflichen Inhalts mit dem Arbeitgeber oder dessen Geschäftspartnern;
- (3) Straßenbenutzung und Parkplatz sowie Schadensersatzleistungen infolge von Verkehrsunfällen, wenn die jeweils damit verbundenen Fahrtkosten als Reisekosten anzusetzen sind;
- (4) Verlust von Gegenständen, die auf der Reise abhanden gekommen sind oder beschädigt wurden; sofern reisebedingt;
- (5) Private Telefongespräch bei einer Abwesenheit von mindestens einer Woche (vgl. BFH vom 05.07.2012, VI R 50/10).

7. Reisekosten von Unternehmern

Gem. § 4 Abs. 5 Nr. 5 und Nr. 6a EStG gelten die oben dargestellten Regelungen sinngemäß für die steuerliche Geltendmachung von Reisekosten eines Unternehmers.

8. Weitergehende Informationen

Eine Vielzahl von Einzelfällen wird in dem BMF-Schreiben vom 24.10.2014 (IV C 5 – S 2353/14/10002) thematisiert.

Stand: 19.04.2017