



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Lohnsteuer

Steuerliches Reisekostenrecht

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Überblick	1
2	Steuerliches Reisekostenrecht	2
2.1	Erste Tätigkeitsstätte	3
2.1.1	Ortsfeste betriebliche Einrichtung	4
2.1.2	Dauerhafte Zuordnung	6
2.1.2.1	Zuordnung aufgrund dienst- oder arbeitsrechtlicher Festlegungen	6
2.1.2.2	Zuordnung anhand quantitativer Kriterien	10
2.2	Fahrtkosten	11
2.2.1	Fahrtkosten im Rahmen der Entfernungspauschale	11
2.2.2	Fahrtkosten als Reisekosten	12
2.3	Verpflegungsmehraufwand	15
2.3.1	Mahlzeiten bei Auswärtstätigkeiten	19
2.3.1.1	Bewertung der Mahlzeit zum Sachbezugswert	19
2.3.1.2	Mahlzeit im steuerlichen Sinne	19
2.3.1.3	Mahlzeitengestellung durch Dritte auf Veranlassung des Arbeitgebers	20
2.3.1.4	Nicht-Besteuerung der Mahlzeit	21
2.3.1.4.1	Keine Auszahlung der steuerfreien Verpflegungspauschale	21
2.3.1.4.2	Auszahlung der steuerfreien Verpflegungspauschale	22
2.3.2	Dreimonatsfrist	26
2.3.3	Pauschale für Berufskraftfahrer	27
2.4	Übernachungskosten	28
2.5	Reisenebenkosten	30
3	Steuerfreier Erstattung durch Arbeitgeber	31
4	Auslandsreisen	37
4.1	Verpflegungskosten	37
4.1.1	Auslandstagegelder	37
4.1.2	Kürzung der Pauschale	38
4.2	Übernachungskosten	38

1 Überblick

1 Reisekosten sind alle Kosten, die im Zusammenhang mit einer Reise entstehen, wie beispielsweise Transportkosten (Fahrtkosten für Auto, Eisenbahn, Flugzeug oder Schiff), Übernachtungskosten, Verpflegungsmehraufwand und Reisenebenkosten. Steuerlich stellt sich die Frage, wie diese Kosten zu behandeln sind und ob eine Erstattung durch den Arbeitgeber zu einem Arbeitslohnzufluss führt. **Reisekosten**

2 Wichtig zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst die Feststellung der ersten Tätigkeitsstätte. Ist diese bestimmt, können alle anderen Kosten nach Reisekostengrundsätzen geltend gemacht werden. Bei der Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte hat der Arbeitgeber gewisse Freiheiten und kann somit dem Arbeitnehmer die Abrechnung nach Reisekostengrundsätzen ermöglichen. **Steuerliche
Behandlung**

Steuerlich werden folgende Reisekosten unterschieden:

- ▶ Fahrtkosten,
- ▶ Verpflegungsmehraufwand,
- ▶ Übernachtungskosten,
- ▶ Reisenebenkosten.

3 Auch bei den einzelnen Reisekostenarten ergeben sich Optionen, die Vorteile für Arbeitnehmer und Arbeitgeber bringen. Aber es sind auch bestimmte Beschränkungen zu beachten. Bei der Erstattung der Kosten durch den Arbeitgeber sind im Grundsatz immer nur die Kosten steuerfrei erstattbar, die der Arbeitnehmer auch als Werbungskosten ansetzen könnte. Der Werbungskostenabzug ist nicht immer darauf ausgerichtet, den tatsächlichen Aufwand geltend zu machen, z.B. Fahrtkosten oder Verpflegungsmehraufwendungen. Aufgrund dieser Systematik ergeben sich Belastungen für den Arbeitnehmer, die eine Dienstreise für ihn unattraktiv machen.

Im Skript werden genau diese Punkte behandelt und Lösungsmöglichkeiten aufgezeigt.

2 Steuerliches Reisekostenrecht

4 Zuletzt wurde das steuerliche Reisekostenrecht in 2014 reformiert¹. Es wurde der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte eingeführt. Seit 01.01.2014 ist entscheidend, ob und wo der Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte hat. Nur wenn der Arbeitnehmer auswärts tätig wird, dürfen vom Arbeitgeber Reisekosten steuerfrei erstattet werden bzw. kann der Arbeitnehmer Reisekosten als Werbungskosten geltend machen.

Reformierung des steuerlichen Reisekostenrechts

Zu den Reisekosten zählen:

- ▶ Fahrtkosten,
- ▶ Verpflegungsmehraufwand,²
- ▶ Übernachtungskosten,
- ▶ Reisenebenkosten.

5 Die steuerlichen Vorschriften regeln **keinen Anspruch des Arbeitnehmers auf Erstattung** von Reisekosten durch den Arbeitgeber. Die Vorschriften im Einkommensteuergesetz (EStG) geben nur vor, welche Zahlungen steuerfrei oder steuerpflichtig sind. Demzufolge muss der Arbeitgeber zunächst entscheiden, ob er seinen Arbeitnehmern überhaupt die entstandenen Reisekosten erstattet. Dies kann er durch einzelvertragliche Regelung oder durch eine Reisekostenrichtlinie vorgeben.

Erstattung von Reisekosten

6 Erfolgt keine Erstattung, so hat der Arbeitnehmer die Möglichkeit, die Aufwendungen im Rahmen seiner Steuererklärung geltend zu machen. Manche Arbeitgeber zahlen nicht die steuerlich möglichen Reisekosten, sondern erstatten nur einen Teil.

7 Auch in solchen Fällen kann der Arbeitnehmer den Differenzbetrag als Werbungskosten in seiner Steuererklärung geltend machen. Es ist aber für den Arbeitnehmer immer nur ein Abzug bis zur Höhe der steuerlich zulässig abziehbaren Reisekosten im Rahmen der Steuererklärung möglich.

Geltendmachung des Differenzbetrags

Beispiel: Hermine Granger arbeitet für eine öffentliche Einrichtung als Prüferin. Sie ist oft auch bei den zu prüfenden Einrichtungen vor Ort. Sie fährt deshalb mit ihren Privat-PKW pro Jahr 10.000 km dienstlich. Ihr Arbeitgeber zahlt ihre Reisekosten auf Antrag, jedoch beträgt die Erstattung nur 0,20 €/km. Steuerlich zulässig ist ein Abzug von 0,30³ €/km gem. Bundesreisekostengesetz.



Lösung:

steuerlich abzugsfähige Kosten 10.000 km x 0,30 €/km = 3.000 €

Erstattung durch Arbeitgeber 10.000 km x 0,20 €/km = - 2.000 €

Differenz: 1.000 €

Hermine kann 1.000 € im Rahmen ihrer Steuererklärung als Werbungskosten ansetzen.

¹ Es folgte 25.11.2020 ein BMF-Schreiben, welches Sachverhalte konkretisiert und die bisherige Verwaltungsanweisung ergänzt (IV C 5 - S 2353/19/10011 :006).

² Verpflegungspauschalen werden in manchen Branchen auch als „Auslöse“ oder „Spenen“ bezeichnet. Umgangssprachlich wird auch oft der Begriff Verpflegungspauschale verwendet. Gemeint sind immer die Verpflegungsmehraufwendungen.

³ Der erhöhte Kilometersatz (0,38 €/km) der Mobilitätsprämie ab dem 21. Entfernungskilometer findet im Bereich der Reisekosten (außer bei der doppelten Haushaltsführung) keine Anwendung.

- 8 Dem Arbeitgeber steht es aber auch frei, mehr als die steuerlich zulässigen Reisekosten zu erstatten. Dies ist insbesondere bei größeren Unternehmen der Fall, um den Arbeitnehmern einen Anreiz zu bieten, im Außendienst tätig zu sein. Werden mehr als die steuerlich zulässigen Reisekosten erstattet, so ist der übersteigende Betrag Arbeitslohn und es muss eine Versteuerung erfolgen.⁴

Mehrerstattung

Praxishinweis: Die Erstattung der Reisekosten durch den Arbeitgeber ist für den Arbeitnehmer immer steuerlich attraktiver als der Werbungskostenansatz. Es bietet sich als Arbeitgeber an, Reisekosten ganz oder zumindest zum Teil zu übernehmen, um den Arbeitnehmer einen höheren Arbeitsanreiz zu geben.



Beispiel: Hermine hat durch ihre Reisen steuerlich nicht zu beanstandende Reisekosten i.H.v. 3.000 € (10.000 km x 0,30 €/km). Die Darstellung zeigt den Nettozufluss für Hermine durch eine Steuerrückerstattung des Finanzamts sowie die mögliche steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber.



	Reisekosten als Werbungskosten	Erstattung durch den Arbeitgeber
Nettozufluss	840,00 € ⁵	3.000,00 €

Angenommen, Hermine fährt einen Citroen C3 Blue HDi 100 Stop & Start Feel. Die Kosten für die Unterhaltung des PKW betragen laut ADAC⁶ 37,9 Cent/km. Somit entstehen Hermine 3.790 € Kosten, die einer Steuererstattung von 840 € gegenüberstehen; d.h. pro Jahr hat sie effektiv 2.950 € Kosten selbst zu tragen. Würde ihr der Arbeitgeber den pauschalen Kilometersatz erstatten, würden ihr Kosten i.H.v. 790 € (3.790 € ./ 3.000 €) pro Jahr entstehen.



2.1 Erste Tätigkeitsstätte

► Lesen Sie bitte § 9 Abs. 4 EStG⁷

- 9 Eine erste Tätigkeitsstätte ist jede von der Wohnung getrennte **ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers**. Aber auch die Einrichtungen von Tochterunternehmen oder Kunden, denen der Arbeitnehmer **dauerhaft zugeordnet** ist oder an denen er **dauerhaft tätig** werden soll, können eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers sein. Grundsätzlich kann es in einem Arbeitsverhältnis nur **eine erste Tätigkeitsstätte** geben.⁸ Somit ergeben sich zwei Tatbestandsmerkmale:

Tatbestandsmerkmale erster Tätigkeitsstätte

1. Ortsfeste betriebliche Einrichtung,
2. Dauerhafte Zuordnung.

- 10 Es gibt aber keine Verpflichtung, dass der Arbeitnehmer überhaupt eine erste Tätigkeitsstätte haben muss. Das Gesetz und die Finanzverwaltung erkennen an, dass es immer

⁴ Siehe dazu auch Online-Training „Lohnsteuer – II Pauschalierung der Lohnsteuer“.

⁵ Berechnung: 3.000 € Werbungskosten./ 1.230 € Werbungskostenpauschbetrag gem. § 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG (Abrechnung der 1.000 € erfolgt, da diese pauschalen Werbungskosten sowieso dem Arbeitnehmer zustehen und zu keiner weiteren Steuerentlastung führen) x 44,31 % (Grenzsteuersatz aus ESt 42 %).

⁶ <https://www.adac.de/infotestrat/autodatenbank/autokosten/detail.aspx?KFZID=304695&activeTab=3&info=Citroen+C3+BlueHdi+100+Stop%26Start+Feel>.

⁷ Klarstellende Beispiele können auch dem BMF-Schreiben vom 18.11.2021 (IV C 5 - S 2351/20/10001 :002) entnommen werden.

⁸ BFH, Urteil v. 04.04.2019 – VI R 27/17 BStBl. II 2019, 536.

Arbeitnehmergruppen geben wird, die keine erste Tätigkeitsstätte haben und damit immer auswärts tätig sind.

Von der Verwaltung und von Gerichten wurde bisher anerkannt, dass folgende Berufsgruppen in der Regel keine erste Tätigkeitsstätte haben:

Berufsgruppen ohne erste Tätigkeitsstätte

- Vertriebsmitarbeiter im Außendienst,
- Feuerwehrmänner,
- Seeleute,
- Müllwerker,⁹
- LKW-Fahrer,
- Piloten.

2.1.1 Ortsfeste betriebliche Einrichtung

11 Nach der Rechtsprechung des BFH ist unter einer ortsfesten Einrichtung eine räumliche Zusammenfassung von Sachmittel zu verstehen, die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und mit dem **Erdboden fest verbunden** bzw. dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden.

Ortsfeste Einrichtung

12 Ein Hochseeschiff, Marineboot, der Lkw¹⁰ eines Speditionsfahrers, der Reise- oder Linienbus, Züge, Straßenbahnen und andere Schienenfahrzeuge, aber auch Flugzeuge können daher **keine ortsfeste betriebliche erste Tätigkeitsstätte** sein¹¹.

13 Das Homeoffice befindet sich im privaten Bereich des Arbeitnehmers und kann somit nie eine erste Tätigkeitsstätte sein. Mehrere Hallen auf einem Werksgelände, in denen der Arbeitnehmer tätig ist, sind nur als eine erste Tätigkeitsstätte anzusehen.¹²

14 Baucontainer mit Aufenthaltsräumen auf Großbaustellen sind ortsfest, wenn sie mit dem Erdreich verbunden sind und Wasser- sowie Stromleitungen haben. Nicht begehbare Einrichtungen wie Automaten oder Trafokästen sind keine Tätigkeitsstätte.

15 Bei **Studenten ist die erste Tätigkeitsstätte** die Bildungseinrichtung, z.B. die Universität gem. § 9 Abs. 4 S. 8 EStG. Bei **dualen Studenten** ist erste Tätigkeitsstätte immer der Ort des Ausbildungsunternehmens. Werden die Studenten in den Theoriephasen an einer Hochschule tätig, liegen insoweit Auswärtstätigkeiten vor.¹³

Erste Tätigkeitsstätte bei Studenten

Beispiel: Harry Potter studierte direkt nach seinem zauberhaft guten Abitur drei Jahre lang den dualen Studiengang Steuerrecht beim Finanzamt. Hierfür war er im Jahr 01 an 120 Tagen im Finanzamt zur praktischen Ausbildung tätig. Das Finanzamt ist 30km einfache Entfernung vom Wohnort von Harry Potter entfernt. An 100 Tagen ist er an der Hochschule, um sich die nötigen Theoriekenntnisse anzueignen. Die Hochschule ist 40km einfache Entfernung vom Wohnort von Harry Potter entfernt.



Nach diesem Studium entschloss er sich im Jahr 02 noch ein Jura-Studium in München anzufangen. Er fährt an 200 Tagen zur Uni. Die Uni ist 50km einfache Entfernung vom Wohnort von Harry Potter entfernt.

⁹ BFH, Urteil 02.09.2021 (VI R 25/19).

¹⁰ FG Nürnberg, Urteil v. 13.05.2016 - 4 K 1536/15.

¹¹ BMF, Schreiben v. 20.11.2020 - IV C 5 - S 2353/19/10011 :006, Rz. 3.

¹² BMF, Schreiben v. 20.11.2020 - IV C 5 - S 2353/19/10011 :006, Rz. 4.

¹³ BMF, Schreiben v. 20.11.2020 - IV C 5 - S 2353/19/10011 :006, Rz. 33.

Sind die Fahrten zu den jeweiligen Einrichtungen steuerlich als Werbungskosten abzugsfähig? Und wenn ja, handelt es sich um Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte oder um Auswärtstätigkeiten?

Lösung: Die durch die Fahrten zum Finanzamt oder zur Hochschule entstehenden Kosten sind abzugsfähig, obwohl es sich um eine Erstausbildung handelt. Dies liegt daran, dass das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet (§ 9 Abs. 6 S. 1, 2. HS Alt. 3 EStG). Erste Tätigkeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 4 EStG ist hierbei das Finanzamt, da er diesem dauerhaft zugeordnet ist (§ 9 Abs. 4 S. 1 f. EStG). Die Kosten für die Fahrten zum Finanzamt sind also durch die Entfernungspauschale abgegolten (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 i.V.m. § 9 Abs. 2 S. 1 EStG). Das bedeutet, er kann nur die einfachen Fahrtkilometer als Werbungskosten deklarieren und keine Rückfahrt.

Die Aufwendungen für die Fahrten zur Hochschule sind folglich als Reisekosten mit den tatsächlichen Kosten abzugsfähig bzw. es können die kompletten Kilometer der Hin- und Rückfahrt abgesetzt werden (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a EStG).

Die Kosten für die Fahrten zur Universität im Rahmen des Jura-Studiums im Jahr 02 sind als Werbungskosten abziehbar, da es sich um ein Zweitstudium handelt (§ 9 Abs. 6 S. 1 EStG). Hierbei ist die Universität als erste Tätigkeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 4 EStG anzusehen. Die Kosten, welche durch die Fahrten dorthin entstehen, sind folglich auch mit der Fahrtpauschale abgegolten (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 i.V.m. § 9 Abs. 2 S. 1 EStG).

Werbungskosten im Jahr 01

Entfernungspauschale für Fahrten Finanzamt:

120 Tage x 20 km x 0,30 €/km = 720 €

120 Tage x 10 km x 0,38 €/km = 456 €

Reisekosten für Fahrten Fachhochschule:

100 Tage x 80 km x 0,30 €/km = 2.400 €

Werbungskostenansatz im Jahr 01: 3.576 €

Werbungskosten im Jahr 02

Entfernungspauschale für Fahrten Uni:

200 Tage x 20 km x 0,30 €/km = 1.200 €

200 Tage x 30 km x 0,38 €/km = 2.280 €

Werbungskostenansatz im Jahr 02: 3.480 €

Wie bereits erwähnt, kann eine erste Tätigkeitsstätte auch ein verbundenes Unternehmen (i.S.d. § 15 AktG) oder eine vom Arbeitgeber bestimmte arbeitgeberfremde Einrichtung eines Dritten sein.

Beispiel: Harry Potter ist Mitarbeiter der Hogwarts AG (Muttergesellschaft) und wird vorerst unbefristet an die Dumbledor GmbH (Tochter GmbH) per Dienstvertrag versetzt. Dort soll er sich um die Produktion hochwertigerer Besen kümmern. Wo ist seine erste Tätigkeitsstätte?



Lösung: Harry Potters erste Tätigkeitsstätte ist ab dem Zeitpunkt der Versetzung die Dumbledor GmbH. Er wird dieser durch den Dienstvertrag dauerhaft zugeordnet.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.