

Rödl & Partner

DAS NEUE REISEKOSTENRECHT SEIT 2014

NEUERUNGEN UND UMSETZUNG FÜR DIE PRAXIS

BMF-SCHREIBEN VOM 3. DEZEMBER 2020
UND NEUERUNGEN IN DER RECHTSPRECHUNG

SUSANNE HIERL

STAND: JUNI 2020

AGENDA

- 1 Einführung
- 2 Erste Tätigkeitsstätte
- 3 Fahrtkosten
- 4 Verpflegungsmehraufwendungen
- 5 Mahlzeitengestellung
- 6 Übernachtungskosten
- 7 Doppelte Haushaltsführung
- 8 Reisenebenkosten
- 9 Sonstiges
- 10 Checkliste
- 11 Anhang



Mit dem am 20. Februar 2013 in Kraft getretenen „Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts“ wurden u.a. die Vorschriften im Rahmen des Reisekostenrechts angepasst

Hintergrund waren häufig unterschiedliche Auslegungen der Rechtsprechung und Verwaltung

Die Neuerungen des steuerlichen Reisekostenrechts gelten ab dem 1. Januar 2021; BMF Schreiben 3. Dezember 2020 „Steuerliche Behandlung von Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen“ ab dem 1. Januar 2021

Die wichtigsten Neuerungen der Reform

Der Begriff: „Erste Tätigkeitsstätte“

Zusätzliche Bestimmungen im Rahmen der Fahrtkosten

Änderung der Verpflegungspauschalen

Übernachungskosten als Werbungskosten

Vereinfachungsregelung bei der Mahlzeitengestellung und doppelten Haushaltsführung

26. Juli 2013	Veröffentlichung eines Entwurfs für das Einführungsschreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1. Januar 2014 durch das Bundesministerium der Finanzen (BMF)
August 2013	<u>Mitte August</u> äußerten sich die Bundessteuerberaterkammer (BStBK) sowie die deutschen Wirtschaftsverbände zum Entwurf des BMF-Schreibens. In zwei Stellungnahmen wurden Anregungen und offene Punkte geäußert, die in das finale BMF-Schreiben aufgenommen werden sollen
30. September 2013	Veröffentlichung des endgültigen BMF-Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1. Januar 2014
24. Oktober 2014	Das ergänzte BMF-Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1. Januar 2014 vom 24. Oktober 2014 ersetzt das BMF-Schreiben vom 30. September 2013
25. November 2020	Das neue Rundschreiben des BMF zur steuerlichen Behandlung der Reisekosten von Arbeitnehmern wurde veröffentlicht und ersetzt das vorangegangene Schreiben vom 24. Oktober 2014

Neue Rechtslage ab 1. Januar 2014

- Regelmäßige Arbeitsstätte wird durch den Begriff „erste Tätigkeitsstätte“ ersetzt
- Die neue Begriffsdefinition wirkt sich auf die Vorschriften hinsichtlich der Fahrtkosten, Firmenwagenbesteuerung, Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten aus
- Gesetzliche Definition in § 9 Abs. 4 S.1 EStG
- Je Dienstverhältnis kann es maximal nur eine erste Tätigkeitsstätte geben
- Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte sind außerhalb ihrer Wohnung immer auswärts tätig
(Rz. 2 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Ziele des Gesetzgebers:

- Schaffung von Rechts- und Planungssicherheit
- Vereinheitlichung der arbeitsrechtlichen und steuerlichen Einordnung
- Leichtere Anwendung und Nachweisführung des Arbeitgebers
- Annäherung des Steuerrechts an die arbeitsrechtlichen Vorschriften

Vier Schritte zur „ersten Tätigkeitsstätte“

1. Schritt: Ortsfeste betriebliche Einrichtung

- des Arbeitgebers
- eines verbundenen Unternehmens nach § 15 AktG oder
- eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten (z.B. Kunde)
- welche dem Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

- Die Tätigkeitsstätte muss „ortsfest“ sein und von der Wohnung getrennt → kein LKW, Schiff, Flugzeug, usw.
- Der BFH hatte zu entscheiden, ob ein großflächiges Flughafengelände als erste Tätigkeitsstätte anzusehen ist. Der BFH erklärte in seinem Urteil vom 11. April 2019, VI R 12/17 Folgendes:

Eine ortsfeste Einrichtung liegt auch in Form einer großräumigen ersten Tätigkeitsstätte vor, wenn es sich um eine selbstständige betriebliche Einrichtungen handelt. Dies ist jeglicher Wirtschaftsbau, der räumlich abgrenzbar in einem organisatorischen, technischen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers steht. (BFH Urteil v. 11. April 2019, VI R 12/17)
- Baucontainer, die z.B. auf einer Großbaustelle längerfristig mit dem Erdreich verbunden sind und in denen sich z.B. Baubüros, Aufenthaltsräume oder Sanitäreinrichtungen befinden, stellen betriebliche Einrichtungen dar. Befinden sich auf einem Betriebs-/Werkgelände mehrere ortsfeste betriebliche Einrichtungen, so handelt es sich um eine Tätigkeitsstätte (Rz. 3 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)
- Ein häusliches Arbeitszimmer (Home-Office) ist keine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers und deshalb auch keine erste Tätigkeitsstätte. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber vom Mitarbeiter einen oder mehrere Arbeitsräume anmietet, die der Wohnung des Mitarbeiters zuzurechnen sind (Rz. 4 des BMF Schreiben vom 25. November 2020)
- Tätigkeitsgebiete ohne ortsfeste betriebliche Einrichtung: z.B. Forstrevier, Neubaugebiet oder Hafen

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

Erste Tätigkeitsstätte ist nicht (festgelegt nach dem BMF-Schreiben):

- Home-Office
- Fahrzeug, Schiff, Flugzeug
- Weiträumiges Tätigkeitsgebiet (Großbaustelle, Flughafengelände, Klinikgebäude, Wald, Hafengebiet, Zustellbezirk), in dem der Arbeitnehmer seine Tätigkeit regelmäßig ausübt
- Sammelpunkt oder ein gleichbleibender Treffpunkt

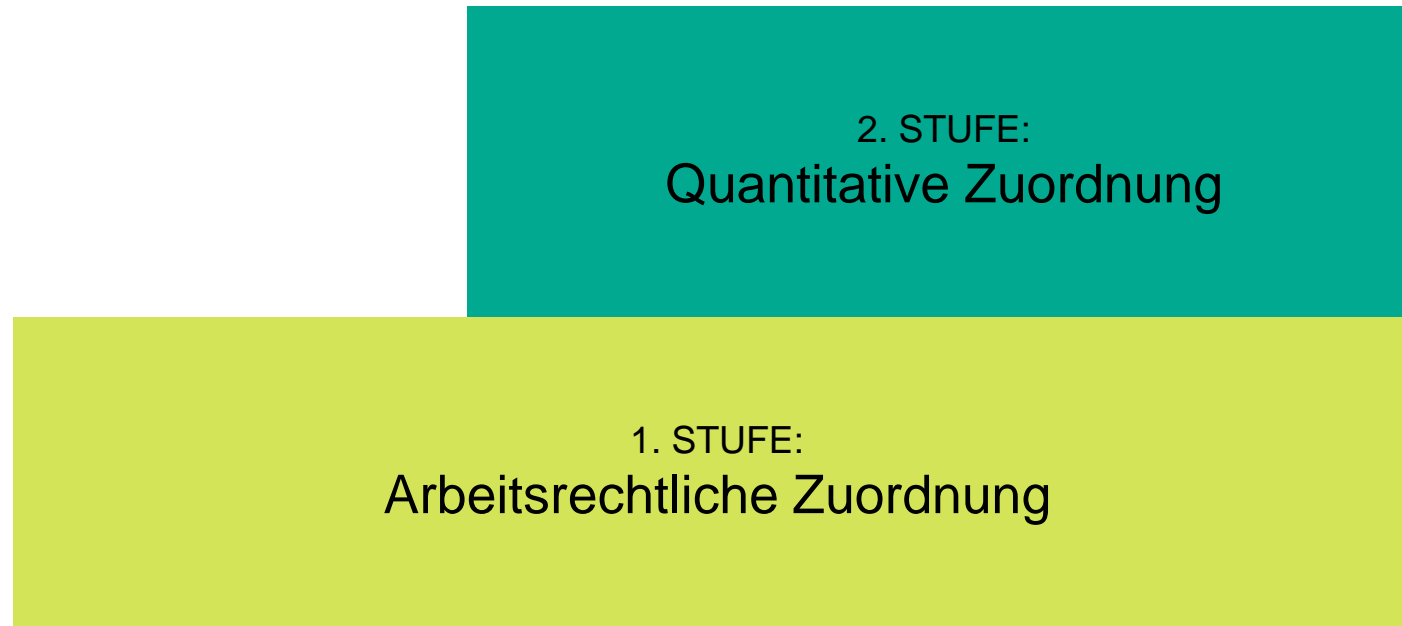
Leiharbeiter haben keine erste Tätigkeitsstätte, es sei denn

- Die Tätigkeit ist von Anfang an länger als 48 Monate geplant (Prognose) oder
- mit einer Übernahmezusage verbunden oder
- unbefristet (Entscheidung FG Niedersachsen: „bis auf weiteres“ bedeutet nicht unbefristet – Verfahren anhängig beim BFH)

FG Niedersachsen, Urteil vom 30. November 2016, Az. 9 K 130/16, BFH Rev VI R 6/17 (Urteil v. 10.04.2019; Bestätigung der Ansicht des FG Niedersachsen)

Tätigkeitsstätte des Arbeitgebers bei einem verbundenen Unternehmen/Dritten

- Bei einer Tätigkeitsstätte muss es sich nicht zwingend um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des lohnsteuerlichen Arbeitgebers handeln.
- Ebenfalls werden auch solche Fälle erfasst, in denen der Arbeitnehmer statt beim eigenen Arbeitgeber in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung eines der in § 15 AktG genannten Unternehmen oder eines Dritten (z.B. eines Kunden) tätig werden soll. *(Rz. 5 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)*
- Von einem Tätigwerden an einer betrieblichen Einrichtung eines Dritten (auch eines verbundenen Unternehmens) kann nicht ausgegangen werden, wenn der Arbeitnehmer bei dem Dritten oder verbundenen Unternehmen z.B. nur eine Dienstleistung des Dritten in Anspruch nimmt oder bei diesem einen Einkauf tätigt. *(Rz. 5 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)*
- Von einer ersten Tätigkeitsstätte bei einem Dritten kann nur dann ausgegangen werden, wenn der Dritte dem Arbeitgeber einen Auftrag erteilt, den der Arbeitnehmer beim Dritten erfüllen soll.



Praxistipp: zunächst quantitative Zuordnung prüfen

2. Schritt: Dauerhafte Zuordnung

- Die dauerhafte Zuordnung zur Tätigkeitsstätte wird durch die arbeits- bzw. dienstrechtliche Festlegung bestimmt.
- Die arbeits- oder dienstrechtliche Festlegung (erster Prüfungsschritt) kann sowohl schriftlich als auch mündlich erfolgen.
- Das Direktionsrecht liegt somit beim Arbeitgeber. Der Arbeitnehmer muss an der zugeordneten Tätigkeitsstätte in geringem Umfang tätig werden. (Rz. 7 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)
- Der Arbeitnehmer wird in geringem Umfang tätig, z.B. bei Hilfs- und Nebentätigkeiten. (Auftragsbestätigungen, Stundenzettel, Krank- und Urlaubsmeldung abgeben etc.)

Arbeits- und dienstrechtliche Festlegung hat Vorrang! BFH-Urteil vom 4. April 2019, VI R 27/17, BStBl II S. 536

- Für die Zuordnung reicht es aus, wenn die Krank- oder Urlaubsmeldungen übermittelt werden in einer vom Arbeitgeber bestimmten Tätigkeitsstätte. (Rz. 7 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)
- Der qualitative und zeitliche Umfang der Tätigkeit spielt für die dauerhafte Zuordnung keine Rolle.

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

Es kommt nicht auf den qualitativen Schwerpunkt der vom Arbeitgeber festgelegten Tätigkeitsstätte an.

Die Zuordnung bestimmt sich im Wege einer Zukunftsprognose danach, ob der Arbeitnehmer an einem ortsfesten betrieblichen Standort, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden soll. Dafür reicht es aus, dass der Arbeitnehmer zumindest in einem geringem Umfang die geschuldete Tätigkeit am Ort der ersten Tätigkeitsstätte erbringt. (Rz. 9 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Beispiel 1 (*Rz. 9 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

Der Vertriebsmitarbeiter V für die Region A soll einmal wöchentlich an den Firmensitz nach B fahren, dem er auch zugeordnet ist. Dort soll er die anfallenden Bürotätigkeiten erledigen und an Dienstbesprechungen teilnehmen.

- B ist erste Tätigkeitsstätte auf Grund der arbeitsrechtlichen Zuordnung.
- Es ist unerheblich, dass V überwiegend in Region A und nicht in B tätig werden soll.

Abwandlung

Der Arbeitgeber ordnet den V dem Firmensitz in B nicht oder nicht eindeutig zu.

- Es erfolgt die Prüfung, ob anhand der quantitativen Kriterien eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt (hier liegt in B keine erste Tätigkeitsstätte vor).

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

Eine dauerhafte Zuordnung liegt insbesondere vor, wenn die Tätigkeit

- unbefristet ist
- während des gesamten unbefristeten oder befristeten Dienstverhältnisses andauert
- mehr als 48 Monate andauert

Prognoseentscheidung! Es ist die auf die Zukunft gerichtete prognostische Betrachtung (Ex-ante Betrachtung) maßgebend

Diese Aufzählung ist allerdings nicht abschließend („insbesondere“).

Grundsätzlich wirken sich Änderungen der Verhältnisse (z.B. Krankheit, Insolvenz, etc.) nicht auf die Prognose und die dauerhafte Zuordnung aus.

Vorsicht! Handelt es sich um eine außerordentliche Veränderung, wie z.B.

- die Änderung des Berufsbildes (z.B. Postzusteller wechselt in den Innendienst) oder
- die Änderung der quantitativen Merkmale
- wird von diesem Grundsatz abgewichen!

Beachte § 42 AO: Bei Gesellschafter-Geschäftsführern und mitarbeitenden Familienangehörigen (Ehegatte/Lebenspartner, Kinder, usw.) ist zu prüfen, ob ein fremder Dritter dieselbe dauerhafte Zuordnung erhalten hätte (Rz. 10 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Beispiel 2

Ein Arbeitnehmer erhält zunächst einen befristeten Arbeitsvertrag von der ABC-GmbH für ein Jahr, in dem er der betrieblichen Einrichtung der ABC-GmbH zugeordnet wird. Nach Ende der Befristung werden neue Vertragsbedingungen ausgehandelt.

- Der Arbeitnehmer hat für den befristeten Zeitraum von einem Jahr, aufgrund der arbeitsrechtlichen Zuordnung, seine erste Tätigkeitsstätte bei der ABC-GmbH.

Beispiel 3

Ein angestellter Maschinenbauer wird von seinem Arbeitgeber für zwei Jahre einem Kunden zugeordnet, um dort mehrere Maschinen zu entwickeln und zu bauen.

- Sowohl nach bisherigem als auch nach neuem Recht handelt es sich hier um eine Auswärtstätigkeit, die zum Abzug von Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen berechtigt. Der Angestellte ist lediglich für einen Zeitraum von 24 Monaten dem Kunden zugeordnet.

› Eine spätere Verlängerung der Zuordnung führt nicht zwangsläufig zu einer dauerhaften Zuordnung beim Kunden, wenn weder die Prognose noch die Korrektur einen Zeitraum von mehr als 48 Monate umfasst.

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

Beginn des 48-Monats-Zeitraumes ist der Beginn der beruflichen Tätigkeit (gilt auch für Tätigkeiten die vor dem 1. Januar 2014 begonnen haben)

Bis 1. Januar 2014 konnte die Prognoseentscheidung durch den Arbeitgeber nachgeholt werden

Beispiel 4

Ein Arbeitnehmer ist seit dem 1. September 2013 für eine Befristung von drei Jahren an einer Großbaustelle in Berlin tätig. Das Projekt wird voraussichtlich am 31. August 2016 fertiggestellt. Danach wird er von seinem Arbeitgeber einer neuen Baustelle zugeordnet.

- Der 48-Monats-Zeitraum beginnt am 1. September 2013 und beträgt damit lediglich 36 Monate. Der Arbeitnehmer hat ab dem 1. Januar 2014 keine erste Tätigkeitsstätte auf der Großbaustelle in Berlin.
- Sollte sich die Bauzeit um ein Jahr verlängern, wird die Baustelle in Berlin trotzdem nicht zur ersten Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers. Die Prognose ist hier maßgeblich!

Beispiel 5

Ein Automechaniker aus Stuttgart ist drei Tage in der Woche an einer Niederlassung seiner Werkstatt in Stuttgart tätig und weitere zwei Tage in der Woche an einer Zweigniederlassung in Böblingen. Sein Arbeitgeber entschloss sich zunächst die Zweigniederlassung in Böblingen als erste Tätigkeitsstätte festzulegen. Bald allerdings überlegt es sich dieser anders und legt ab 1. April 2014 die Niederlassung in Stuttgart als erste Tätigkeitsstätte fest.

- Bis 31. März 2014 hat der Automechaniker in Böblingen seine erste Tätigkeitsstätte. Ab 1. April 2014 ist die erste Tätigkeitsstätte des Mechanikers in Stuttgart.
- Da die erste Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber festgelegt wurde, kommt es nicht darauf an, in welcher Niederlassung sich der Mechaniker öfter aufhält oder welche Niederlassung näher zu seinem Wohnort ist (keine quantitative Betrachtung).

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

Eine Dokumentation durch den Arbeitgeber ist nicht notwendig. Die Zuordnung kann sich auch mündlich oder konkludent, also außerhalb des Dienst- oder Arbeitsvertrags ergeben (*Rz. 11 BMF-Schreiben vom 25. November 2020*).

Ob dem Arbeitgeber die steuerlichen Folgen durch sein Handeln bewusst sind, spielt hierbei keine Rolle.

Weitere mögliche Zuordnungen können sich auch aus folgendem ergeben. (*Rz. 11 des BMF-Schreibens vom 25. November 2021*):

- Arbeitsvertrag
- Tarifvertrag
- Protokollnotizen
- Dienstrechtliche Verfügungen
- Einsatzplänen
- Reiserichtlinien
- Reisekostenabrechnungen
- Besteuerung eines geldwerten Vorteils bei der Firmenwagengestellung

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

Eine fehlende bzw. nicht eindeutige Zuordnung führt zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte anhand quantitativer Kriterien (§ 9 Abs. 4 Satz 4 EStG)

Soweit eine Zuordnung durch den Arbeitgeber fehlt, richtet sich diese nach dem § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG n.F. Danach ist die erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft entweder **typischerweise arbeitstäglich** tätig werden soll (Nr. 1) oder **je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage** oder **mindestens ein Drittel** seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

Eine Zuordnungsentscheidung mittels dienst- oder arbeitsrechtlicher Festlegung ist lediglich erforderlich, sofern die erste Tätigkeitsstätte abweichend von den quantitativen Zuordnungskriterien festgelegt werden soll.

WICHTIG: Die Finanzverwaltung nimmt die mit den Arbeitnehmern abgeschlossenen Arbeitsverträge mit den dort festgelegten Arbeitsorten als Anknüpfungspunkt für die Prüfung der arbeitsrechtlichen Zuordnung her.

Überprüfen Sie daher alle Arbeitsverträge ob hier Änderungen vorgenommen werden müssen.

Organisatorische Zuordnung

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

- Es handelt sich hierbei nicht um eine Zuordnung i.S.d. § 9 Absatz 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
- Der Arbeitnehmer muss also von der Entscheidung des Arbeitgebers Kenntnis erlangen, u.a. wegen der Folgen für den Werbungskostenabzug

TIPP:

Prüfen Sie zunächst ob nach der Prüfung der quantitativen Kriterien die erste Tätigkeitsstätte mit Ihren Wünschen übereinstimmt. Sofern die quantitativen Kriterien zu dem von Ihnen gewünschten Ergebnis führen, prüfen Sie ob in den Arbeitsverträgen eine gegenteilige Zuordnung getroffen wurde. Möchten Sie eine andere Zuordnung als nach den quantitativen Kriterien, so nehmen Sie im Arbeitsvertrag eine entsprechende Änderung vor.

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

Dauerhafte Zuordnung bei Sonderfällen (*Rz. 21 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

Outsourcing-Fälle: bei Auslagerung des Dienstverhältnisses liegt eine dauerhafte Zuordnung vor, wenn der Arbeitnehmer

- länger als 48 Monate oder
- während seines gesamten Dienstverhältnisses weiterhin an seiner früheren Tätigkeitsstätte tätig werden soll

BFH-Urteil vom 9. Februar 2012 VI R 22/10 ist damit ab 2014 überholt!

Zeitarbeit: Leiharbeiter können im Betrieb des Entleihers eine erste Tätigkeitsstätte haben, wenn die Tätigkeit

- während des gesamten Leiharbeiterverhältnisses oder
- über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten andauert

Auf die Regelungen des § 1 Abs. 1 S. 4 i.V.m. Abs. 1b AÜG kommt es nicht an. (*Rz. 21 des BMF Schreiben vom 25. November 2020*)

unbefristet (*BFH Rev VI R 6/17 „bis auf weiteres“ bedeutet nicht unbefristet (Rn. 22ff. des Urteils)*)

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

Dauerhafte Zuordnung bei Sonderfällen (Rz. 19 und 23 ff. des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Kettenabordnung: eine dauerhafte Zuordnung liegt nur dann vor, wenn die jeweilige Abordnung die 48-Monats-Frist überschreitet; sofern jede einzelne Zuordnung die 48 Monate nicht erreicht keine dauerhafte Zuordnung.

Mitarbeiterentsendung: besteht im Rahmen eines eigenständigen Arbeitsvertrages mit dem aufnehmenden Unternehmen eine Zuordnung, die

- unbefristet,
- über die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses oder
- länger als 48 Monate andauert,

ist das aufnehmende Unternehmen erste Tätigkeitsstätte.

Beachte: Fehlt in diesem Zusammenhang eine arbeitsrechtliche Festlegung durch den Arbeitgeber, richtet sich die erste Tätigkeitsstätte nach den quantitativen Kriterien.

HINWEIS: Ob in Entsendungsfällen eine erste Tätigkeitsstätte bei dem ausländischen aufnehmenden Unternehmen begründet wird, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung davon abhängig, ob mit dem aufnehmenden Unternehmen ein eigener Arbeitsvertrag abgeschlossen wird.

FG Niedersachsen, 19. April 2018, 5 K 262/16; anhängig BFH VI R 21/18; erste Tätigkeitsstätte/Ausland

Unter welchen Voraussetzungen ist in Entsendefällen von einer dauerhaften Zuordnung auszugehen (hier: lokaler AV im Ausland; Berücksichtigung der vom ausld. AG erstatteten Aufwendungen für die dortige Unterkunft und Heimfahrten als steuerfreier Werbungskostenersatz).

FG Niedersachsen, 19. April 2018, 5 K 256/16; anhängig BFH VI R 23/18; erste Tätigkeitsstätte/Ausland

Unter welchen Voraussetzungen ist in Entsendefällen von einer dauerhaften Zuordnung auszugehen (hier: lokaler AV im Ausland; Berücksichtigung der vom ausld. AG erstatteten Aufwendungen für die dortige Unterkunft und Heimfahrten als steuerfreier Werbungskostenersatz).

FG Münster, 24. Januar 2018, 7 K 1007/17; BFH VI R 3/18; erste Tätigkeitsstätte/Bildungseinrichtung

Kann eine an einer deutschen Hochschule eingeschriebene Studentin (abgeschlossene Erstausbildung) für Zeiträume von Auslandssemestern und Auslandspraktika keine Aufwendungen für die dortige Unterkunft und für Verpflegungsmehraufwand im Rahmen der doppelten Haushaltsführung geltend machen, da sie im Ausland jeweils erste Tätigkeitsstätten – Bildungseinrichtungen i.S. von § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG begründet?

Der BFH entschied am 14. Mai 2020 (Az. VI R 3/18), dass keine erste Tätigkeitsstätte begründet wird, soweit die Studienordnung vorsieht, dass Studierende einen Teil des Studiums an einer anderen Hochschule (Auslandssemester) absolvieren können bzw. müssen.

FG Nürnberg, 9. Mai 2018, 5 K 167/17; BFH VI R 24/18; erste Tätigkeitsstätte/Bildungseinrichtung

Ab welcher zeitlichen Dauer wird eine Bildungseinrichtung bei einem Vollzeitstudium/bei einer vollzeitigen Bildungseinrichtung zu einer ersten Tätigkeitsstätte? (hier: ein gut drei Monate dauernder, in Vollzeit außerhalb eines Arbeitsverhältnisses absolvierter Fortbildungslehrgang)

Mit Urteil vom 14. Mai 2020 (Az. VI R 24/18) entschied der BFH, dass die Dauer einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme für die Einordnung einer Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 4 S. 8 EStG unerheblich ist. Dies ergibt sich sowohl aus dem Wortlaut, als auch aus der systematischen Auslegung und Entstehungsgeschichte der Norm.

Danach reicht es für die Einordnung als erste Tätigkeitsstätte aus, wenn sie vom Steuerpflichtigen im Rahmen einer kurzzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird. Dies ist anzunehmen, wenn die Bildungseinrichtung regelmäßig und nicht nur gelegentlich, also nachhaltig aufgesucht wird.

FG Münster, 14. Juli 2017, 6 K 3009/15; BFH VI R 42/17

Ist die Entfernungspauschale auch für die Tage anzusetzen, an denen der Steuerpflichtige nur eine Strecke zwischen erster Tätigkeitsstätte und Wohnung zurücklegt? (hier: Flugbegleiter bei mehrtägigem Flugeinsatz)

Mit Urteil vom 12. Februar 2020 (Az. VI R 42/17) entschied der BFH, dass die Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowohl für den arbeitstäglichen Hin- und Rückweg gilt. Legt der Arbeitnehmer nur einen Weg zurück, so ist nur die Hälfte der Entfernungspauschale je Entfernungskilometer und Arbeitstag als Werbungskosten zu berücksichtigen.

FG Münster, 25. März 2019, 1 K 447/16 E; rkr

1. Die Baustelle eines Auftraggebers des Arbeitgebers stellt keine erste Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers dar, wenn sich den objektiven Umständen des Falles nicht die Prognose ableiten lässt, dass der Arbeitnehmer auf dem Betriebsgelände des Auftraggebers über einen Zeitraum von grundsätzlich mehr als 48 Monaten bzw. für die Dauer seines Dienstverhältnisses tätig werden sollte (ex-ante-Betrachtung).
2. Eine erste Tätigkeitsstätte wird dann auch nicht begründet, wenn der Arbeitnehmer in der Nachbetrachtung zwar über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten ununterbrochen auf dem Betriebsgelände des Auftraggebers eingesetzt war, sich diese Einsatzzeit aber weder zu Beginn des Ersteinsatzes noch zu Beginn der Folgeeinsätze prognostizieren ließ.

FG Niedersachsen, 24. April 2017, 2 K 168/16; BFH VI R 27/17, 04.04.2019; erste Tätigkeitsstätte/Polizeibeamter

1. Ein Polizeibeamter im Einsatz- und Streifendienst verfügt an seinem ihm zugeordneten Dienstsitz, den er arbeitstäglich aufsucht, um dort zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen, die er dienstrechtlich schuldet und die zu dem Berufsbild eines Polizeivollzugsbeamten gehören, über eine erste Tätigkeitsstätte.
2. Für die Frage der Zuordnung ist entscheidend, ob der Arbeitnehmer aus der Sicht ex ante nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden soll.
3. Entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage kommt es für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit nicht mehr an. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören.
4. Eine Zuordnung ist unbefristet im Sinne des § 9 Abs. 4 S. 3 Alt. 1 EStG, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt.

FG Hamburg, 13. Oktober 2016, 6 K 20/16; BFH VI R 40/16; erste Tätigkeitsstätte/Flugzeugführer

1. Ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind räumlich zusammengefasste Sachmittel, die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden.
2. Eine (großräumige) erste Tätigkeitsstätte liegt auch vor, wenn eine Vielzahl solcher Mittel, die für sich betrachtet selbständige betriebliche Einrichtungen darstellen können, räumlich abgrenzbar in einem organisatorischen, technischen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten stehen. Demgemäß kommt als eine solche erste Tätigkeitsstätte auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet (z.B. Werksanlage, Betriebsgelände, Bahnhof oder Flughafen) in Betracht.
3. Eine Flugzeugführerin, die von ihrem Arbeitgeber arbeitsrechtlich einem Flughafen dauerhaft zugeordnet ist und auf dem Flughafengelände zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten erbringt, die sie als Flugzeugführerin arbeitsvertraglich schuldet, hat dort ihre erste Tätigkeitsstätte.
4. Die Zuordnung zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie diese ausfüllenden Absprachen bestimmt. Einer gesonderten Zuordnung für einkommensteuerliche Zwecke bedarf es nicht.

FG Niedersachsen, 30. November 2016, 9 K 130/16; BFH VI R 6/17;
erste Tätigkeitsstätte/befristetes Beschäftigungsverhältnis

1. Bei einem befristeten Beschäftigungsverhältnis kommt eine unbefristete Zuordnung i. S. d § 9 Abs. 4 S. 3 Alt. 2 EStG zu einer ersten Tätigkeitsstätte nicht in Betracht.
2. War der Arbeitnehmer im Rahmen eines befristeten Arbeits- oder Dienstverhältnisses bereits einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet und wird er im weiteren Verlauf einer anderen Tätigkeitsstätte zugeordnet, erfolgt diese zweite Zuordnung nicht mehr gemäß § 9 Abs. 4 S. 3 Alt. 2 EStG für die Dauer des Dienstverhältnisses.
3. Wird ein befristetes Beschäftigungsverhältnis vor Ablauf der Befristung schriftlich durch bloßes Hinausschieben des Beendigungszeitpunkts bei ansonsten unverändertem Vertragsinhalt verlängert, liegt ein einheitliches befristetes Beschäftigungsverhältnis vor. Für die Frage, ob eine Zuordnung für die Dauer des Dienstverhältnisses erfolgt, ist daher auf das einheitliche Beschäftigungsverhältnis und nicht lediglich auf den Zeitraum der Verlängerung abzustellen.

Beispiel 6

Ein Arbeitnehmer wird von einer Zeitarbeitsfirma lediglich für die Überlassung an den Automobilzulieferer X angestellt. Das Arbeitsverhältnis endet vertragsgemäß nach Abschluss des aktuellen Projekts (*vgl. Rz.21 des BMF-Schreibens vom 25. November 2020*).

- Der Arbeitnehmer hat seine erste Tätigkeitsstätte bei dem Automobilzulieferer X, da er dort für die gesamte Dauer seines Dienstverhältnisses tätig werden soll.

Beispiel 7

Ein Arbeitnehmer wurde für zwei Jahre von der inländischen Muttergesellschaft (erste Tätigkeitsstätte) an die amerikanische Tochtergesellschaft nach Chicago entsandt. Es wird mit dem aufnehmenden Unternehmen kein gesonderter Arbeitsvertrag abgeschlossen.

- Erste Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers ist weiterhin die betriebliche Einrichtung der inländischen Muttergesellschaft.
- Derzeit liegt jedoch noch keine höchstrichterliche Entscheidung zu der Frage vor, unter welchen Voraussetzungen in Entsendefällen von einer dauerhaften Zuordnung im Sinne des § 9 Abs. 4 EStG auszugehen ist (*vgl. FG Niedersachsen, Urteil v. 19. April 2018, 5 K 262/16, BFH VI R 21/18 anhängig*).

Arbeitnehmerentsendung ins Ausland im Unternehmerverbund

Rz. 24 BMF Schreiben vom 25. November 2020

- Bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen kann beim aufnehmenden Unternehmen zumindest dann eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen eines eigenständigen Arbeitsvertrags mit dem aufnehmenden Unternehmen einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung dieses Unternehmens unbefristet zugeordnet ist, die Zuordnung die Dauer des gesamten – befristeten oder unbefristeten – Dienstverhältnisses umfasst oder die Zuordnung über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus reicht.

FG Niedersachsen v. 19. April 2018, 5 K 262/16; Rev. BFH anhängig – VI R 21/18

Die für die gesamte Dauer einer Entsendung dauerhafte Zuordnung ergibt sich aus dem Entsendevertrag und aus dem Arbeitsvertrag, welche zusammen ein arbeitsrechtliches Regelungswerk bilden.

Eine erste Tätigkeitsstätte beim aufnehmenden Unternehmens liegt insbesondere vor,

- bei Unterstellung des Arbeitnehmers dem Direktionsrecht des aufnehmenden Unternehmens entspricht einer dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnung.
- bei Abschluss eines eigenständigen Arbeitsvertrages „für die Dauer des Dienstverhältnisses“ nach § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG.

Aktuelle Rechtsprechung zur ersten Tätigkeitsstätte bei Einsatz im Ausland

FG Niedersachsen, 19. April 2018, 5 K 256/16; BFH VI R 23/18; *erste Tätigkeitsstätte/Ausland*

Unter welchen Voraussetzungen ist in Entsendefällen von einer dauerhaften Zuordnung auszugehen (hier: lokaler AV im Ausland; Berücksichtigung der vom ausld. AG erstatteten Aufwendungen für die dortige Unterkunft und Heimfahrten als steuerfreier Werbungskostenersatz).

3. Schritt: Quantitative Merkmale (wenn 2. Schritt fehlt oder nicht eindeutig!)

Fehlt eine eindeutige arbeitsrechtliche Festlegung, wird die erste Tätigkeitsstätte an dem Arbeitsort **fingiert**, an dem der Arbeitnehmer

- typischerweise arbeitstäglich tätig wird oder
- jede Woche zwei volle Tage oder
- mindestens ein Drittel seiner wöchentlichen Arbeitszeit tätig wird.

Fiktion der ersten Tätigkeitsstätte entfällt, wenn der Arbeitsort nur aufgesucht wird, um Material, Fahrzeuge usw. abzuholen.

→ BMF-Schreiben v. 25. November 2020, Tz. 27:

Rüstzeit ist eine Hilfstätigkeit – Vorbereitungs-, Hilfs- und Nebentätigkeiten begründen keine erste Tätigkeitsstätte (z.B. Be- und Entladen von LKW's).

Qualitative Kriterien haben keinen Einfluss auf die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte

Beispiel 8

Ein Versicherungsmakler der im Außendienst tätig ist, fährt täglich zur Unternehmenszentrale um Prospekte abzuholen. Ansonsten hält er sich dort nicht auf. Eine Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung von Seiten des Arbeitgebers liegt nicht vor.

- In diesem Fall handelt es sich um eine Auswärtstätigkeit. Eine erste Tätigkeitsstätte kann nicht fingiert werden, da keine dauerhafte Zuordnung durch den Arbeitgeber vorliegt und auch die quantitativen Kriterien nicht erfüllt werden.

Beispiel 9

Ein angestellter Architekt betreut insgesamt für drei Jahre eine Großbaustelle, auf welcher er sich zwei volle Tage in der Woche aufhält. An den anderen drei Tagen wird er an zwei Tagen im Büro und an einem Tag von zu Hause aus tätig. Eine Vereinbarung über eine dauerhafte Zuordnung liegt nicht vor.

- Erste Tätigkeitsstätte ist das Büro des Architekten, da er hier zwei volle Arbeitstage tätig wird. Das Projekt der Großbaustelle dauert lediglich drei Jahre an (befristete Tätigkeit) und überschreitet somit die 48-Monats-Grenze nicht.

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

Beispiel 10 (*Rz. 27 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

Die Fahrer im ÖPV sollen ihr Fahrzeug immer an wechselnden Stellen im Stadtgebiet aufnehmen und in der Regel mindestens einmal wöchentlich die Kassen abrechnen. Die Kassenabrechnung sollen sie in der Geschäftsstelle oder in einem Betriebshof durchführen. Dort werden auch die Personalakten geführt oder sind Krank- und Urlaubsmeldungen abzugeben.

Das bloße Abrechnen der Kassen, die Führung der Personalakten sowie die Verpflichtung zur Abgabe der Krank- und Urlaubsmeldungen führt nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte am Betriebshof oder in der Geschäftsstelle.

Im Gegensatz dazu, sind bei der Zuordnung als erste Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber die Vorbereitungsarbeiten und Hilfstätigkeiten als ausreichend anzusehen (*siehe Rz. 7 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

4. Schritt: Mehrere Tätigkeitsstätten

Sind die genannten Voraussetzungen für mehrere Tätigkeitsstätten erfüllt, bestimmt der Arbeitgeber welche die erste Tätigkeitsstätte ist.

Tut er dies nicht, ist das Kriterium der räumlichen Nähe zur Wohnung entscheidend (= Meistbegünstigungsprinzip).

Trotzdem muss der Arbeitnehmer täglich, an zwei vollen Arbeitstagen oder mindestens ein Drittel der wöchentlichen Arbeitszeit in der Einrichtung arbeiten, die als erste Tätigkeitsstätte gelten soll.

Beispiel 11

Ein Filialleiter einer großen Baumarktkette betreut zwei Filialen. Eine arbeitsrechtliche Zuordnung oder eine Bestimmung durch den Arbeitgeber besteht nicht. Der Zeitanspruch für die beiden Filialen verteilt sich gleichmäßig.

- Da weder eine arbeits- bzw. dienstrechtliche Festlegung noch eine Bestimmung seitens des Arbeitgebers vorliegt, ist die Filiale, die sich näher am Wohnsitz des Filialleiters befindet, erste Tätigkeitsstätte.

Beispiel 12

Ein Filialleiter einer großen Baumarktkette betreut zwei Filialen. Filiale A ist 15 km von seiner Wohnung entfernt, Filiale B 45 km. Der Filialleiter ist an drei Tagen in der Woche in Filiale A tätig und an den übrigen zwei Tagen in Filiale B. Laut arbeitsrechtlicher Festlegung ist der Filialleiter dauerhaft der Filiale B zugeordnet.

- Der Filialleiter wurde dauerhaft der Filiale B zugeordnet. Somit ist diese Filiale B seine erste Tätigkeitsstätte. Die Entfernung zur Wohnung hat daher keinen Einfluss auf die arbeitsrechtliche Vereinbarung.

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

Beispiel 13 (*Rz. 32 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

Eine Pflegedienstkraft hat täglich vier Personen zu betreuen. Hierfür wurde jeweils ein Pflegevertrag bis auf Weiteres abgeschlossen. Alle vier Pflegepersonen sollen von der Pflegedienstkraft nach Absprache mit der Pflegedienststelle (Arbeitgeber) bis auf Weiteres arbeitstäglich regelmäßig betreut werden. Der Arbeitgeber hat keine dieser Pflegestellen als erste Tätigkeitsstätte bestimmt.

- Erste Tätigkeitsstätte ist die der Wohnung der Pflegekraft am nächsten liegende Pflegestelle.

Abwandlung

Die vier Pflegepersonen sollen von der Pflegedienstkraft nach Absprache mit der Pflegedienststelle (Arbeitgeber) zunächst für die Dauer von zwei Jahren arbeitstäglich regelmäßig betreut werden.

- Die Pflegedienstkraft hat keine erste Tätigkeitsstätte, da sie an keiner der Pflegestellen dauerhaft tätig werden soll.

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

1. Vorrangig: arbeits- bzw. dienstrechtliche Vereinbarung



2. Üblicher Tätigkeitsort bzw. Ort, an dem der Arbeitnehmer

- Typischerweise arbeitstäglich tätig wird oder
- Zwei volle Arbeitstage pro Woche oder
- Ein Drittel der vereinbarten wöchentlichen Arbeitszeit tätig ist



3. Bestimmung durch den Arbeitgeber



4. Räumliche Nähe zur Wohnung

Praxistipp:

- zunächst Prüfung ob dauerhafte Zuordnung der Tätigkeit vorliegt
- zunächst quantitative Zuordnung prüfen

Neuregelung Bildungseinrichtung

Laut BFH-Urteil vom 9. Februar 2012 (VI R 44/10 und VI R 42/11) stellen vollzeitig besuchte Bildungseinrichtungen (Hochschulen, Universitäten, Berufsfachschulen, etc.) keine regelmäßige Arbeitsstätte dar

Neu: mit der Reisekostenreform gelten künftig auch Bildungseinrichtungen für

- ein Vollzeitstudium oder
- eine andere Vollzeit-Bildungsmaßnahme außerhalb eines Dienstverhältnisses als erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 Satz 8 EStG n.F.)

Die BFH-Urteile vom 9. Februar 2012 (VI R 44/10 und VI R 42/11) sind damit ab 2014 überholt, vgl. *FG Nürnberg vom 9. Mai 2018 (5 K 167/17, Revision zugelassen)*.

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

Wann findet ein Studium oder eine Bildungsmaßnahme außerhalb eines Dienstverhältnisses statt?

Insbesondere dann, wenn

- das Studium oder die Bildungsmaßnahme nicht Gegenstand des Dienstverhältnisses ist, auch wenn es durch Hingabe von Mitteln, wie z.B. eines Stipendiums, gefördert wird,

oder

- das Studium oder die Bildungsmaßnahme ohne arbeitsvertragliche Verpflichtung absolviert werden und die Beschäftigung lediglich das Studium oder die Bildungsmaßnahme ermöglicht.

Hinweis: Zur Abgrenzung gegenüber einem Studium oder einer Bildungsmaßnahme innerhalb eines Dienstverhältnisses vgl. auch R 9.2 sowie 19.7 LStR 2015.

Mit Urteil vom 14. Mai 2020, VI R 24/18 ist entschieden worden, dass die Dauer einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme für die Einordnung einer Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte i.S. des neugefassten § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG unerheblich sei. Das Gesetz verlange keine zeitliche Mindestdauer der Bildungsmaßnahme. Erforderlich, aber auch ausreichend sei, dass der Steuerpflichtige die Bildungseinrichtung anlässlich der regelmäßigen, ohnehin zeitlich befristeten Bildungsmaßnahme nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder (dauerhaft) aufsuche. Der Auszubildende/Studierende werde mithin einem befristet beschäftigten Arbeitnehmer gleichgestellt.

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

Ein Vollzeitstudium bzw. eine vollzeitige Bildungsmaßnahme liegt vor, wenn

- keiner Erwerbstätigkeit nachgegangen wird,
- die Erwerbstätigkeit 20 Stunden pro Woche nicht überschreitet oder
- lediglich ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis besteht.

(Rz. 34 des BMF-Schreiben vom 25.November 2020)

Der Werbungskostenabzug nach Reisekostengrundsätzen entfällt künftig

- Für ein Teilzeitstudium bzw. eine nicht vollzeitige Bildungsmaßnahme gelten weiterhin die Vorschriften zum Reisekostenrecht.
- Verpflegungsmehraufwendungen können nur für ein Praktikum außerhalb des Wohnorts geltend gemacht werden.
- Übernachtungskosten können nur in Fällen der doppelten Haushalts geltend gemacht werden
 - Hauptwohnsitz erforderlich; Zimmer im Haus der Eltern reicht nicht aus, erforderlich ist eigene Wohnung
 - Nachzuweisender Lebensmittelpunkt muss der Hauptwohnsitz sein.

Aktuelle Rechtsprechung zur ersten Tätigkeitsstätte bei Besuch einer Bildungseinrichtung

FG Münster, 24. Januar 2018, 7 K 1007/17; BFH VI R 3/18; *erste Tätigkeitsstätte/Bildungseinrichtung*

Kann eine an einer deutschen Hochschule eingeschriebene Studentin (abgeschlossene Erstausbildung) für Zeiträume

von Auslandssemestern und Auslandspraktika keine Aufwendungen für die dortige Unterkunft und für Verpflegungsmehraufwand im Rahmen der doppelten Haushaltsführung geltend machen, da sie im Ausland jeweils erste Tätigkeitsstätten - Bildungseinrichtungen i.S. von § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG begründet?

FG Nürnberg, 9. Mai 2018, 5 K 167/17; BFH VI R 24/18; *erste Tätigkeitsstätte/Bildungseinrichtung*

Ab welcher zeitlichen Dauer wird eine Bildungseinrichtung bei einem Vollzeitstudium/bei einer vollzeitigen Bildungseinrichtung zu einer ersten Tätigkeitsstätte? (hier: ein gut drei Monate dauernder, in Vollzeit außerhalb eines Arbeitsverhältnisses absolvierter Fortbildungslehrgang).

FG Sachsen, 13. Dezember 2017, 5 K 133/17; BFH VI B 8/18; *erste Tätigkeitsstätte/Bildungseinrichtung*

Keine verfassungsrechtliche Bedenken, dass eine Bildungseinrichtung eine erste Tätigkeitsstätte sein kann.

Zusammenfassung

- Die regelmäßige Arbeitsstätte wird durch die erste Tätigkeitsstätte abgelöst und erstmals gesetzlich definiert (§ 9 Abs. 4 EStG)
- Die neuen Vorschriften beeinflussen die Fahrkosten, die Firmenwagenbesteuerung, die Verpflegungsmehraufwendungen und die Übernachtungskosten
- Arbeits- und dienstrechtliche Festlegungen des Arbeitgebers sind für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte künftig von großer Bedeutung
- auch Bildungsstätten können erste Tätigkeitsstätte sein

WICHTIG: Überprüfen Sie die Verträge mit Mitarbeitern auf mögliche arbeitsrechtliche Vereinbarungen und nehmen Sie ggf. noch Anpassungen vor.

ERSTE TÄTIGKEITSSTÄTTE

Besteht eine dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung durch den AG?

Voraussetzung:

(1) (2)

eine eindeutige und dauerhafte Zuordnung

zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung - unbefristet

– des Arbeitgebers, - für einen Zeitraum > 48 Monate oder

– einem verbundenen Unternehmen oder - für die Dauer des Dienstverhältnisses - einem vom AG bestimmten Dritten

JA

NEIN/
NICHT EINDEUTIG

Kommen mehrere erste Tätigkeitsstätten
in Frage?

Soll der AN an einer Tätigkeitsstätte dauerhaft
– mind. ein Drittel der vereinbarten Arbeitszeit oder
– zwei volle Arbeitstage oder
– typischerweise arbeitstäglich
tätig werden?

JA

JA

Legt der AG eine erste
Tätigkeitsstätte fest?

NEIN

NEIN

NEIN

Erste Tätigkeitsstätte

Die zur Wohnung nächstgelegene
Tätigkeitsstätte = erste Tätigkeitsstätte

Keine erste Tätigkeitsstätte

1. Fahrten zwischen Wohnung (Zweitwohnung) und der ersten Tätigkeitsstätte

Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte können mit der **Entfernungspauschale** von **0,30 Euro** pro Kilometer angesetzt werden.

- Vorschrift bleibt dem Grunde nach bestehen.
- Der Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ wird neu definiert als „**erste Tätigkeitsstätte**“ i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG.
- Für Fahrten zwischen Wohnung und einem sog. „Sammelpunkt“ oder Wohnung und dem nächstgelegenen Zugang eines „weiträumigen Tätigkeitsgebiets“ gelten die Regelungen der Entfernungspauschale entsprechend.

2. Beruflich veranlasste Fahrten

Aufwendungen für Fahrten aufgrund einer auswärtigen Tätigkeit sind **in voller Höhe** als Werbungskosten abziehbar gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG

Wahl zwischen dem Ansatz

- der tatsächlichen Aufwendungen oder
- einem pauschalen Kilometersatz als Fahrtkosten

Bei Anwendung des pauschalen Kilometersatzes kann die Prüfung der tatsächlichen Fahrtkosten entfallen

Pauschale Kilometersätze gem. Bundesreisekostengesetz

Verkehrsmittel	Kilometersatz
Kraftwagen	0,30 Euro
Andere motorbetriebene Fahrzeuge	0,20 Euro

- Für nicht motorisierte private Fahrzeuge sind ab 2014 grundsätzlich die tatsächlichen Kosten anzusetzen
- Die bisherige Mitfahrentschädigung i. H. v. 0,02 Euro entfällt ebenfalls ab 2014

Aktuelle Rechtsprechung zu Fahrtkosten

FG Münster, 14.7.2017, 6 K 3009/15 E, BFH VI 42/17, 12. Februar 2020

Die Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gilt arbeitstäglich zwei Wege (einen Hin- und einen Rückweg) ab.

Neu: Legt ein Arbeitnehmer nur einen Weg zurück, so ist nur die Hälfte der Entfernungspauschale (0,15 Euro) je Entfernungskilometer und Arbeitstag als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Nutzung des privaten PKW für berufliche Fahrten

Berechnung eines **individuellen Kilometersatzes** auf Grundlage der Gesamtkosten eines Jahres

- Neuberechnung sobald sich Verhältnisse ändern (z.B. Ende der Leasinglaufzeit)
- oder **steuerfreie Erstattung** der beruflich veranlassten Mehraufwendungen durch den Arbeitgeber (z.B. Firmenwagen)

Voraussetzungen des § 3 Nr.13 bzw. 16 EStG sind zu beachten!

Unterlagen (z.B. Fahrtenbuch) sind dem Arbeitgeber vorzulegen!

➤ In Fällen eines unterjährigen PKW-Kaufs muss der Kilometersatz vorerst geschätzt werden, um die Aufwendungen in der Steuererklärung ansetzen zu können!

Beispiel 14

Gefahrene Kilometer pro Jahr davon betrieblich	40.000 km 25.000 km		
Anschaffungskosten	30.000 Euro		
Versicherung/Steuer	1.000 Euro		
Finanzierungskosten/dfd. Kosten	4.500 Euro		
Abschreibung	5.000 Euro		
Σ Gesamtkosten	<hr/> 10.500 Euro		
Gesamtkosten	10.500 Euro	Kosten pro Kilometer	0,2625 Euro/km
Gesamtkilometer/Jahr	40.000 km	x betrieblich gefahrene km	25.000 km
= Gesamtkosten/Kilometer	0,2625 Euro/km	= Tatsächliche Aufwendungen	6.562,50 Euro

In der Steuererklärung können **7.500 Euro** (= 0,3 Euro/km x 25.000 km) als Fahrtkosten angesetzt werden, da sie höher als die tatsächlichen Aufwendungen und somit günstiger sind. Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber einen entsprechenden Nachweis zu erbringen.

3. Fahrtkosten zu einem gleichbleibenden Ort

Besteht **keine erste Tätigkeitsstätte**, aber die berufliche Tätigkeit wird laut dienst- und arbeitsrechtlicher Festlegung dauerhaft und arbeitstäglich am gleichen Ort ausgeübt, ist die **Entfernungspauschale** i. H. v. 0,30 Euro anzuwenden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG).

BEISPIELE

- Busdepot eines Busfahrers
- Treffpunkt für einen betrieblich organisierten Sammeltransport (keine private Fahrgemeinschaft)
- Fährhafen
- Flughafen

0,03 Prozent-Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG n.F. findet entsprechend Anwendung.

Keine Fiktion einer ersten Tätigkeitsstätte sondern reine Anwendungsvorschrift bezüglich der Entfernungspauschale und der Besteuerung des geldwerten Vorteils bei einer Firmenwagengestellung (Rz. 40 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020).

Siehe hierzu auch Urteil des *FG Nürnberg vom 13. Mai 2016; 4 K 1536/15 rkr*

Fahrer eines Lkw muss sich dauerhaft, typischerweise arbeitstäglich zum Abholen seines Lkw an einer bestimmten Stelle einfinden; es handelt sich hier um keine erste Tätigkeitsstätte, sondern um einen arbeitsrechtlich angeordneten Sammelpunkt.

Wiederholung Beispiel 8

Ein Versicherungsmakler der im Außendienst tätig ist, fährt täglich (230 Arbeitstage) aufgrund der Vorgabe seines Arbeitgebers zur Unternehmenszentrale (einfach Strecke vom Wohnsitz zur Zentrale: 25 km), um Prospekte abzuholen. Ansonsten hält er sich dort nicht auf. Eine Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung von Seiten des Arbeitgebers liegt nicht vor. Dem Versicherungsmakler entstehen jährlich beruflich veranlasste Fahrtkosten von rund 4.400 Euro.

In diesem Fall liegt **keine erste Tätigkeitsstätte** vor und es handelt sich grundsätzlich um eine Auswärtstätigkeit.

Ab dem **1. Januar 2014** sind die Fahrtkosten allerdings nicht mehr nach den Reisekostengrundsätzen, sondern **mit der Entfernungspauschale anzusetzen**.

- Für die beruflichen Fahrten können hier künftig nur noch **1.725,00 Euro** (= 25 km x 0,30 Euro x 230 Tage) als Werbungskosten geltend gemacht werden.
- Bis **31. Dezember 2013** können gemäß dem Reisekostengrundsatz die tatsächlichen Aufwendungen von 4.400 Euro angesetzt werden.
- Zusätzlich kann die Verpflegungspauschale in Abhängigkeit der Abwesenheitsdauer angesetzt werden.

4. Weiträumiges Tätigkeitsgebiet

Aufwendungen für Fahrten vom Wohnort zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet sind mit der **Entfernungspauschale** von 0,30 Euro anzusetzen. (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG)

Ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet liegt vor, wenn eine vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche ausgeübt werden soll. (Rz. 42 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

BEISPIEL Hafenarbeiter, Forstarbeiter, Briefzusteller, etc.

Ausgenommen von dieser Regelung sind z.B.:

- Bezirksleiter und Vertriebsmitarbeiter, die verschiedene Niederlassungen betreuen,
- mobile Pflegekräfte, die verschiedene Personen in deren Wohnungen betreuen und
- Schornsteinfeger

Die Fahrkostenregelung ist vom Betreten bzw. Befahren des weiträumigen Gebiets abhängig

Betreten bzw. Befahren erfolgt über

- **den gleichen Zugang:** Entfernungspauschale gilt für die Strecke: Wohnung -* Zugang
- **unterschiedliche Zugänge:** Entfernungspauschale gilt für die Strecke: Wohnung -* nächstgelegener Zugang

Für Fahrkosten innerhalb des weiträumigen Gebietes sowie für Fahrten zu einem weiter entfernten Zugang können die tatsächlichen Aufwendungen angesetzt werden.

0,03 Prozent-Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG gilt auch für Fahrten zwischen der Wohnung und einem weiträumigen Arbeitsgebiet.

BEACHTEN: Diese Regelungen gelten ausschließlich für den Bereich der Fahrkosten und wirken sich weder auf die Verpflegungsmehraufwendungen noch auf die Übernachtungskosten aus! Arbeitnehmer, die keine erste Tätigkeitsstätte haben, sind wie bisher auswärtig tätig.

Beispiel 15

Ein Hafenarbeiter fährt an 180 Tagen von seiner Wohnung zu dem 6 km entfernten, nächstgelegenen Zugang zu einem von ihm zu betreuenden Hafenable. An 30 Tagen nutzt er den von seiner Wohnung 13 km entfernten Zugangspunkt.

- Für Fahrten zum nächstgelegenen Zugang kann der Hafenarbeiter lediglich die Entfernungspauschale ansetzen.
- Für die weiteren Fahrten können 6 km ebenfalls nur mit der Entfernungspauschale berücksichtigt werden, die zusätzlichen 7 km können entweder mit den tatsächlichen Aufwendungen oder mit dem pauschalen Kilometersatz angesetzt werden.

$$= 180 \text{ Tage} \times 0,30 \text{ Euro} \times 6 \text{ km} + 30 \text{ Tage} \times 0,30 \text{ Euro} \times 6 \text{ km} = 378 \text{ Euro}$$

$$= 30 \text{ Tage} \times 0,30 \text{ Euro} \times 14 \text{ km} = 126 \text{ Euro}$$



7 km verlängerte Anfahrt + 7 km verlängerte Rückfahrt

Alternativ können auch die tatsächlichen Kosten angesetzt werden!

Zusammenfassung

Verschärfung der Fahrkostenregelungen

- Zweck der Neuerungen:
 - Erhöhung von Rechts- und Planungssicherheit
 - Vermeidung von Abgrenzungsproblematiken
- Entfernungspauschale gilt ab Januar 2014 für Fahrten
 - Zur ersten **Tätigkeitsstätte**
 - zu einem **weiträumigen Arbeitsgebiet**
 - zu einem **bestimmten, gleichbleibenden Ort**, der keine erste Tätigkeitsstätte ist (Sammelpunkt)

HINWEIS: Mit der Regelung fallen nicht mehr nur Arbeitnehmer mit einer regelmäßigen Arbeitsstätte unter die Vorschriften der Entfernungspauschale. Dadurch sind möglicherweise Anpassungen im Zusammenhang mit steuerfreien Arbeitgebererstattungen notwendig!

VERPFLEGUNGSMEHRAUFWENDUNGEN

Bisherige Rechtslage	Rechtslage ab 1. Januar 2014
Gesetzliche Regelung: § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG	Gesetzliche Regelung: § 9 Abs. 4a EStG (gültig ab 2020)
Eine vorübergehende (< 3 Monate) berufliche Tätigkeit außerhalb der Wohnung und der regelmäßigen Arbeitsstätte berechtigt zum Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug	Eine vorübergehende auswärtige berufliche Tätigkeit berechtigt zum Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug
Dreistufige Staffelung der Verpflegungspauschalen:	Zweistufige Staffelung der Verpflegungspauschalen:
Abwesenheit von ≥ 8 h < 14 h: 6 Euro	Abwesenheit von > 8 h < 24 h: 14 Euro
Abwesenheit von ≥ 14 h < 24h: 12 Euro	Abwesenheit von 24 h: 28 Euro
Abwesenheit von 24 h: 24 Euro	
An- und Abreisetag richtet sich nach der Abwesenheitszeit (siehe Staffelung)	An- und Abreisetag können mit 12 Euro pauschal angesetzt werden – die bisher geltende Mindestabwesenheit entfällt!
Mitternachtsregel: Bei einer beruflichen Tätigkeit „über Nacht“, aber ohne Übernachtung, gelten die Angaben der Staffelung je nach Abwesenheitszeit	An der sog. Mitternachtsregel wird auch künftig festgehalten

Reisekostenrecht
§ 9 Abs. 4a Nr. 1 EStG
Zweistaffelung:
Pauschalbetrag
bei einer

Auswärtstätigkeit
von mehr als
acht Stunden
beträgt
14 Euro

Auswärtstätigkeit
von
24 Stunden
beträgt
28 Euro

Reisekostenrecht
§ 9 Abs. 4a Nr. 2 EStG
Pauschalbetrag

Jeweils 14 Euro für den An- und
Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an
diesem, einen anschließenden oder
vorhergehenden Tag außerhalb seiner
Wohnung übernachtet
(unabhängig von Reisedauer)

Beispiel 16

Ein angestellter Steuerberater hat einen Termin direkt beim Mandanten vor Ort. Er macht sich um 9:30 Uhr auf den Weg zu dem Termin und kommt um 17 Uhr wieder zurück.

- Es handelt sich um eine Auswärtsstätigkeit. Der Steuerberater wird weder in seiner Wohnung noch an seiner ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig, sondern im Unternehmen des Mandanten. Da seine Abwesenheit nicht länger als acht Stunden andauert, kann er keine Verpflegungsmehraufwendungen steuerlich geltend machen.

Abwandlung

Er begibt sich um 9:30 Uhr zu dem Termin und kommt erst gegen 18:30 Uhr zurück.

- Die Abwesenheitsdauer beträgt jetzt mehr als acht Stunden. Somit können Verpflegungsmehraufwendungen von 14 Euro als Werbungskosten angesetzt oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Beispiel 17

Ein IT-Kundendienstmitarbeiter tritt um 7 Uhr von seiner Wohnung aus einen Wartungsauftrag an und erreicht um 13 Uhr sein Büro (sechs Stunden Abwesenheit). Um 15 Uhr muss er nochmal zu einem Auftrag und fährt im Anschluss daran direkt nach Hause. Dort kommt er um 17 Uhr an (zwei Stunden Abwesenheit).

Keine der beiden Auswärtstätigkeiten kann für sich betrachtet steuerfrei erstattet werden.

GRUND: Die erste Abwesenheit beträgt lediglich sechs Stunden und die zweite nur zwei Stunden. Dennoch kann der Arbeitgeber 14 Euro steuerfrei erstatten, da **insgesamt** eine Abwesenheit von acht Stunden erreicht wurde.

Beispiel 18 – Mitternachtsregel *(Rz. 47 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)*

Der Kurierfahrer K ist typischerweise von 20:00 Uhr bis 5:30 Uhr des Folgetags beruflich unterwegs. In dieser Zeit legt er regelmäßig auch eine Lenkpause von 45 Minuten ein. Seine Wohnung verlässt K um 19:30 Uhr und kehrt um 6 Uhr zurück. Eine erste Tätigkeitsstätte liegt nicht vor. K ist im Rahmen seiner beruflichen Auswärtstätigkeit (Fahrtätigkeit) über Nacht von seiner Wohnung abwesend.

- Die Lenkpause ist nicht mit einer Übernachtung gleichzusetzen.
- Die Abwesenheitszeiten über Nacht können somit zusammengerechnet werden.
- Sie werden für den zweiten Kalendertag berücksichtigt, an dem K den überwiegenden Teil der Zeit abwesend ist.
- K erfüllt die Voraussetzungen der Verpflegungspauschale für eine eintägige Auswärtstätigkeit (14 Euro)

VERPFLEGUNGSMEHRAUFWENDUNGEN

Abwandlung (Rz. 46 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Die berufliche Fahrtätigkeit des K verteilt sich wie folgt auf die Tage (in Stunden):

Montag	Dienstag	Mittwoch	Donnerstag	Freitag	Samstag
5	4 5	4 5	4 4,5	5 5	4

Möglichkeit 1:

Zusammenrechnung der Abwesenheitszeiten über Nacht

Anspruch auf Verpflegungspauschale für folgende Tage: Montag, Dienstag, Mittwoch und Freitag

Möglichkeit 2:

Zusammenrechnung der am Tag geleisteten einzelnen Abwesenheitszeiten:

Anspruch auf Verpflegungspauschale für folgende Tage: Dienstag, Mittwoch, Donnerstag und Freitag

Beispiel 19 – Mehrtägige Auswärtstätigkeiten im Inland *(Rz. 48 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)*

Der Ingenieur I aus B ist von Montagabend bis Dienstag in M auswärts tätig. An diese Tätigkeit schließt sich am Dienstag gleich die Weiterreise nach H zu einer neuen auswärtigen Tätigkeit an. I fährt von M direkt nach H und kehrt am Mittwochnachmittag zu seiner Wohnung zurück.

I kann folgende Verpflegungspauschale beanspruchen:
für Montag als Anreisetag und für Mittwoch als Rückreisetag stehen ihm jeweils 14 Euro zu.

Da I am Dienstag infolge der Abreise aus M und direkten Anreise nach H 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist, kann er für diesen Tag eine Pauschale von 28 Euro beanspruchen.

Abwandlung zu Beispiel 19 (Rz. 49 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

I sucht am Dienstag kurz seine Wohnung in B auf, um Unterlagen und Kleidung einzupacken und fährt nach einer Stunde weiter nach H.

- In diesem Fall kann I auch für Dienstag als An- und gleichzeitig als Abreisetag nur 14 Euro Verpflegungspauschale beanspruchen.
- Eine Verpflegungspauschale von 24 Euro kann nur dann beansprucht werden, wenn I infolge seiner beruflichen Auswärtstätigkeit 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.

Beispiel 20 – Mehrtägige Auswärtstätigkeiten im Inland *(Rz. 49 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)*

Monteur M aus D ist von Montag bis Mittwoch in S auswärts tätig. Eine erste Tätigkeitsstätte besteht nicht. M verlässt am Montag um 10:30 Uhr seine Wohnung in D. M verlässt S am Mittwochabend und erreicht seine Wohnung in D am Donnerstag um 1:45 Uhr.

- M steht für Montag (Anreisetag) eine Verpflegungspauschale von 14 Euro zu
- Für Dienstag und Mittwoch kann M eine Pauschale von 28 Euro beanspruchen, da er an diesen Tagen 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist.
- Für Donnerstag steht ihm eine Pauschale von 14 Euro zu (Abreisetag).

Änderungen bei der Dreimonatsfrist

- Der Abzug von Verpflegungspauschalen beschränkt sich auf die auswärtige berufliche Tätigkeit der ersten **drei Monate** an derselben Tätigkeitsstätte (mindestens drei Arbeitstage in der Woche)
- Die Prüfung der Dreimonatsfrist erfolgt stets im Nachhinein mit Blick auf die zurückliegende Zeit
- Jede Unterbrechung \geq **vier Wochen** führt zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist
- Keine Unterscheidung zwischen beruflich/privat veranlassten Unterbrechungen (Unterscheidung gilt bis 31. Dezember 2013)
- Wird die Auswärtstätigkeit **an maximal zwei Tagen** in der Woche ausgeübt, können Verpflegungsmehraufwendungen **unbegrenzt** geltend gemacht werden
- Die Vorschrift gilt nicht für Tätigkeiten auf mobilen, nicht ortsfesten betrieblichen Einrichtungen wie z.B.:
 - Fahrzeugen, Flugzeugen, Schiffen, etc. oder
 - weiträumigen Tätigkeitsgebieten (*Rz. 56 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

VERPFLEGUNGSMEHRAUFWENDUNGEN

- 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. (*Rz. 54 des BMF-Schreiben vom 25 November 2020*)
- Handelt es sich um einzelne ortsfeste betriebliche Einrichtungen verschiedener Auftraggeber oder Kunden, liegen mehrere Tätigkeitsstätten vor.
- Das ist auch dann der Fall, wenn sich die Tätigkeitsstätten in unmittelbarer räumlicher Nähe zueinander befinden.

Beispiel 21

Ein Musicalsänger ist von Anfang Januar 2018 bis Ende Oktober 2018 (zehn Monate) in Hamburg tätig, wohnhaft ist er in Stuttgart und die ersten drei Monate verbringt er komplett in Hamburg. Danach zieht er mit seinem Musical weiter nach Berlin.

- Der Sänger kann lediglich für die **ersten drei Monate** des Jahres in Hamburg Verpflegungsmehraufwendungen geltend machen. Es gelten die Pauschalen der zweistufigen Staffelung.

Abwesenheit von Januar 2018 – März 2018: 89 Tage

Abwesenheitszeit pro Tag 24 Stunden
= 89 Tage x 28,00 Euro = **2.492,00 Euro**

Beispiel 22

Ein Arbeitnehmer ist drei Tage in der Woche in Stuttgart und zwei Tage in Köln beschäftigt. Erste Tätigkeitsstätte ist in Köln. Wegen einer Krankheit muss die Tätigkeit in Stuttgart ab dem 5. Dezember 2017 unterbrochen werden und wird erst am 20. Januar 2018 wieder aufgenommen.

- Die Tätigkeit des Arbeitnehmers in Stuttgart wurde für mehr als vier Wochen unterbrochen. **Somit beginnt die Dreimonatsfrist erneut** ab dem 20. Januar 2018 und der Arbeitnehmer kann für weitere drei Monate die Verpflegungspauschale geltend machen oder steuerfrei durch den Arbeitgeber ersetzt bekommen.

Beispiel 23 *(Rz. 55 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)*

Der Außendienstmitarbeiter A wohnt in K und hat am Betriebssitz seines Arbeitgebers in S seine erste Tätigkeitsstätte (arbeitsrechtliche Zuordnung durch AG). A sucht arbeitstäglich die Filiale in K gegen 8 Uhr auf und bereitet sich dort üblicherweise für ein bis zwei Stunden auf seinen Außendienst vor. Von ca. 10 Uhr bis 16:30 Uhr sucht er dann verschiedene Kunden im Großraum K auf. Anschließend fährt er nochmals in die Filiale in K, um Nacharbeiten zu erledigen.

- Bei dem arbeitstäglichen Vor- und Nachbereiten der Außendiensttätigkeit in der Filiale in K handelt es sich um eine längerfristige berufliche Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte; für die berufliche Tätigkeit an dieser Tätigkeitsstätte können nach Ablauf von drei Monaten daher keine Verpflegungspauschalen mehr beansprucht werden.
- Für die restliche eintägige berufliche Auswärtstätigkeit bei den verschiedenen Kunden im Großraum K gilt dies nicht.
- Die Tätigkeitszeit in der Filiale in K kann für die Ermittlung der erforderlichen Mindestabwesenheitszeit von mehr als acht Stunden nach Ablauf von drei Monaten nicht mehr berücksichtigt werden, sondern ist abzuziehen.

Ab dem vierten Monat kommt es für die Ermittlung der Abwesenheitszeiten der eintägigen Auswärtstätigkeit daher jeweils auf die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung, abzüglich der Tätigkeitszeiten in der Filiale in K an.

Auswärtige Tätigkeit im Ausland

- Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen in Folge einer auswärtigen Tätigkeit im Ausland sind von Land zu Land verschieden
- Bei beruflichen Tätigkeiten im Ausland können die länderspezifischen Verpflegungspauschalen mit folgenden Sätzen abgezogen werden
- bei einer Abwesenheit von acht und mehr sowie weniger als 24 Stunden: **80 Prozent** der Auslandstagegelder nach BRKG*
- für den An- und Abreisetag: **80 Prozent** der Auslandstagegelder nach BRKG*
- bei einer Abwesenheit von 24 Stunden: **120 Prozent** der Auslandstagegelder nach BRKG*

**Bundesreisekostengesetz (BRKG)*

HINWEIS: Für das Jahr 2019 der länderspezifischen Verpflegungspauschalen beachte das BMF-Schreiben „Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen **ab 1. Januar 2020 vom 15. November 2019**“.

Auswärtige Tätigkeit im Ausland

Für die Ermittlung der Verpflegungspauschalen am An- und Abreisetag bei auswärtigen Tätigkeiten in verschiedenen ausländischen Staaten gilt (*Rz. 52 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*):

- Bei einer Anreise vom Inland ins Ausland oder vom Ausland ins Inland jeweils ohne Tätigwerden ist für die Ermittlung der Verpflegungspauschale der Ort maßgebend, der vor 24 Uhr erreicht wird.
- Bei einer Abreise vom Ausland ins Inland oder vom Inland ins Ausland ist für die Ermittlung der Verpflegungspauschale der Ort der letzten Tätigkeit maßgebend.

Beispiel 24 (Rz. 52 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Der Arbeitnehmer A reist am Montag um 20 Uhr zu einer beruflichen Auswärtstätigkeit von seiner Wohnung in Berlin nach Brüssel. Er erreicht Belgien um 2 Uhr. Dienstag ist er den ganzen Tag in Brüssel tätig. Am Mittwoch reist er zu einem weiteren Geschäftstermin um 8 Uhr nach Amsterdam. Er erreicht Amsterdam um 14 Uhr. Dort ist er bis Donnerstag um 13 Uhr tätig und reist anschließend zurück nach Berlin. Er erreicht seine Wohnung am Donnerstag um 22:30 Uhr.

- Für Montag ist die inländische Verpflegungspauschale für den Anreisetag maßgebend, da A sich um 24 Uhr noch im Inland befindet.
- Für Dienstag ist die Verpflegungspauschale für Belgien anzuwenden.
- Für Mittwoch ist die Verpflegungspauschale für die Niederlande zu Grunde zulegen, da sich der Ort, den A vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat, in den Niederlanden befindet (§ 9 Absatz 4a Satz 5 EStG).
- Für Donnerstag ist die Verpflegungspauschale der Niederlande für den Abreisetag maßgeblich, da A noch bis 13 Uhr in Amsterdam beruflich tätig war.

Beispiel 25 *(Rz. 52 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)*

Der Arbeitnehmer A reist für ein berufliches Projekt am Sonntag um 21 Uhr von Paris nach Mannheim. Am Sonntag um 24 Uhr befindet sich A noch in Frankreich. A ist in Mannheim von Montag bis Freitag beruflich tätig und verlässt Mannheim am Freitag um 11 Uhr. Er erreicht Paris am Freitag um 21 Uhr.

- Für Sonntag (Anreisetag) ist die Verpflegungspauschale für Frankreich maßgebend.
- Für Montag bis Freitag ist die jeweils maßgebliche inländische Verpflegungspauschale anzuwenden.

Zusammenfassung

- Deutliche Vereinfachung für Arbeitnehmer und Arbeitgeber durch neue zweistufige Staffelung
- Weniger Aufzeichnungspflichten bei auswärtigen Tätigkeiten → Mindestabwesenheit entfällt
- Vereinfachung gilt auch für auswärtige Tätigkeiten im Ausland (die länderspezifischen Verpflegungspauschalen sind jeweils zu beachten)
- Steuerliche Verbesserung und Entbürokratisierung
- Im Rahmen der Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG gibt es lediglich eine redaktionelle Änderung aufgrund der neuen Vorschriften des § 9 Abs. 4a EStG

- Der Wert für übliche Mahlzeiten inklusive Getränken wird angehoben auf 60 Euro (einschließlich Umsatzsteuer)
- Zuzahlungen des Arbeitnehmers sind bei der Prüfung der 60-Euro-Grenze nicht zu berücksichtigen
- Mahlzeiten, deren Wert 60 Euro nicht übersteigt, werden mit dem Sachbezugswert bewertet (§ 8 Abs. 2 Satz 8 EStG)
- Bei einem gleichzeitigen Anspruch auf die Verpflegungspauschale, entfällt die Besteuerung des Sachbezugswertes (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG)

Die amtlichen Sachbezugswerte für das Jahr 2021 betragen

- für ein Mittag- oder Abendessen 3,47 Euro
- für ein Frühstück 1,83 Euro

MAHLZEITENGESTELLUNG

Die Mahlzeitengestellung ist eine vom Arbeitgeber veranlasste Mahlzeit (§ 8 Abs. 2 S. 8 EStG) insbesondere wenn

- die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist **und**
- die Erstattung im Rahmen dienst- bzw. arbeitsrechtlicher Vereinbarungen erfolgt.

Die Vorschriften gelten analog für eine vom Arbeitgeber veranlasste Mahlzeitengestellung durch Dritte

Dabei muss der Arbeitgeber den Ort und Tag der Beköstigung bestimmen
(Rz. 64 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020).

Was unterliegt dem Begriff der Mahlzeitengestellung?

Mit einer Mahlzeit gleichzusetzen ist ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Snack oder Imbiss (z.B. belegte Brötchen, Kuchen, Obst), der während einer auswärtigen Tätigkeit gereicht wird. Diese Mahlzeit führt zu einer Kürzung der Verpflegungspauschale (*Rz. 74 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*).

Eine feste zeitliche Grenze für die Frage, ob ein Frühstück, Mittag- oder Abendessen zur Verfügung gestellt wird, gibt es nicht.

Maßstab für die Einordnung ist vielmehr, ob die zur Verfügung gestellte Verpflegung an die Stelle einer der genannten Mahlzeiten tritt, welche üblicherweise zu der entsprechenden Zeit eingenommen wird.

Werden im Rahmen einer beruflichen Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers Essensmarken durch den Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt, so handelt es sich innerhalb der Dreimonatsfrist nicht um eine vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit, sondern um eine Verbilligung der vom Arbeitnehmer selbst veranlassten und bezahlten Mahlzeit (*Rz. 76 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*). Nach Ablauf der Dreimonatsfrist sind die an diese Arbeitnehmer ausgegebenen Essensmarken mit dem maßgebenden Sachbezugswert zu bewerten.

- Verpflegung auf Flugreisen
(zählt zu Mahlzeiten – auch für Bordpersonal, Rz. 65 des BMF-Schreiben v. 25. November 2020)
- Unterschiedliche Behandlung bei eigenen Mitarbeitern (vom Arbeitgeber gestellt) und eingeladenen Arbeitnehmern des Kunden
- Verpflegungsmehraufwendungen bei Einladungen innerhalb von Konzernen von Mitarbeitern verschiedener Gesellschaften

FG Baden-Württemberg: *Urteil v. 12. Dezember 2017; 5 K 432/17, BFH VI R 16/18*

- Kürzung der Verpflegungspauschalen bei Nichtinanspruchnahme von bereitgestellten Mahlzeiten.
- Kürzung unabhängig davon ob Mahlzeit tatsächlich eingenommen wird (entspricht Auffassung der Finanzverwaltung).

Zu den vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeiten gehören auch

(Rz. 65 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

z.B. im Flugzeug, Zug oder auf einem Schiff im Zusammenhang mit der Beförderung unentgeltlich angebotenen Mahlzeiten, wenn

- die Rechnung für das Beförderungsmittel auf den Arbeitgeber ausgestellt ist und
- von diesem dienst- oder arbeitsrechtlich auch erstattet wird.

HINWEIS: Aufgrund Anfragen hat der BMF klargestellt, dass bei innerdeutschen Flügen gereichte kleine Tüten mit Chips, Salzgebäck oder vergleichbaren Knabbereien nicht um Mahlzeiten handelt und folglich keine Kürzung der Verpflegungspauschale erfolgt.

Die Verpflegung muss dabei nicht offen auf der Rechnung ausgewiesen werden.

Wenn z.B. anhand des gewählten Beförderungstarifs feststeht, dass es sich ausschließlich um eine reine Beförderungsleistung handelt, bei der auch keine Mahlzeiten unentgeltlich angeboten werden, liegt keine Mahlzeitengestellung vor.

Ausgenommen von der Vereinfachung sind

- Belohnungssessen (d.h. mit Wert über 60 Euro einschließlich Umsatzsteuer),
- Geschäftsessen,
- Arbeitsessen sowie
- Mahlzeiten im Rahmen von üblichen Betriebsveranstaltungen

Bei der Berechnung von Mahlzeiten im Rahmen eines Gesamtpreises (z.B. für ein Seminar), ist im Rahmen des jeweiligen Einzelfalles zu beurteilen, ob es sich um eine übliche Mahlzeit handelt oder nicht.

(Rz. 63 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Belohnungssessen

- Alle Mahlzeiten über 60 Euro gelten als Belohnungssessen
- In der Regel besteht bei der Mahlzeit kein direkter geschäftlicher Bezug und die Bewirtung des Arbeitnehmers steht im Vordergrund.

Steuerliche Behandlung

- Geldwerter Vorteil, der mit dem tatsächlichen Preis der Mahlzeit bewertet wird (§ 8 Abs. 2 EStG)
- Abzug einer möglichen Verpflegungspauschale nach der zweistufigen Staffelung
- Der Restbetrag (geldwerter Vorteil) ist steuerpflichtiger Arbeitslohn
- Zuzahlungen des AN sind bei Prüfung der 60 Euro-Grenze nicht zu berücksichtigen (vgl. Rz. 63 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Beispiel 26 (vgl. Rz. 67 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Der Arbeitnehmer A nimmt im Auftrag seines Arbeitgebers an einer Podiumsdiskussion mit anschließender Abendveranstaltung teil. Die auf den Arbeitgeber ausgestellte Rechnung des Veranstalters hat der Arbeitgeber unmittelbar bezahlt. Darin enthalten sind die Kosten für ein Galadinner, das mit 80 Euro separat ausgewiesen ist. Der Arbeitnehmer erhält das Galadinner vom Veranstalter der Podiumsdiskussion auf Veranlassung seines Arbeitgebers.

Angesichts der Kosten von mehr als 60 Euro ist von einem Belohnungessen auszugehen (*unübliche Beköstigung gemäß § 8 Absatz 2 Satz 8 EStG*), so dass die dafür berechneten 80 Euro als Arbeitslohn anzusetzen sind.

Geschäftsessen

Teilnahme an Geschäftsessen mit Geschäftspartnern

Bewirtung i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG

Steuerliche Behandlung

Kein steuerpflichtiger Arbeitslohn

Geschäftlicher Anlass:

„Ein geschäftlicher Anlass besteht insbesondere bei der Bewirtung von Personen, zu denen schon Geschäftsbeziehungen bestehen oder zu denen sie angebahnt werden sollen. Auch die Bewirtung von Besuchern des Betriebs, z.B. im Rahmen der Öffentlichkeitsarbeit ist geschäftlich veranlasst.“ (EStR 4.10 (6) Satz 2,3)

Arbeitsessen

Bewirtung von Arbeitnehmern anlässlich oder während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes Interesse der Mahlzeitengestellung ist überwiegend betrieblich veranlasst Wert der Mahlzeit übersteigt den Betrag von 60 Euro nicht (*R 8.1 Abs. 8 Nr.2 S.2 LStR 2015*)

Steuerliche Behandlung: Kein steuerpflichtiger Arbeitslohn → es handelt sich hierbei um Aufmerksamkeiten

Beispiel 27

Anlässlich einer Besprechung über die Weiterentwicklung des Außendienstes bestellt ein Unternehmer für sich und seine Arbeitnehmer fünf Essen bei einem Pizzaservice. Die Kosten betragen insgesamt 75 Euro, die er bar bezahlt.

Der Arbeitnehmer braucht in diesem Fall keinen geldwerten Vorteil zu erfassen. Es liegt ein typisches Arbeitsessen vor und damit kein steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Betriebsveranstaltungen

Übliche Betriebsveranstaltungen sind u.a.

- Jubiläumsfeiern
- Einstand
- Ausstand
- Beförderungen

Freibetrag i.H.v. 110 Euro – nur übersteigender Betrag ist zu versteuern

Steuerliche Behandlung

- Welche Kosten sind in die Betrachtung mit einzubeziehen?
- Sämtliche Kosten ohne Selbstkosten des Unternehmens; Kosten der Begleitperson werden dem Arbeitnehmer zugerechnet
- Pro Jahr zwei Betriebsveranstaltungen
- Kein steuerpflichtiger Arbeitslohn
- Übersteigen die Gesamtaufwendungen pro Arbeitnehmer 110 Euro ist der übersteigende Betrag der Besteuerung zu unterwerfen.

Aktuelle Urteile zur Betriebsveranstaltung:

FG Köln 22. Februar 2018; *1 K 3154/15*; *BFH VI R 13/18*

Sind die Kosten für eine Beauftragung von Eventagenturen für betriebliche Veranstaltungen, an denen Kunden und Arbeitnehmer teilgenommen haben, in die Bemessungsgrundlage für die Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 1 EStG (AN) und in die Bemessungsgrundlage für die Pauschalversteuerung nach § 37b EStG (Kunden) einzubeziehen?

Der BFH entschied folgendes:

Bei der Bemessung der pauschalierten Lohnsteuer nach § 40 Abs. 1 EStG sind die Aufwendungen nicht zu berücksichtigen, weil nur solche Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen sind, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen (vgl. § 8 EStG).

Dagegen wird in die Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 S. 2 EStG alle der Zuwendung direkt zuzuordnenden Aufwendungen (Einzelkosten) eingezogen, ungeachtet, ob sie beim Zuwendungsempfänger einen Vorteil begründen können. Besteht die Zuwendung in der kostenlosen oder verbilligten Teilnahme an einer (betrieblichen) Veranstaltung, gehören zu diesen Aufwendungen auch die Kosten eines Eventmanagers. Dabei verdrängt § 37 Abs. 1 S. 1, 2 EStG im Wege der Spezialität den § 8 Abs. 2 S. 1 EStG.

FG Köln 27. Juni 2018; 3 K 870/17; *anhängig BFH VI R 31/18*

Ist bei der Ermittlung des Umfangs der lohnsteuerpflichtigen Zuwendungen die Arbeitnehmern im Rahmen einer Betriebsveranstaltung gewährt werden, auf die Anzahl der angemeldeten oder tatsächlich teilnehmenden AN abzustellen und sind sog. „No-Show-Kosten“ für nicht anwesende Personen, die durch die Buchung der Veranstaltung für einen größeren Personenkreis entstanden sind, aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden?

FG:

Es ist auf die Anzahl der tatsächlich angemeldeten Teilnehmer abzustellen. Nachträgliche Absagen bzw. Nichterscheinen einzelner AN geht nicht zu Lasten der teilnehmenden AN.

Betriebsveranstaltungen/An- und Abreisekosten

FG Düsseldorf, *Urteil v. 22. Februar 2018, 9 K 580/17 L*

Bustransfer im Rahmen einer Betriebsveranstaltung ist nicht in die Berechnung der Freigrenze i. H. v. Euro 110 einzurechnen (nur äußerer Rahmen der Betriebsveranstaltung ohne eigenen Konsumwert)

Kürzung der Verpflegungspauschalen

Für Mahlzeitengestellungen, die nicht besteuert werden, ist die Verpflegungspauschale zu kürzen

- Frühstück i.H. von 20 Prozent der Tagespauschale (Inland von 28 Euro) = 5,60 Euro
- Mittag- und Abendessen i.H. von 40 Prozent der Tagespauschale (Inland von 28 Euro) = 11,20 Euro

Diese typisierende, pauschale Kürzung der Verpflegungspauschale ist tagesbezogen und maximal bis auf 0 Euro vorzunehmen

- Die Kürzung erfolgt unabhängig davon, ob die Mahlzeit kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt wird
- Trägt der Arbeitnehmer die Kosten zum Teil oder komplett selbst, vermindert sich der Kürzungsbetrag um diesen Betrag

Bei einer steuerfreien Arbeitgebererstattung, können keine Werbungskosten geltend gemacht werden

- Die Kürzung gilt auch für Arbeitsessen und geschäftliche Bewirtungen
(Rz. 82 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Für die gesetzlich vorgeschriebene pauschale Kürzung der Verpflegungspauschale ist es nicht relevant (*Rz. 75 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*),

- ob die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Mahlzeit vom Arbeitnehmer tatsächlich eingenommen wird, oder
- die tatsächlichen Aufwendungen für die vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit niedriger sind als der jeweilige pauschale Kürzungsbetrag.

Die Kürzung der Verpflegungspauschale erfolgt nur dann nicht, wenn der Arbeitgeber keine Mahlzeit zur Verfügung stellt, z.B.

- weil er die entsprechende Mahlzeit abbestellt, oder
- der Arbeitnehmer die Mahlzeit selbst veranlasst und bezahlt

Beispiel 28 (Rz. 75 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Der Arbeitnehmer A ist von 9 Uhr bis 18 Uhr auswärts bei verschiedenen Kunden beruflich tätig. In der Mittagspause kauft er sich eine Pizza und eine Flasche Wasser für acht Euro.

- Da A anlässlich einer eintägigen beruflichen Auswärtstätigkeit mehr als acht Stunden von seiner Wohnung abwesend ist, könnte er eine Verpflegungspauschale von 14 Euro beanspruchen
- Würde A die Rechnung für die mittags verzehrte Pizza und das Wasser seinem Arbeitgeber vorlegen und von diesem erstattet bekommen, könnte A neben acht Euro Erstattungsbetrag nur noch eine gekürzte Verpflegungspauschalen von 2,80 Euro (14 Euro - 11,20 Euro) beanspruchen

Beispiel 29

Ein Arbeitnehmer ist für fünf Tage auf einer Geschäftsreise in Berlin. Während dieser Zeit übernachtet der Arbeitnehmer in einem Hotel, in dem er an den Tagen Dienstag bis Donnerstag jeweils ein Frühstück und ein Abendessen erhält. Für den Anreisetag wurde zusätzlich ein Abendessen und für den Abreisetag ein Frühstück vom Arbeitgeber gebucht. Der Arbeitnehmer erhält keine steuerfreien Reisekostenerstattungen.

Anwendung der „neuen“ Vereinfachungsregelung, da der Arbeitnehmer Anspruch auf Verpflegungspauschalen hat:

Anreisetag		14,00 Euro] Verbleiben für den Anreisetag: 2,80 Euro
Kürzung Abendessen		-11,20 Euro	
3 volle Abwesenheitstage	3 x 28,00 Euro	84,00 Euro] Verbleiben für die Zwischentage: 33,60 Euro
Kürzung Frühstück	3 x 5,60 Euro	-16,80 Euro	
Kürzung Abendessen	3 x 11,20 Euro	-33,60 Euro	
Abreisetag		14,00 Euro] Verbleiben für den Abreisetag: 8,40 Euro
Kürzung Frühstück		- 5,60 Euro	
Abzugsfähige Werbungskosten		44,80 Euro	

Der Arbeitgeber könnte eine Verpflegungspauschale i.H.v. 44,80 Euro steuerfrei erstatten. Dann würde allerdings der Werbungskostenabzug auf Seiten des Arbeitnehmers entfallen.

Beispiel 30 (Rz. 76 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Der Werbegrafiker W arbeitet von 10 Uhr bis 20 Uhr in seinem Büro in B (erste Tätigkeitsstätte), anschließend fährt er noch zu einem Geschäftstermin in C. Der Termin erstreckt sich bis 3 Uhr des Folgetags. W kehrt um 4:30 Uhr in seine Wohnung zurück. Zu Beginn des Geschäftstermins nimmt W an einem Abendessen teil, welches vom Arbeitgeber des W bestellt und bezahlt wird.

- W ist im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit mehr als acht Stunden auswärts tätig. Dass sich diese Abwesenheit über zwei Kalendertage ohne Übernachtung erstreckt, ist unschädlich. Die Abwesenheitszeiten werden zusammengerechnet und dem zweiten Kalendertag zugeordnet, da an diesem Tag der überwiegende Teil der Abwesenheit stattgefunden hat.
- Die Verpflegungspauschale von 14 Euro für die berufliche Abwesenheit von mehr als acht Stunden über Nacht ist allerdings um 11,20 Euro zu kürzen; dass die Mahlzeit am ersten Tag vom Arbeitgeber gestellt wird und die Verpflegungspauschale dem Folgetag (Tag an dem die Auswärtstätigkeit endet) zuzuordnen ist, ist dabei unbeachtlich; dem Arbeitnehmer wird im Zusammenhang mit der beruflichen Auswärtstätigkeit, für die er die Verpflegungspauschalen beanspruchen kann, eine Mahlzeit vom Arbeitgeber gestellt.

Beispiel 31

Ein Arbeitnehmer ist für fünf Tage auf einer Geschäftsreise in Berlin. Während dieser Zeit übernachtet der Arbeitnehmer in einem Hotel, in dem er an den Tagen Dienstag bis Donnerstag für Mittag- und Abendessen insgesamt je 20 Euro (10 Euro für das Mittagessen, 10 Euro für das Abendessen) selbst bezahlt.

Anwendung der Vereinfachungsregelung, da der Arbeitnehmer Anspruch auf Verpflegungspauschalen hat:

Anreisetag		14,00 Euro	
3 volle Abwesenheitstage	3 x 28,00 Euro	84,00 Euro	
Kürzung Mittagessen	3 x (11,20 Euro – 10,00 Euro)	- 1,20 Euro] Verbleiben für die Zwischentage: 81,60 Euro
Kürzung Abendessen	3 x (11,20 Euro – 10,00 Euro)	- 1,20 Euro	
Abreisetag		14,00 Euro	
<hr/>			
Abzugsfähige Werbungskosten		109,60 Euro	

Eigene Aufwendungen können lediglich i.H. des Kürzungsbetrags wieder hinzugerechnet werden.

Beispiel 32

Ein Monteur ist für fünf Tage auf Montage in Braunschweig. Während dieser Zeit übernachtet der Monteur in einer Pension, in welcher er an den Tagen Dienstag bis Donnerstag jeweils ein Frühstück und ein Abendessen erhält. Für den Anreisetag wurde zusätzlich ein Abendessen und für den Abreisetag ein Frühstück vom Arbeitgeber gebucht. Der Arbeitnehmer erhält eine steuerfreie Erstattung von seinem Arbeitgeber i.H.v. 38,40 Euro.

Anwendung der Vereinfachungsregelung, da der Arbeitnehmer Anspruch auf Verpflegungspauschalen hat:

Anreisetag		14,00 Euro	} Verbleiben für den Anreisetag: 2,80 Euro
Kürzung Abendessen		- 11,20 Euro	
drei volle Abwesenheitstage	3 x 24,00 Euro	84,00 Euro	} Verbleiben für die Zwischentage: 33,60 Euro
Kürzung Frühstück	3 x 5,60 Euro	- 16,80 Euro	
Kürzung Abendessen	3 x 11,20 Euro	- 33,60 Euro	
Abreisetag		14,00 Euro	} Verbleiben für den Abreisetag: 8,40 Euro
Kürzung Frühstück		- 5,60 Euro	
Steuerfreie AG-Erstattung		- 38,40 Euro	
Abzugsfähige Werbungskosten		6,40 Euro	

Beispiel 33 – Geschäftlich veranlassten Bewirtung (*Rz. 82 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

Unternehmer U trifft sich am Samstagabend mit einigen Vertretern der Zulieferfirma Z in einem Restaurant zum Essen, um mit diesen eine geschäftliche Kooperation zu erörtern. An dem Essen nehmen auch der Vertriebsleiter und der Leiter der Konstruktionsabteilung des U teil. Jeder Teilnehmer erhält ein Menü zum Preis von 55 Euro einschließlich Getränke.

- Die Mahlzeit am Samstagabend erhalten die Arbeitnehmer des U im Rahmen einer geschäftlich veranlassten Bewirtung; sie gehört nicht zum Arbeitslohn. Sofern bei den Arbeitnehmern des U die Voraussetzungen für eine Verpflegungspauschale erfüllt wären (z.B. weil sie mehr als acht Stunden abwesend waren oder weil sie nach dem Restaurantbesuch auswärtig übernachtet haben), wären diese um 11,20 Euro zu kürzen.
- Für die Arbeitnehmer der Zulieferfirma Z handelt es sich ebenfalls um die Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung, die auch für die Arbeitnehmer des Z keinen Arbeitslohn darstellt. Sofern die Arbeitnehmer des Z die Voraussetzungen für eine Verpflegungspauschale erfüllen, ist bei diesen keine Kürzung wegen der gestellten Mahlzeit vorzunehmen.
- Z selbst hat seinen Arbeitnehmer keine Mahlzeit gestellt. Da U das Essen gestellt hat, um Geschäftsbeziehungen zu Z zu knüpfen, ist das Merkmal: „ein Dritter auf Veranlassung des Arbeitgebers“ nicht gegeben.

Beispiel 34 – Zahlung durch Dritte (vgl. Rz. 83 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Der Mitarbeiter einer deutschen Gesellschaft nimmt an einer Vertriebsveranstaltung im Betriebssitz der italienischen Tochtergesellschaft teil (separate Firmierung). Die italienische Gesellschaft trägt sämtliche Kosten der Vertriebsveranstaltung (so z.B. Hotel, Essen, etc.).

- Die Verpflegungsaufwendungen des Arbeitnehmers der deutschen Gesellschaft sind nicht zu kürzen, weil ihm die Mahlzeiten nicht auf Veranlassung seines Arbeitgebers, sondern eines Dritten (der italienischen Tochtergesellschaft) zur Verfügung gestellt werden.

Abwandlung zum Beispiel 34 – Zahlung durch Dritte

Die italienische Tochtergesellschaft belastet der deutschen Gesellschaft die Kosten für den Arbeitnehmer weiter. In diesem Fall ist davon auszugehen, dass die dem Arbeitnehmer gestellten Mahlzeiten auf Veranlassung des Arbeitgebers erfolgen, was zur gesetzlich vorgeschriebenen Kürzung der Verpflegungspauschalen führt.

Verknüpfung einer Betriebsveranstaltung mit einer beruflichen Auswärtstätigkeit

- Die durch eine zusätzlich zur Betriebsveranstaltung veranlasste berufliche Auswärtstätigkeit entstehende Fahrt- und Übernachtungskosten sowie Verpflegungsmehraufwendungen sind Reisekosten
- Diese können als Werbungskosten in Anspruch genommen oder in entsprechender Höhe als steuerfreier Arbeitgebersatz erstattet werden
- Die dem Arbeitgeber unmittelbar durch die Betriebsveranstaltung entstehenden Fahrt- und Übernachtungskosten sowie Verpflegungsaufwendungen sind entsprechend nach den allgemein geltenden Grundsätzen für die Betriebsveranstaltung zu beurteilen (*Rz. 85 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

Incentiveveranstaltungen:

Veranstaltungen, die allein dem privaten Vergnügen dienen.

Grds. geldwerter Vorteil für Teilnehmer

§ 37b EStG, pauschale Versteuerung mgl.

Betriebsveranstaltung:

Erfolgt aus rein beruflichen Gründen

steuerfrei, § 37b EStG nicht notwendig

Gemischte Veranlassung:

Aufteilung notwendig.

Direkte Zuordnung bzw. sachgerechte Schätzung

Kürzung der Verpflegungspauschalen bei gemischten Veranstaltungen.

Aufteilung der entstehenden Gesamtkosten grundsätzlich in einen beruflichen und privat veranlassten Anteil.

Beispiel 35 (vgl. Rz. 90 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Ein Arbeitnehmer nimmt an einer fünf-tägigen Fortbildungsreise teil, bei der vormittags Fortbildungsmaßnahmen stattfinden und nachmittags Zeit für touristische Aktivitäten zur Verfügung gestellt wird. Die Verpflegung beinhaltet Frühstück, Mittag- und Abendessen. Finanziert wurde die Veranstaltung komplett durch den Arbeitgeber.

Fahrt- und Übernachtungskosten können zu 50 Prozent angesetzt werden.

Verpflegungsmehraufwendungen sind wie folgt zu berücksichtigen:

Anreisetag 14,00 Euro davon 50 % 7,00 Euro

Kürzung Abendessen - 11,20 Euro

Verbleiben: 0,00 Euro

drei Zwischentage 3 x 28,00 Euro = 84,00 Euro davon 50 % 42,00 Euro

Kürzung Frühstück/Mittag-/Abendessen 3 x 5,60 Euro + 3 x 11,20 Euro + 3 x 11,20 Euro - 84,00 Euro

Verbleiben: 0,00 Euro

Abreisetag 14,00 Euro davon 50 % 7,00 Euro

Kürzung Frühstück - 5,60 Euro

Verbleiben: 1,40 Euro

Abzugsfähige Werbungskosten

1,40 Euro

Pauschalbesteuerung (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG)

Pauschalbesteuerung i.H. von 25 Prozent auch für übliche Mahlzeitengestellungen möglich, wenn diese eigentlich mit dem Sachbezugswert zu besteuern sind und kein Ansatz der Verpflegungspauschale möglich ist

- Folgende Fälle sind denkbar:
- Überschreitung der Drei-Monats-Frist
- Arbeitgeber führt keine Aufzeichnungen über auswärtige Tätigkeit
- Abwesenheitsdauer beträgt weniger als acht Stunden
- Belohnungssessen, Arbeitsessen sowie die geschäftlich veranlasste Bewirtung können nicht pauschal besteuert werden

Beispiel 36

Ein Arbeitnehmer besucht von 11 Uhr bis 18 Uhr ein Seminar. Hierfür hat der Arbeitgeber ein Mittagessen gebucht und bezahlt.

Ein Anspruch auf einen Verpflegungspauschbetrag besteht nicht, da es sich um eine Abwesenheitsdauer von weniger als acht Stunden handelt. Der Arbeitgeber kann das Mittagessen pauschal i.H. von 25 Prozent besteuern.

Nachweispflicht des Arbeitgebers

Mahlzeitengestellungen sind auf der Lohnsteuerbescheinigung künftig mit dem Großbuchstaben „M“ zu kennzeichnen

(§ 41 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 EStG)

Unabhängig von der Anzahl der Mahlzeitengestellungen an den Arbeitnehmer im Kalenderjahr

Unabhängig, ob eine Besteuerung der Mahlzeiten gem. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG ausgeschlossen ist

Unabhängig davon, ob eine Besteuerung der Mahlzeit individuell oder pauschal gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nummer 1a EStG stattgefunden hat

Detaillierte Arbeitgeberbescheinigungen sind zur Erläuterung nicht auszustellen

(Rz. 92 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

HINWEIS:

Hat das Betriebsstättenfinanzamt, für nach § 3 Nr. 13 oder Nr. 16 EStG steuerfrei gezahlte Vergütungen, andere Aufzeichnungen gemäß § 4 Abs. 3 LStDV zugelassen:

Ist für eine Übergangszeit bis einschließlich 2018 eine Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ nicht zwingend erforderlich (*Rz. 93 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*).

KEINE VERLÄNGERUNG MEHR AB 2019

Keine Bescheinigungspflicht besteht außerdem, wenn der Preis der Mahlzeit 60 Euro übersteigt oder die Mahlzeit nicht zum Arbeitslohn zählt, z.B. Mahlzeiten bei Betriebsveranstaltungen oder Speisen im eigenbetrieblichen Interesse (*vgl. Rz. 93 BMF-Schreiben vom 25. November 2020*).

BMF-Schreiben v. 27. September 2017 (Az: IV C5 - S 2378/17/10001),
Tz. 2; Rn. 93 des BMF-Schreiben v. 25. November 2020)

- Hat der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter dem Arbeitnehmer während einer beruflichen Auswärtstätigkeit eine mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewertende Mahlzeit zur Verfügung gestellt, muss im Lohnkonto der Großbuchstabe M aufgezeichnet und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden.
- Diese Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflicht gilt unabhängig von der Anzahl der Mahlzeitengestellung an den Arbeitnehmer im Kalenderjahr und es kommt nicht darauf an, ob eine Besteuerung der Mahlzeiten ausgeschlossen ist (z.B. durch die Kürzung der Verpflegungsmehraufwendungen) oder die Mahlzeiten pauschal besteuert werden.
- Werden Mahlzeiten gewährt, die keinen Arbeitslohn darstellen oder 60 Euro übersteigen (Belohnungessen) und daher nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten sind, besteht keine Pflicht im Lohnkonto den Großbuchstaben „M“ aufzuzeichnen und zu bescheinigen. (BMF-Schreiben v. 25. November 2020, Tz. 93).
- Keine Ausnahmen mehr für Aufzeichnungserleichterungen bei Reisekosten/doppelter Haushaltsführung.

MAHLZEITENGESTELLUNG

Ist die Mahlzeitengestellung ein geldwerter Vorteil und somit dem Grunde nach überhaupt Arbeitslohn?

NEIN

JA

Bei Mahlzeiten im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse (R 8.1 Abs. 8 LStR 2013), so z.B. bei einer Mahlzeit im Rahmen

- einer herkömmlichen Betriebsveranstaltung (R 19.5 LStR 2013),
- eines Arbeitsessens (R 19.6 Abs. 2 LStR 2013),
- einer geschäftlich veranlassten Bewirtung (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG)

Folge:

- keine Besteuerung,
- aber: bei Anspruch auf Verpflegungspauschalen: Kürzung um 20/40/40 Prozent der höchsten Verpflegungspauschale (§ 9 Abs. 4a Satz 8 EStG),
- keine Bescheinigung des Großbuchstaben M

Mahlzeit ist ein Belohnungessen (Preis der Mahlzeit inkl. Getränke und USt mehr als 60 Euro, § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG)

Es liegt eine übliche Mahlzeit vor (Preis der Mahlzeit inkl. Getränke und USt bis 60 Euro, § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG)

Stehen Verpflegungspauschalen zu?

NEIN

JA

NEIN

JA

- Individuelle Besteuerung mit tatsächlichem Preis der Mahlzeit
- Keine Bescheinigung des Großbuchstaben M

- Individuelle Besteuerung mit tatsächlichem Preis der Mahlzeit
- Keine Kürzung der Verpflegungspauschalen
- Keine Bescheinigung des Großbuchstaben M

- Individuelle Besteuerung mit dem Sachbezugswert, individuell oder pauschal
- Grds. Bescheinigung des Großbuchstaben M (§ 41 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 EStG)

- keine Besteuerung
- Kürzung der Verpflegungspauschalen um 20/40/40 Prozent der höchsten Verpflegungspauschale (§ 9 Abs. 4a Satz 8 EStG),
- Bescheinigung des Großbuchstaben M

Quelle: In Anlehnung an Harder-Buschner/Schramm, NWB 4/2014, S. 175/193.

MAHLZEITENGESTELLUNG

Während der Auswärtstätigkeit gewährte Mahlzeit	Steuer- und Sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn	Pauschalversteuerung mit 25 Prozent möglich nach § 40 Abs. 2 Nr. 1a EStG (sozialversicherungsfrei)	Kürzung der Verpflegungspauschale	Bescheinigung des Großbuchstaben „M“ in Zeile zwei der Lohnsteuerbescheinigung
Bewirtung, vom Arbeitgeber gestellt (R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 i. V. mit R 19.5 LStR 2013)	Nein	Entfällt	Ja, § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG	Nein
Bewirtung, von einem Dritten bezahlt (R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 i. V. mit R 19.5 LStR 2013)	Nein	Entfällt	Nein	Nein
Betriebsveranstaltung (bei Gesamtkosten bis zu 110 Euro je Arbeitnehmer und max. zwei Veranstaltungen jährlich kein Arbeitslohn, siehe R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 i. V. m. R 19.5 LStR 2013)	Nein	Entfällt	Ja, § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG	Nein
Arbeitsessen (**) (anlässlich eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes bei einem Wert bis zu 40 Euro kein Arbeitslohn, siehe R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 i. V. m. R 19.6 Abs. 2 LStR 2013)	Nein	Entfällt	Ja, § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG	Nein
Belohnungssessen Arbeitsessen oder sonstiges Essen mit einem Wert von mehr als 60 Euro	Ja, Bewertung mit tatsächlichem Wert	Nein	Nein	Nein

Quelle: In Anlehnung an Harder-Buschner/Schramm, NWB 4/2014, S. 175/193.

MAHLZEITENGESTELLUNG

Während der Auswärtstätigkeit gewährte Mahlzeit	Steuer- und Sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn	Pauschalversteuerung mit 25 Prozent möglich (sozialversicherungsfrei)	Kürzung der Verpflegungspauschale	Bescheinigung des Großbuchstaben „M“ in Zeile zwei der Lohnsteuerbescheinigung
Kantinenessen, Mitarbeiter bezahlt mindestens den Sachbezugswert (R 8 Abs. 7 LStR). Bei kostenlosem Kantinenessen während der Auswärtstätigkeit siehe „Übliche Mahlzeit“.	Ja, in Höhe des Sachbezugswerts	Ja, § 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG	Nein	Nein
Übliche Mahlzeit (oder „Arbeitsessen“ mit Wert von 40,01 Euro bis 60 Euro) während Auswärtstätigkeit und doppelter Haushaltsführung, wenn steuerrechtlich keine Verpflegungspauschale zusteht. Abwesenheit 8 Stunden und weniger, nach Ablauf Dreimonatsfrist oder wenn Arbeitgeber nicht aufzeichnet.	Ja, in Höhe des Sachbezugswerts	Ja, § 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG	Entfällt beim Arbeitgeber, ja beim Werbungskostenabzug	Ja
Übliche Mahlzeit (oder „Arbeitsessen“ mit Wert von 40,01 Euro bis 60 Euro) während Auswärtstätigkeit und doppelter Haushaltsführung, wenn steuerrechtliche Verpflegungspauschale zusteht.	Ja, aber kein Ansatz	Entfällt	Ja, § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG	Ja

Quelle: In Anlehnung an Harder-Buschner/Schramm, NWB 4/2014, S. 175/193.

Zusammenfassung

- Eine Mahlzeit gilt bis zu einem Wert von insgesamt 60 Euro als üblich
- Vereinfachungsregelung: Bei einem Anspruch auf die Verpflegungspauschale kann eine Besteuerung mit dem Sachbezugswert unterbleiben
- Bei einer Auswärtstätigkeit von 24 Stunden erfolgt eine Kürzung der Verpflegungspauschbeträge:
- Frühstück um 20 Prozent v. 28 Euro (= 5,60 Euro)
- Mittags- und Abendessen um 40 Prozent v. 28 Euro (= 11,20 Euro)
- Pauschalbesteuerung mit 25 Prozent ist möglich, sofern ein Ansatz der Verpflegungspauschale entfällt

HINWEIS: In Fällen von Mahlzeitengestellungen sind die Reisekostenrichtlinien hinsichtlich der neuen Obergrenze für übliche Mahlzeiten sowie bezüglich der Kürzungsbeträge anzupassen! Zusätzlich sind die üblichen Mahlzeitengestellungen bis zu einem Betrag von 60 Euro seit dem 1. Januar 2014 mit einem „M“ auf der Lohnsteuerbescheinigung zu kennzeichnen!

ÜBERNACHTUNGSKOSTEN

- Mit der Reisekostenreform 2014 werden erstmals die Übernachtungskosten gesetzlich geregelt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG) und zum Werbungskostenabzug zugelassen.
- Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung. (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 2 EStG)
- Geltend gemacht werden können die **tatsächlichen Übernachtungskosten**, wenn diese beruflich veranlasst sind.
- Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn der Arbeitnehmer auf Weisung des Arbeitgebers so gut wie ausschließlich dienstlich unterwegs ist (*Rz. 116 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)
- Angemessenheit des Hotelzimmers/der Wohnung, wie Größe und Hotelkategorie, sind unerheblich.
- Sollten die Übernachtungskosten zum Teil privat und zum Teil beruflich veranlasst sein, hat für den Werbungskostenabzug eine Trennung zu erfolgen.

Notwendige Mehraufwendungen

- Wird eine Wohnung am auswärtigen Tätigkeitsort zur Übernachtung während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit genutzt, dann kann im Inland aus Vereinfachungsgründen – gemäß den Regelungen für Unterkunftskosten bei einer längerfristigen Auswärtstätigkeit von **mehr als 48 Monaten** – bei Aufwendungen bis **höchstens** 1.000,00 Euro monatlich von einer ausschließlichen beruflichen Veranlassung ausgegangen werden (*Rz. 122 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)
- Wenn die Aufwendungen im Inland **mehr als** 1.000,00 Euro monatlich betragen oder die Wohnung sich im Ausland befindet, dann können nur die Aufwendungen berücksichtigt werden, die durch die beruflich veranlasste, alleinige Nutzung des Arbeitnehmers verursacht werden (*Rz. 122 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)
- Vergleichsmaßstab: hierfür ortsübliche Miete für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung am Ort der Auswärtstätigkeit mit einer Wohnfläche von höchstens 60 qm (*Rz. 122 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

ÜBERNACHTUNGSKOSTEN

Ist eine Aufteilung in einen beruflichen und privaten Anteil nicht möglich, entfällt der Werbungskostenabzug

Zu den Übernachtungskosten zählen u.a. Kosten für

- ein Hotelzimmer,
- eine Wohnung,
- ein Zimmer sowie
- Nebenleistungen (Kurtaxe, Kreditkartengebühr) (*Rz. 117 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

Ein pauschaler Ansatz von Werbungskosten ist im Rahmen der Übernachtungskosten **nicht** möglich (*Rz. 117 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

Lediglich der Arbeitgeber kann einen Pauschbetrag i.H. von 20,00 Euro ohne Einzelnachweise steuerfrei erstatten

Bei langfristigen Auswärtstätigkeiten (*mehr als 48 Monate*) gelten die Vorschriften zur doppelten Haushaltsführung

→ Werbungskostenabzug beschränkt sich dann auf 1.000,00 Euro im Monat für Übernachtungskosten

Beispiel 37

Ein Arbeitnehmer beginnt am 1. Juni 2014 eine längerfristige Auswärtstätigkeit an einem Standort seines Arbeitgebers. Er wird dort drei Tage in der Woche beschäftigt sein, die anderen beiden Tage ist er an seiner ersten Tätigkeitsstätte tätig. Eine Befristung der Auswärtstätigkeit ist bislang nicht vorgesehen.

Die 48-Monats-Frist beginnt am 1. Juni 2014 und endet am 31. Mai 2018. Innerhalb dieses Zeitraumes kann der Arbeitnehmer die tatsächlich angefallenen Übernachtungskosten geltend machen. Danach können nur noch 1.000 Euro monatlich berücksichtigt werden.

- Eine Unterbrechung von mindestens **sechs Monaten** führt zu einem Neubeginn des 48-Monats-Zeitraumes (unabhängig vom Grund der Unterbrechung).
- Die 48-Monats-Frist beginnt mit dem Beginn der längerfristigen Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte im Inland (*Rz. 127 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*).
- Wird die Unterkunft von mehreren Personen genutzt, ist der Werbungskostenabzug auf den Teil des Arbeitnehmers beschränkt.

Abwandlung Beispiel 37

Sachverhalt wie in Beispiel 37, allerdings endet die Auswärtstätigkeit vorerst aufgrund betrieblicher Umstrukturierungen am 1. Januar .2018. Am 1. September .2018 nimmt der Arbeitnehmer die Auswärtstätigkeit wieder auf.

Die Auswärtstätigkeit wurde über einen Zeitraum von mehr als 6 Monaten unterbrochen und beginnt damit am

1. September 2018 von Neuem. Bis zum **31. August 2018** kann der Arbeitnehmer die tatsächlich angefallenen Übernachtungskosten als Werbungskosten geltend machen.

Beispiel 38

Bei einer zweiwöchigen Geschäftsreise auf die Insel Sylt, wird ein Arbeitnehmer von seiner Ehefrau begleitet, damit sie gemeinsam die Zeit privat verbringen können. Das Doppelzimmer kostet pro Nacht 95 Euro. Ein Einzelzimmer würde 75 Euro kosten.

Der Arbeitnehmer kann lediglich die Kosten für ein Einzelzimmer als Werbungskosten geltend machen = $14 \times 75 \text{ Euro} = \underline{1.050 \text{ Euro}}$.

ÜBERNACHTUNGSKOSTEN

Beispiel 39

Zwei Arbeitnehmer teilen sich auf einer dreitägigen Dienstreise ein Doppelzimmer für 110 Euro inklusive Frühstück pro Nacht.

Jeder Arbeitnehmer kann einen Betrag von $3 \times 110,00 \text{ Euro} \times 1/2 = 165,00 \text{ Euro}$ als **Übernachungskosten** geltend machen oder sich diese Summe vom Arbeitgeber steuerfrei erstatten lassen.

Verpflegungsmehraufwendungen pro Arbeitnehmer:

Anreisetag	14,00	Euro] Verbleiben für die Zwischentage: 22,40 Euro
Zwischentag	28,00	Euro	
Kürzung Frühstück	- 5,60	Euro	
Abreisetag	14,00	Euro] Verbleiben für den Abreisetag: 8,40 Euro
Kürzung Frühstück	- 5,60	Euro	
Abzugsfähige Werbungskosten	44,80	Euro	

Jeder Arbeitnehmer kann Werbungskosten i.H. von $165 \text{ Euro} + 44,80 \text{ Euro} = 203,40 \text{ Euro}$ ansetzen oder in dieser Höhe eine steuerfreie Arbeitgebererstattung erhalten.

DOPPELTE HAUSHALTSFÜHRUNG

Berufliche Veranlassung

Notwendige Mehraufwendungen aufgrund einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung können wie bisher als Werbungskosten abgezogen werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG)

Eine Zweitwohnung ist nur dann beruflich erforderlich, wenn diese näher zur ersten Tätigkeitsstätte als zum Hauptwohnsitz liegt

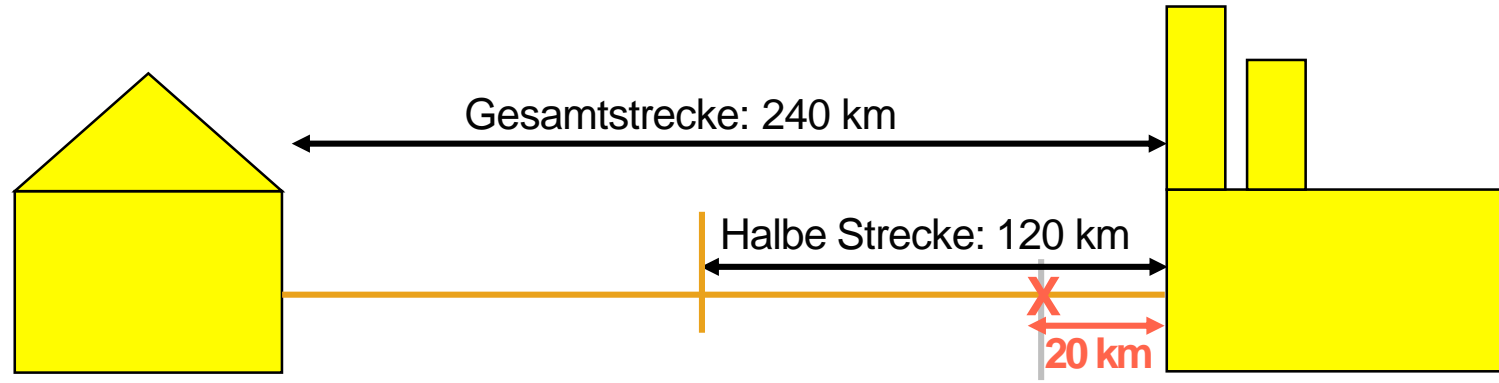
- Die Anzahl der Übernachtungen in der Zweitwohnung ist nicht von Bedeutung
- Mögliche Zweitwohnungen können neben Wohnungen auch Zimmer, Hotelzimmer, Gemeinschaftsunterkünfte oder Kasernen sein

DOPPELTE HAUSHALTSFÜHRUNG

Beispiel 40

Der Arbeitnehmer hat seinen Hauptwohnsitz in Stuttgart und seine erste Tätigkeitsstätte in München. Stuttgart und München sind ca. 240 km voneinander entfernt. Die Zweitwohnung des Arbeitnehmers ist in Dachau, was zu einer Entfernung zwischen Zweitwohnung und Beschäftigungsort von 20 km führt.

Die Zweitwohnung gilt als beruflich erforderlich, da die Strecke zwischen Zweitwohnung und erster Tätigkeitsstätte weniger als die Hälfte der Entfernung zwischen Hauptwohnsitz und erster Tätigkeitsstätte beträgt.



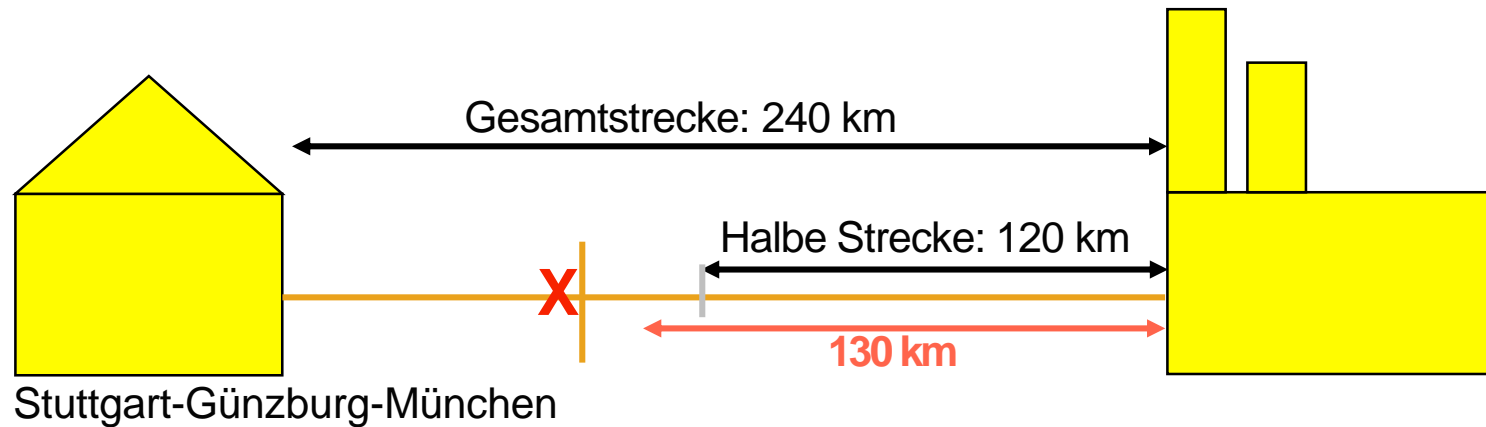
DOPPELTE HAUSHALTSFÜHRUNG

Abwandlung Beispiel 40

Wie Beispiel 40, nur diesmal hat der Arbeitnehmer seine Zweitwohnung in Günzburg. Die Entfernung zwischen Zweitwohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt nun 130 km.

Nun kann nicht mehr ohne Weiteres von einer Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte ausgegangen werden.

Die Strecke zwischen Zweitwohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt mehr als die Hälfte der Entfernung zwischen Hauptwohnsitz und erster Tätigkeitsstätte ($240 \text{ km} : 2 = 120 \text{ km}$; 130 km ist mehr als 120 km).



! Strittig, wenn die Zweitwohnung äußerst verkehrsgünstig gelegen ist !

DOPPELTE HAUSHALTSFÜHRUNG

Eigener Hausstand

Um Werbungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung geltend machen zu können, muss der Arbeitnehmer einen eigenen Hausstand außerhalb des Beschäftigungsortes haben.

Ein eigener Hausstand besteht, wenn der Arbeitnehmer

- eine Wohnung als Eigentümer oder Mieter innehat und
- an den Kosten der Lebensführung angemessen beteiligt ist

Die Wohnung des Arbeitnehmers muss

- der langfristige Mittelpunkt der Lebensinteressen sein,
- regelmäßig aufgesucht werden und
- einen vom Arbeitnehmer geführten Haushalt darstellen

Bei einer Wohnung im Ausland genügt eine Familienheimfahrt im Jahr, um einen eigenen Hausstand zu unterstellen.

Bei weit entfernten Ländern wie Australien oder Japan ist eine Familienheimfahrt in zwei Jahren ausreichend (*R 9.11. Abs. 3 LStR 2011*) um einen eigenen Hausstand zu begründen.

DOPPELTE HAUSHALTSFÜHRUNG

Eine Wohnung oder ein Zimmer im elterlichen Haus ist nicht mehr generell für einen eigenen Hausstand ausreichend (*Rz. 101 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

- die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung muss vorliegen
- betragen die Barleistungen des Arbeitnehmers mehr als zehn Prozent der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten der Haushaltsführung ist von einer finanziellen Beteiligung oberhalb der Bagatellgrenze auszugehen
- liegen die Barleistungen darunter, kann eine hinreichend finanzielle Beteiligung auch auf andere Art und Weise dargelegt werden

Für den Werbungskostenabzug hat der Arbeitnehmer

- die doppelte Haushaltsführung,
- die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung (eigener Hausstand) sowie
- die Aufwendungen für die Zweitwohnung nachzuweisen

Im Rahmen der steuerfreien Arbeitgebererstattung kann bei Arbeitnehmern mit der Steuerklasse 3, 4 und 5 eine ausreichende finanzielle Beteiligung unterstellt werden.

Alle anderen Arbeitnehmer müssen hingegen dem Arbeitgeber eine schriftliche Erklärung vorlegen, dass der Arbeitnehmer außerhalb des Beschäftigungsorts einen eigenen Hausstand unterhält, an dem er sich auch finanziell beteiligt.

DOPPELTE HAUSHALTSFÜHRUNG

Eine Wohnung oder ein Zimmer im elterlichen Haus ist nicht mehr generell für einen eigenen Hausstand ausreichend (*Rz. 101 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

- die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung muss vorliegen
- betragen die Barleistungen des Arbeitnehmers mehr als zehn Prozent der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten der Haushaltsführung ist von einer finanziellen Beteiligung oberhalb der Bagatellgrenze auszugehen
- liegen die Barleistungen darunter, kann eine hinreichend finanzielle Beteiligung auch auf andere Art und Weise dargelegt werden
- Für den Werbungskostenabzug hat der Arbeitnehmer
- die doppelte Haushaltsführung,
- die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung (eigener Hausstand) sowie
- die Aufwendungen für die Zweitwohnung nachzuweisen

DOPPELTE HAUSHALTSFÜHRUNG

Beispiel 41 (*Rz. 108 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*)

Der Arbeitnehmer A bewohnt am Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte in M eine Zweitwohnung. Die Aufwendungen für die Nutzung dieser Unterkunft (Miete, inkl. sämtlicher berücksichtigungsfähiger Nebenkosten und evtl. Abschreibungen für notwendige Einrichtungsgegenstände) betragen bis zum 30. Juni monatlich 990 Euro. Ab 1. Juli wird die Miete um 30 Euro erhöht, so dass ab diesem Zeitpunkt die monatlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft 1.020 Euro betragen.

In den Monaten Januar bis Juni können die Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft in voller Höhe vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet bzw. von A als Werbungskosten geltend gemacht werden. Ab Juli ist grundsätzlich die Beschränkung auf den Höchstbetrag von 1.000 Euro zu beachten.

Die den Höchstbetrag übersteigenden Aufwendungen von monatlich 20 Euro können allerdings mit dem noch nicht aufgebrauchten Höchstbetragsvolumen der Monate Januar - Juni ($6 \times 10 \text{ Euro} = 60 \text{ Euro}$) verrechnet und insoweit steuerfrei erstattet oder als Werbungskosten geltend gemacht werden.

DOPPELTE HAUSHALTSFÜHRUNG

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer werden wie bisher nicht in die Unterkunftskosten mit einbezogen. (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG)

Wird die Zweitwohnung von mehreren Arbeitnehmern genutzt, gilt der Höchstbetrag von 1.000 Euro für jeden.

Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland können die tatsächlichen Aufwendungen angesetzt werden, wenn es sich um eine ortsübliche Miete handelt und die Wohnung nicht größer als 60 m² ist.

Beispiel 42

Ein Ehepaar bewohnt an ihrem Beschäftigungsort eine Zweitwohnung für eine monatliche Miete von 800 Euro. Beide Ehepartner sind an diesem Ort auch beschäftigt. Der Hauptwohnsitz des Ehepaares ist 180 km von der Wohnung am Beschäftigungsort entfernt. Inklusive Nebenkosten, AfA, Schuldzinsen, usw. entstehen dem Ehepaar monatliche Aufwendungen i.H. von 1.250 Euro.

Beide können den abziehbaren Höchstbetrag von 1.000 Euro für sich beanspruchen. Somit kann jeder Ehegatte Unterkunftskosten i.H. von 625 Euro im Rahmen der doppelten Haushaltsführung geltend machen.

DOPPELTE HAUSHALTSFÜHRUNG

Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen

Aufwendungen für Familienheimfahrten sind im Rahmen der Entfernungspauschale abziehbar.

Werden Fahrtkosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet oder hat der Arbeitnehmer einen Firmenwagen, entfällt der Werbungskostenabzug.

Für Fahrten zwischen Zweitwohnung und erster Tätigkeitsstätte kann ebenfalls die Entfernungspauschale angewandt werden.

Verpflegungspauschalen sowie die Drei-Monats-Frist sind analog anwendbar.

Liegt gleichzeitig eine auswärtige Tätigkeit und eine doppelte Haushaltsführung vor, ist für die Tage jeweils die höchste Verpflegungspauschale abziehbar.

Zusammenfassung

- Eine Zweitwohnung gilt als beruflich erforderlich, wenn der Weg zwischen Zweitwohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht mehr als die Hälfte der Entfernung zwischen Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt
- Neue Definition der Begriffe
- Eigener Hausstand,
- Wohnung und
- Kosten der Lebensführung.
- Berechnung von Vergleichsmieten oder Durchschnittsmietzinsen **entfällt**.
- Unterkunftskosten können **bis maximal 1.000,00 Euro im Monat** voll abgezogen werden.
- Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland gelten die bisherigen Vorschriften unverändert.

REISENEBENKOSTEN

Reisenebenkosten sind (Rz. 129 – 133 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020) u.a. Aufwendungen für:

- Beförderung und Aufbewahrung von Gepäckstücken,
- Telefongespräche oder Schriftverkehr mit dem Arbeitgeber, mit Geschäftspartnern und private Telefongespräche, wenn diese dem beruflichen Bereich zuzuordnen sind (*BFH-Urteil vom 5. Juli 2012 VI R 50/10*),
- Straßen-/Parkplatzbenutzung (z.B. Parkgebühr, Maut),
- Unfallschäden,
- Verlorene Gegenstände (Bewertung erfolgt mit dem Zeitwert)

Reisenebenkosten können mit einem entsprechenden Nachweis als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Handelt es sich um regelmäßige Reisenebenkosten, kann der Durchschnittsbetrag für den Zeitraum von drei Monaten geltend gemacht werden (auch für die Folgezeit).

Keine Reisenebenkosten sind z.B. Strafzettel, Kosten für die persönliche Lebensführung, Essensgutscheine, Aufwendungen für Koffer und Kleidung, Verlust von Geld oder Schmuck, etc.

Grundsatz: *Rz. 134 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020*

Zur Ermittlung der steuerfreien Leistungen für Reisekosten besteht die Möglichkeit, die einzelnen Aufwendungen zusammenzufassen.

Die Leistungen sind steuerfrei, soweit sie die Summe der zulässigen steuerfreien Leistungen nicht übersteigen, Hierbei können mehrere Reisen zusammengefasst abgerechnet werden.

Sinngemäße Anwendung für Umzugskosten und für Mehraufwendungen bei einer doppelten Haushaltsführung (*R 3.16 Satz 1bis 3 ggf. i.V.m. R 3.13 Abs. 1 Satz 3 LStR 2013*)

Beispiel 43 (Rz. 134 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)

Im Rahmen einer längerfristigen beruflichen Auswärtstätigkeit wird ein Monteur 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 acht Stunden. Während der sechs Monate seiner Tätigkeit steht dem Monteur nach Reiserichtlinien des Arbeitgebers ein Tagegeld in Höhe von insgesamt 660 Euro zu (110 Arbeitstage * 6 Euro/Arbeitstag).

Erfolgt eine monatliche Reisekostenabrechnung können die Tagegelder der ersten drei Monate steuerfrei geleistet werden:

- Steuerfreie Verpflegungspauschalen: 55 Arbeitstage * 14 Euro/Arbeitstag = 770 Euro
- Gezahltes Tagegeld: 55 Arbeitstage * 6 Euro/Arbeitstag = 330 Euro
- Der Arbeitnehmer könnte somit zusätzlich für die ersten drei Monate noch 440 Euro als Werbungskosten geltend machen.
- Die Tagegelder der folgenden drei Monate sind steuerpflichtig und der Arbeitnehmer kann keine Werbungskosten mehr geltend machen.
- Steuerfreie Verpflegungspauschalen: 0 Euro
- Gezahltes Tagegeld: 55 Arbeitstage * 6 Euro/Arbeitstag = 330 Euro

BEACHTEN: Wenn keine steuerfreie Verpflegungspauschale gezahlt werden darf, ist es nicht zu beanstanden, wenn bei einer vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeit dieser eine Verrechnung des anzusetzenden Sachbezugswertes mit steuerfrei zu erstattenden Fahrt-, Unterkunfts- oder Reisenebenkosten vornimmt. *(Rz. 135 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)*

Beispiel 44 *(Rz. 135 des BMF-Schreiben vom 25. November 2020)*

Der Arbeitnehmer A nimmt an einem halbtägigen auswärtigen Seminar mit Mittagessen teil und ist 6 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend. Für die Fahrt zum Seminar nutzt A seinen privaten PKW und könnte für die entstandenen Fahrkosten eine steuerfreie Erstattung in Höhe von 30 Euro von seinem Arbeitgeber beanspruchen.

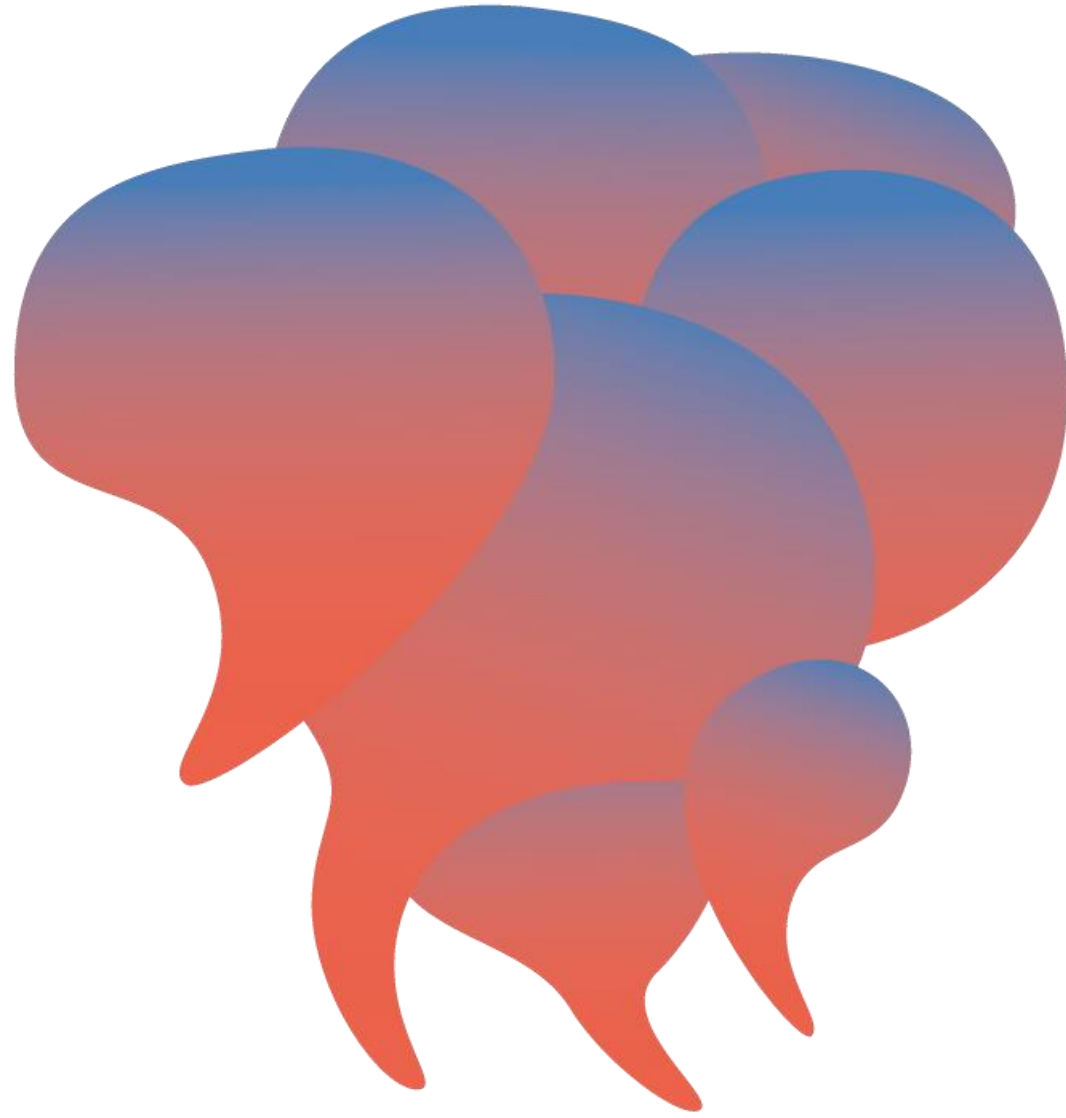
Der Arbeitgeber kann die von ihm im Rahmen des Seminars gestellte Mahlzeit mit dem Sachbezugswert individuell oder pauschal mit 25 Prozent versteuern oder von den zu erstattenden 30 Euro abziehen.

CHECKLISTE

Umsetzung im Unternehmen

Neuerungen	Anpassung		
	Arbeitsverträge	IT	Reisekostenordnung/-richtlinie
Erste Tätigkeitsstätte	X		
Fahrtkosten		X	X
Verpflegungsmehraufwendungen		X	X
Mahlzeitengestellung		X	X
Übernachtungskosten		X	X
Doppelte Haushaltsführung		X	X
Reisenebenkosten		X	X

HABEN SIE NOCH FRAGEN?





SUSANNE HIERL

Leiterin Expatriate Consulting
Rechtsanwältin
Fachanwältin für Steuerrecht

T +49 911 9193 1081
susanne.hierl@roedl.com

- BMF Schreiben 3. Dezember 2020 „Steuerliche Behandlung von Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassten Auslandsreisen ab dem 1. Januar 2021
- BMF-Schreiben zur steuerlichen Behandlung der Reisekosten von Arbeitnehmern vom 25. November 2020

UNSERE DIENSTLEISTUNGEN

Unsere Dienstleistungen auf einen Blick

[Rechtsberatung »](#)

[Steuerberatung »](#)

[Unternehmens- und IT-Beratung »](#)

[Wirtschaftsprüfung »](#)

Als Rechtsanwälte, Steuerberater, Unternehmens- und IT-Berater und Wirtschaftsprüfer sind wir an 109 eigenen Standorten in 49 Ländern vertreten. Unsere Mandanten vertrauen weltweit unseren 5.120 Kolleginnen und Kollegen.

Mehr Informationen über Rödl & Partner finden Sie im Internet unter www.roedl.de.

DISCLAIMER

Die im Rahmen dieser Präsentation zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Sie begründen keine Beratung, keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte oder ein rechtsverbindliches Angebot unsererseits.

Diese Präsentation gibt unsere Interpretation der relevanten gesetzlichen Bestimmungen und die hierzu ergangene Rechtsprechung wieder.

Diese Präsentation beruht auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums dieser Präsentation. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Gesetzen, der Interpretation von Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können eine Fortschreibung dieser Präsentation erforderlich machen.

Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass wir ohne gesonderten Auftrag nicht verpflichtet sind, diese Präsentation auf Grund einer Änderung der zu Grunde liegenden Fakten bzw. Annahmen oder Änderungen in der Gesetzgebung oder Rechtsprechung zu überprüfen und gegebenenfalls fortzuschreiben.

Wir übernehmen keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieser Präsentation. Soweit gesetzlich zulässig, übernehmen wir keine Haftung für ein Tun oder Unterlassen, das Sie allein auf Informationen aus dieser Präsentation gestützt haben. Das gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.