

Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten

Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer, der eine regelmäßige Arbeitsstätte hat, aus überwiegend beruflichen Gründen vorübergehend außerhalb dieser regelmäßigen Arbeitsstätte und außerhalb seiner Wohnung tätig ist. Der Ersatz von Reisekosten durch den Arbeitgeber ist steuerfrei, soweit die Kosten als Werbungskosten abziehbar sind. Reisekosten sind alle durch die Dienstreise unmittelbar verursachten Kosten, z. B. Fahrt-, Übernachtungs- und Verpflegungskosten.

Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.2.2013 (BGBl. I S. 285, BStBl. I S. 188) ist das lohnsteuerliche Reisekostenrecht seit 1.1.2014 grundlegend neu geregelt worden.

Erste Tätigkeitsstätte statt regelmäßige Arbeitsstätte

Eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit liegt seit 1.1.2014 vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und an keiner ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig wird. Für die Höhe des steuerfreien Reisekostenersatzes ist es von entscheidender Bedeutung, ob der Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte hat oder nicht. Der Arbeitnehmer kann je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte, ggfs. aber auch keine erste, sondern nur auswärtige Tätigkeitsstätten haben.

Verpflegungspauschalen

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

Die Verpflegungspauschalen betragen bei eintägigen Auswärtstätigkeiten mit einer Abwesenheitszeit von mehr als acht Stunden für jeden Kalendertag 14 €.

Die Verpflegungspauschalen betragen bei mehrtätigen Auswärtstätigkeiten mit Übernachtung für jeden Kalendertag mit einer Abwesenheitszeit von 24 Stunden 28 € und für den An- und Abreisetag ohne Mindestabwesenheitszeit 14 €.

Bei Auslandsreisen gelten besondere Pauschbeträge.

Mahlzeitengestellung durch den Arbeitgeber

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer bei einer auswärtigen Tätigkeit Mahlzeiten zur Verfügung, gilt Folgendes: Übliche Mahlzeiten (Preis bis 60 €) anlässlich einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit sind nicht zu besteuern, wenn der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit steuerlich dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale geltend machen könnte. Die für den Tag der Auswärtstätigkeit in Betracht kommende Verpflegungspauschale ist allerdings wegen der Mahlzeitengestellung des Arbeitgebers in diesem Fall zu kürzen, um 20 % für ein Frühstück und um jeweils 40 % für ein Mittag- und Abendessen, der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden Tagespauschale.

Das entspricht für Auswärtstätigkeiten im Inland einer Kürzung der jeweils zustehenden Verpflegungspauschale um 5,60 € für ein Frühstück (= 20 % von 28 €) und jeweils 11,20 € für ein Mittag- und Abendessen (= jeweils 40 % von 28 €).

Sozialversicherungsrechtliche Behandlung

Für die sozialversicherungsrechtliche Behandlung der Reisekosten gilt folgender Grundsatz:

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

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

Soweit die Lohnsteuer für die steuerpflichtigen Ersatzleistungen des Arbeitgebers bei beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten mit 25 % pauschaliert werden kann, tritt Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung ein.

Fahrtkosten bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel

Die tatsächlichen Fahrtkosten, die dem Arbeitnehmer für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel bei Auswärtstätigkeiten entstehen (z. B. für Bahnfahrkarte, Flugschein) können vom Arbeitgeber in der nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten Höhe steuerfrei ersetzt werden.

Bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel werden die Fahrauslagen fast immer nachgewiesen werden können. Ist dies ausnahmsweise nicht möglich, so ist

wenigstens zu belegen, dass die Auswärtstätigkeit überhaupt stattgefunden hat; die Höhe der Fahrauslagen ist durch die Angabe des Reisewegs glaubhaft zu machen. Der Arbeitgeber wird allerdings im eigenen Interesse stets die Vorlage der Originalbelege verlangen, da er ansonsten den für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel auch weiterhin möglichen Vorsteuerabzug nicht geltend machen kann.

BahnCard

Ersetzt der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer die Anschaffungskosten für eine BahnCard, so ist dieser Arbeitgeberersatz steuer- und beitragsfrei, wenn der Arbeitnehmer die BahnCard ausschließlich betrieblich verwendet.

Solange die Kosten für die BahnCard niedriger sind als die Kostenersparnis für den Arbeitgeber, bleibt auch die kostenlose Überlassung der BahnCard für private Fahrten steuer- und sozialversicherungsfrei.

Zurverfügungstellung eines Firmenwagens

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer (ausschließlich oder auch) für die Fahrten anlässlich von vorübergehenden beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten einen Firmenwagen zur Verfügung, handelt es sich auch bei der Gestellung des Firmenwagens für diese Fahrten um steuerfreien Reisekostenersatz. In diesem Fall darf der Arbeitgeber jedoch nicht zusätzlich einen pauschalen Kilometersatz (z. B. 0,30 € je gefahrenen Kilometer) steuerfrei erstatten. Auch die teilweise steuerfreie Zahlung eines pauschalen Kilometersatzes (z. B. 0,20 € je gefahrenen Kilometer) ist nicht zulässig.

Kilometersätze beim Benutzen eigener Fahrzeuge

Wenn ein Arbeitnehmer zur Ausführung seiner Auswärtstätigkeit ein **eigenes Fahrzeug** (Kraftwagen, Motorrad oder Motorroller, Moped, Mofa, Fahrrad) benutzt, kann der Arbeitgeber die Fahrauslagen des Arbeitnehmers in Form von **individuellen oder pauschalen Kilometergeldern** steuerfrei ersetzen. Die steuerfreie Zahlung von Kilometergeldern setzt voraus, dass das Vorliegen einer Auswärtstätigkeit und die Zahl der beruflich gefahrenen Kilometer nachgewiesen werden (z. B. durch ein Fahrtenbuch) oder zumindest glaubhaft gemacht werden.

Die individuellen oder pauschalen Kilometersätze können für folgende Fahrten steuerfrei ersetzt werden:

- Fahrten zwischen der Wohnung des Arbeitnehmers und dem Ort der Auswärtstätigkeit (= auswärtige Tätigkeitsstätte);
- Fahrten zwischen regelmäßiger Arbeitsstätte (regelmäßig der Betrieb/die Betriebsstätte des Arbeitgebers) und der auswärtigen Tätigkeitsstätte;

- Fahrten zwischen mehreren auswärtigen Tätigkeitsstätten;
- Fahrten zwischen der Wohnung des Arbeitnehmers und der Unterkunft am Ort der Auswärtstätigkeit, wenn der Arbeitnehmer auswärts übernachtet;
- Fahrten zwischen regelmäßiger Arbeitsstätte (regelmäßig der Betrieb/die Betriebsstätte des Arbeitgebers) und der Unterkunft am Ort der Auswärtstätigkeit, wenn der Arbeitnehmer auswärts übernachtet;
- Fahrten zwischen der auswärtigen Unterkunft und der Tätigkeitsstätte;
- Familienheimfahrten und Zwischenheimfahrten bei längerfristigen Auswärtstätigkeiten;
- Fahrten innerhalb eines weiträumigen Arbeitsgebietes.

Da die auswärtige Tätigkeitsstätte bei einer vorübergehenden beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit nicht durch Zeitablauf (z. B. nach Ablauf von drei, sechs oder neun Monaten) zur regelmäßigen Arbeitsstätte wird, können die **Fahrtkosten** nach individuellen oder pauschalen Kilometersätzen für den gesamten Zeitraum der vorübergehenden beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit - also **zeitlich unbegrenzt** - steuerfrei erstattet werden. Es liegen keine Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte vor.

Pauschale Kilometersätze

Ohne Einzelnachweise kann der Arbeitgeber folgende **pauschale Kilometersätze** bei Auswärtstätigkeiten steuerfrei ersetzen:

für Kraftwagen	0,30 €
für Motorräder und Motorroller	0,20 €
für Moped/Mofa	0,20 €
für Fahrrad	5€/Monat

Motorräder und Motorroller sind Zweirad-Kraftfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 50 ccm, Mopeds und Mofas sind Zweirad-Kraftfahrzeuge mit einem Hubraum bis zu 50 ccm.

Individueller Kilometersatz

Ein **individueller Kilometersatz** ist durch Einzelberechnung aus den tatsächlichen Kosten zu ermitteln. Will der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen individuellen Kilometersatz steuerfrei ersetzen, so muss der Arbeitnehmer die tatsächlichen

Gesamtkosten seines Fahrzeugs im Einzelnen nachweisen. Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Belege zum Lohnkonto zu nehmen.

Es wird also festgestellt, welcher Durchschnittssatz sich bei Einbeziehung aller festen und laufenden Kosten (Garage, Versicherung, Kraftfahrzeugsteuer, Abschreibung, Treibstoff, Öl, Reparaturen, alles inklusive Umsatzsteuer) für das benutzte Fahrzeug je Kilometer ergibt. Bei der Ermittlung des Kilometersatzes durch Einzelberechnung sind auch die Zinsen für einen Kredit zu berücksichtigen, der für die Anschaffung des Fahrzeugs aufgenommen wurde. Zu den Gesamtkosten gehören auch die Beiträge zu einer Vollkaskoversicherung und zu einer Kfz-Rechtsschutzversicherung. Nicht zu den Gesamtkosten gehören hingegen z. B. Unfallkosten.

Zur Ermittlung des individuellen Kilometersatzes muss der Arbeitnehmer die Gesamtkosten für das von ihm benutzte Fahrzeug für einen Zeitraum von **12 Monaten** nachweisen (der Zeitraum von 12 Monaten ist zusammenhängend zu verstehen, muss also nicht mit dem Kalenderjahr identisch sein). Der aus diesen Gesamtkosten ermittelte individuelle Kilometersatz bleibt so lange maßgebend, bis sich die Verhältnisse **wesentlich** ändern (z. B. bis zum Ablauf des Abschreibungszeitraums). Dagegen wird es steuerlich nicht anerkannt, wenn der Arbeitnehmer anstelle eines individuell ermittelten Kilometersatzes die Kfz-Kosten z. B. anhand der in den ADAC-Tabellen aufgeführten Kilometersätze nachweisen will.

Arbeitnehmer, die einen beruflich veranlassten doppelten Haushalt führen

Den Arbeitnehmern, die einen beruflich veranlassten doppelten Haushalt führen, kann der Arbeitgeber Ersatzleistungen in dem beim Stichwort „Doppelte Haushaltsführung“ dargestellten Umfang steuerfrei zahlen. Bei den Fahrtkosten sind dabei die Aufwendungen für eine Familienheimfahrt wöchentlich steuerfrei ersetzbar.

Der Arbeitgeberersatz ist zwar steuer- und damit auch beitragspflichtiges Arbeitsentgelt; der Arbeitgeber hat jedoch auch hier die Möglichkeit der Lohnsteuerpauschalierung in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 € ab dem 1. Entfernungskilometer nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG. Pauschaliert der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit 15 %, löst dies Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung aus. Aufwendungen für arbeitstägliche Fahrten zwischen der Wohnung am auswärtigen Beschäftigungsort und der ersten Tätigkeitsstätte können bei Benutzung eines Pkw vom Arbeitgeber nicht steuerfrei ersetzt werden. Ein etwaiger Arbeitgeberersatz ist steuerpflichtig.

Hingegen sind seit 1.1.2019 zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Arbeitgeberleistungen (Barzuschüsse und Sachleistungen) für diese Fahrten des Arbeitnehmers mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr steuer- und beitragsfrei.

Zweitägige Auswärtstätigkeiten ohne Übernachtung (sog. Mitternachtsregelung)

Eine kalendertagbezogene Berechnung der Abwesenheitszeiten hätte dann zu Härten geführt, wenn z. B. Berufskraftfahrer ohne Übernachtung die ganze Nacht durchfahren, trotzdem aber an keinem Tag die Mindestabwesenheitsdauer von acht Stunden erreichen. Für solche Fälle hat der Gesetzgeber daher folgende Sonderregelung getroffen, die eine Zusammenrechnung der Abwesenheitszeiten auch dann erlaubt, wenn sie zwei verschiedene Tage betreffen:

„Beginnt die auswärtige berufliche Tätigkeit an einem Kalendertag und endet am nachfolgenden Kalendertag ohne Übernachtung, werden 14 € für den Kalendertag gewährt, an dem der Arbeitnehmer den überwiegenden Teil der insgesamt mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.“

Voraussetzung für die Anwendung dieser Regelung ist also eine Tätigkeit, die sich über Mitternacht hinaus in den nächsten Tag hinein erstreckt, ohne dass eine Übernachtung stattfindet. In der Praxis hat sich deshalb hierfür die Bezeichnung "**Mitternachtsregelung**" eingebürgert.

Die sog. Mitternachtsregelung stellt also eine Ausnahme von dem Grundsatz dar, dass für die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung und der regelmäßigen Arbeitsstätte jeder Kalendertag für sich zu beurteilen ist. Die Ausnahmeregelung betrifft ausschließlich diejenigen Fälle, in denen der Arbeitnehmer nachts eine **Tätigkeit** ausübt, **ohne dass eine Übernachtung stattfindet**. Die Ausnahmeregelung soll zwar nach der Gesetzesbegründung in erster Linie für Berufskraftfahrer gelten, die nachts fahren; nach dem Gesetzeswortlaut ist jedoch **jede** Tätigkeit angesprochen, die nachts ausgeübt wird.

Dreimonatsfrist beim Verpflegungsmehraufwand

Aufgrund der grundlegenden Reform des Reisekostenrechts zum 1.1.2008 ist die sog. **Dreimonatsfrist** nur noch für den zeitlichen Umfang der Berücksichtigung der **Pauschbeträge** für **Verpflegungsmehraufwendungen** von Bedeutung.

Bei einer längerfristigen vorübergehenden Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte kann ein steuerfreier Arbeitgeberersatz bzw. Werbungskostenabzug der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen **nur für die ersten drei Monate** ab Beginn der Tätigkeit erfolgen.

Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs war es unstrittig, dass bei jeder beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit die Berücksichtigung der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen nur für die ersten drei Monate (= **Dreimonatsfrist**) in Betracht kommt. Abweichend hiervon hat der Bundesfinanzhof nunmehr entschieden, dass die Dreimonatsfrist für die Berücksichtigung der

Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer **Fahrtätigkeit nicht gelte**. Der Abzug von Pauschbeträgen für Mehraufwendungen für die Verpflegung sei nur bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte auf die ersten drei Monate beschränkt. Da eine solche Tätigkeitsstätte in der Regel eine ortsfeste Einrichtung voraussetze, könne sie zwar bei einer Einsatzwechselfähigkeit (z. B. Bauarbeiter auf einer Baustelle), nicht jedoch bei einer Fahrtätigkeit auf einem Fahrzeug oder Schiff in Betracht kommen.

Eine längerfristige vorübergehende Auswärtstätigkeit ist für die Anwendung der Dreimonatsfrist beim Verpflegungsmehraufwand noch als dieselbe Auswärtstätigkeit zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer nach einer Unterbrechung die Auswärtstätigkeit mit gleichem Inhalt am gleichen Ort ausübt und ein zeitlicher Zusammenhang mit der bisherigen Tätigkeit besteht.

Eine **urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechung** derselben Auswärtstätigkeit hat auf den Ablauf der Dreimonatsfrist **keinen Einfluss**. Dies bedeutet, dass sich der Dreimonatszeitraum weder um die Dauer des Urlaubs oder der Erkrankung verlängert noch dass nach Beendigung des Urlaubs oder der Erkrankung ein neuer Dreimonatszeitraum zu laufen beginnt.

Andere Unterbrechungen als Urlaub oder Krankheit (z. B. eine vorübergehende Tätigkeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte) führen nur dann zu einem **Neubeginn** der Dreimonatsfrist, wenn die Unterbrechung **mindestens vier Wochen** gedauert hat; diese vierwöchige Unterbrechungsfrist ist auch innerhalb der ersten drei Monate nach Aufnahme der Tätigkeit maßgebend. Dies gilt auch dann, wenn sich ein betrieblich begründeter Unterbrechungszeitraum durch Urlaub oder Krankheit auf mindestens vier Wochen verlängert, da in diesem Fall der Urlaub oder die Krankheit nicht die eigentliche Ursache für die Unterbrechung der Auswärtstätigkeit war.

Bei einem **Wechsel** der auswärtigen **Tätigkeitsstätte** kommt es unabhängig von der jeweiligen Entfernung und unabhängig von einem Wechsel der auswärtigen Unterkunft stets zu einem **Neubeginn** der Dreimonatsfrist. Ein Wechsel der auswärtigen Tätigkeitsstätte liegt auch dann vor, wenn man bei einem anderen Kunden einen neuen Auftrag erhält.

Dieselbe Auswärtstätigkeit liegt auch nicht vor, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als **(ein bis) zwei Tagen wöchentlich** aufgesucht wird mit der Folge, dass die **Dreimonatsfrist nicht anzuwenden** ist.

Nebenkosten bei Auswärtstätigkeiten

Fallen bei einer Auswärtstätigkeit aus beruflichen Gründen Nebenkosten an, z. B. für Taxi- oder Mietwagenbenutzung, Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck,

Telekommunikationskosten (Telefon, Handy, FAX, Internet), Porto, Garage, Parkplatzgebühren, Straßenbenutzungsgebühren, Reparaturkosten am Pkw infolge eines Unfalls, Kurtaxe am Tagungsort usw., so können sie dem Arbeitnehmer in der nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten Höhe steuerfrei ersetzt werden. Entsprechendes gilt für die Kosten für erforderliche Reisepapiere (z. B. Visum). Die für die Erstattung erforderlichen Nachweise muss der Arbeitgeber als Belege zum Lohnkonto aufbewahren.

Keine steuerfrei ersetzbaren Reisenebenkosten sind z. B. die Aufwendungen für private Telefongespräche, Massagen, Minibar oder Pay-TV.

Verwarnungsgelder und Bußgelder, die im Zusammenhang mit Auswärtstätigkeiten verhängt und vom Arbeitgeber übernommen werden, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Steuerfreie Reisenebenkosten sind auch die Ausgaben des Arbeitgebers für eine **Reiseunfallversicherung** des Arbeitnehmers, die ausschließlich Berufsunfälle außerhalb einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte abdeckt, und zwar auch dann, wenn es sich um eine Dauerversicherung wegen häufiger Auswärtstätigkeiten des Arbeitnehmers handelt. Auch bei Arbeitgeberbeiträgen zu Unfallversicherungen ist ein steuerfreier Reisenebenkostenanteil enthalten.

Prämien für eine zusätzliche **Krankenversicherung** (z. B. Auslandskrankenversicherung) gehören dagegen zum Arbeitslohn, selbst wenn der zusätzliche Krankenversicherungsschutz allein durch eine berufliche Auslandstätigkeit veranlasst ist.

Die Übernahme von Kosten für erforderliche, nicht rein vorbeugende **Impfungen** durch den Arbeitgeber ist hingegen u. E. steuerfreier Reisekostenersatz.

Prämien für eine **Reisegepäckversicherung**, die der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer abgeschlossen hat, sind als Reisenebenkosten steuerfrei, wenn der Versicherungsschutz sich auf die beruflich bedingte Abwesenheit von einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte beschränkt.