

## Neugestaltung des steuerlichen Reisekostenrechts durch die Lohnsteuer-Richtlinien 2008

### 0. Gliederung

1. Allgemeines
2. Übersicht über die wesentlichen Änderungen des Reisekostenrechts
3. Begriff der Auswärtstätigkeit
4. Berufliche Veranlassung
5. Regelmäßige Arbeitsstätte
6. Dreimonatsfrist
7. Inlandsreisekosten
  - 7.1. Fahrtkosten
  - 7.2. Kosten der Unterkunft einschließlich vom Arbeitnehmer selbst organisierte Verpflegung
  - 7.3. Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen
  - 7.4. Kostenlose Verpflegung durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung durch einen Dritten
  - 7.5. Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25 %
  - 7.6. Nebenkosten bei Auswärtstätigkeiten
8. Auslandsreisekosten
9. Vorsteuerabzug

### 1. Allgemeines

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat durch mehrere Urteile in den letzten Jahren zum Ausdruck gebracht, dass die Differenzierung von Reisekosten nach Dienstreise, Einsatzwechsel- und Fahrtätigkeit kompliziert und in ihren steuerlichen Auswirkungen ungerecht ist.

Im Rahmen der Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien 2008 wird entsprechend den Vorgaben des BFH das Reisekostenrecht vereinfacht und ganz neu konzipiert.

### 2. Übersicht über die wesentlichen Änderungen des Reisekostenrechts

Das neue Reisekostenrecht umfasst im Wesentlichen folgende Änderungen:

- Die Unterscheidung zwischen Dienstreisen, Einsatzwechsel- und Fahrtätigkeit wird aufgehoben. Zukünftig gibt es nur noch einheitlich eine so genannte Auswärtstätigkeit.
- Die 30-km-Grenze bei Einsatzwechseltätigkeit und die Dreimonatsfrist für die steuerliche Berücksichtigung von Fahrtkosten zu einer auswärtigen Tätigkeitsstelle entfallen. Die Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit werden zeitlich unbegrenzt als Reisekosten und nicht mehr ab dem vierten Monat als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder Familienheimfahrten behandelt.
- Die Kürzung des Frühstückanteils aus den Übernachtungsbelegen wurde neu gestaltet.
- Übernachtungspauschalen bei Auswärtstätigkeiten im Ausland können nur noch im Rahmen des steuerfreien Arbeitgeberersatzes angesetzt werden, nicht aber im Bereich des Werbungskostenabzugs.

### 3. Begriff der Auswärtstätigkeit

Eine Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn sich der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und an keiner seiner regelmäßigen Arbeitsstätten beruflich betätigt. Sie liegt auch vor, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf bzw. in einem Fahrzeug tätig wird.

Das Vorliegen einer Auswärtstätigkeit ist weder von einer bestimmten Kilometer-Grenze noch einer Abwesenheitsdauer abhängig.

Eine Auswärtstätigkeit ist vorübergehend, wenn der Arbeitnehmer nach Beendigung der auswärtigen Tätigkeit voraussichtlich an seine regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehren und dort seine berufliche Tätigkeit fortsetzen wird. Aus Nachweisgründen wird empfohlen, die beruflich veranlasste vorübergehende Auswärtstätigkeit vor Beginn in schriftlicher Form zeitlich zu befristen.

### 4. Berufliche Veranlassung

Äußeres Merkmal der beruflichen Veranlassung einer Reise ist die Weisung des Arbeitgebers. Eine berufliche Veranlassung wird regelmäßig beim Besuch eines Kunden, bei Verhandlungen mit Geschäftspartnern und beim Besuch einer Fachmesse gegeben sein.

Eine Studien- oder Gruppeninformationsreise ist beruflich veranlasst, wenn diese im weitaus überwiegenden beruflichen oder betrieblichen Interesse unternommen wird. Indizien dafür sind die lehrgangsmäßige Organisation und die Veranlassung durch den Arbeitgeber durch Beurlaubung oder Dienstbefreiung.

Bei einer teils beruflichen teils privat veranlassten Auswärtstätigkeit ist eine Aufteilung nach objektiven Gesichtspunkten durchzuführen. Dabei können Kosten direkt den beiden Anteilen zugeordnet werden. Die Aufteilung der restlichen Kosten ist im Wege einer sachgerechten Schätzung nach dem Verhältnis der Zeitanteile mit Vorteilscharakter und betriebsfunktionalem Charakter vorzunehmen.

Auch der weitere Aufenthalt des Arbeitnehmers am Reiseort für private Urlaubstage ist für die berufliche Veranlassung nicht schädlich, solange der längere Aufenthalt nicht zu einer Erhöhung der Bahn- oder Flugkosten führt und die zusätzlichen Kosten dem Arbeitnehmer privat zugerechnet werden.

Die Mitnahme des Ehe- oder Lebenspartners führt ebenfalls nicht zur Negativabgrenzung der beruflichen Veranlassung, wenn die Mehrkosten selbst getragen werden. Lediglich bei Übernachtungskosten im Doppelzimmer muss ein schriftlicher Nachweis des Hotels erbracht werden, welche Kosten für die Benutzung eines Einzelzimmers angefallen wären.

Sollten Kosten über die berufliche Veranlassung hinaus trotzdem vom Arbeitgeber erstattet werden, sind diese in voller Höhe steuer- und ggf. sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn.

### 5. Regelmäßige Arbeitsstätte

Regelmäßige Arbeitsstätte ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers. Eine regelmäßige Arbeitsstätte ist jede ortsfeste

dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit immer wieder aufsucht.

Nicht mehr maßgebend sind Art, zeitlicher Umfang und Inhalt der Tätigkeit am ortsgebundenen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit. Von einer regelmäßigen Arbeitsstätte kann bereits dann ausgegangen werden, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag der Woche aufgesucht wird. Da es sich bei dieser Regelung um eine durchschnittliche jahresbezogene Betrachtung handelt, wird wohl bei einer Tätigkeit von zwei Tagen alle 14-Tage oder bei einer zusammenhängenden Tätigkeit von mehr als 46 Tagen im Jahr ebenfalls von einer regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen sein.

Diese Betrachtung ist unabhängig davon zu treffen, ob es sich bei der regelmäßigen Arbeitsstätte um eine Einrichtung des Arbeitgebers handelt oder der Arbeitnehmer für seine Tätigkeit an einen anderen Ort entsandt wurde, z. B. zu einem Kunden.

Bei einer regelmäßigen Arbeitsstätte kann es sich auch um ein weiträumiges zusammenhängendes Arbeitsgebiet handeln, wie z. B. ein Werksgebäude, Klinikgelände, Flughafengebäude, Hafengebiet oder Forstrevier.

Eine regelmäßige Arbeitsstätte des Arbeitnehmers kann auch ein Arbeitszimmer in der privaten Wohnung sein. Dabei sind die strengen Voraussetzungen für das Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers nicht von Bedeutung.

Es besteht ebenfalls die Möglichkeit, mehrere regelmäßige Arbeitsstätten innerhalb desselben Arbeitsverhältnisses zu haben, solange die weiteren Voraussetzungen für mehrere Arbeitsstätten erfüllt sind.

## 6. Dreimonatsfrist

Die bisherige Dreimonatsfrist, wonach die auswärtige Tätigkeitsstätte nach Ablauf von drei Monaten grundsätzlich als neue regelmäßige Arbeitsstätte angesehen wurde, wird ab 2008 nicht mehr fortgeführt.

Die Fahrten zu einer auswärtigen Tätigkeitsstätte im Rahmen einer vorübergehenden beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit werden ab 2008 zeitlich unbegrenzt – also auch über drei Monate hinaus – als Reisekosten behandelt.

Die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen können hingegen auch ab 2008 bei derselben Auswärtstätigkeit regelmäßig nur für die ersten drei Monate steuerfrei ersetzt oder als Werbungskosten geltend gemacht werden.

## 7. Inlandsreisen

Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, seinem Arbeitgeber Unterlagen über seine Auswärtstätigkeiten vorzulegen; aus den Unterlagen müssen die Dauer der Reise, der Reiseweg und – soweit die Reisekosten nicht zulässigerweise pauschal ersetzt werden – auch die tatsächlich entstandenen Reisekosten ersichtlich und belegt sein. Diese so genannten Reisekostenabrechnungen muss der Arbeitgeber mit den dazugehörigen Belegen zu den Lohnkonten der Arbeitnehmer nehmen.

## 7.1. Fahrtkosten

Fahrtkosten bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können vom Arbeitgeber in der nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten Höhe steuerfrei ersetzt werden. Für die Kosten einer Bahncard gilt dasselbe, solange die private Nutzung der Bahncard nur von untergeordneter Bedeutung ist. Dies ist der Fall, wenn die Kosten der Bahncard den betrieblichen Einsparungen durch ihren Kauf entsprechen.

Die Zurverfügungstellung eines Firmenwagens für beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten ist als steuerfreier Reisekostenersatz anzusehen. Eine zusätzliche Erstattung des pauschalen Kilometersatzes ist darüber hinaus nicht möglich.

Wenn der Arbeitnehmer zur Ausführung einer Auswärtstätigkeit ein eigenes Fahrzeug benutzt, kann der Arbeitgeber die Fahrauslagen des Arbeitnehmers in Form von individuellen oder pauschalen Kilometergeldern steuerfrei ersetzen.

Die pauschalen Kilometersätze sind in folgender Höhe anzusetzen:

für Kraftwagen	0,30 €
für Motorräder und Motorroller	0,13 €
für Moped/Mofa	0,08 €
für Fahrräder	0,05 €

Eine pauschale Mitnahmeentschädigung kann je Kilometer zusätzlich in Höhe von 0,02 € bei Kraftwagen und in Höhe von 0,01 € bei Motorrädern/Motorroller gezahlt werden.

Ein individueller Kilometersatz ist durch die Einzelberechnung aus allen festen und laufenden Kosten inkl. Umsatzsteuer zu ermitteln und bleibt so lange maßgeblich, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern. Zu den Kosten zählen auch die Zinsbelastungen aus der Anschaffung des Fahrzeugs und die Absetzung für Abnutzung nach den amtlichen AfA-Tabellen. Der präsenative Zeitraum für die Ermittlung der Kosten beträgt 12 Monate.

Unfallkosten, Diebstahl des Pkws und Parkgebühren gehören bei einer beruflich veranlassenen Auswärtstätigkeit ebenfalls zur beruflichen Sphäre und können daher über die Kilometersätze hinaus steuerfrei erstattet werden. Die Höchstgrenze beim Diebstahl oder Unfall bildet allerdings der Restbuchwert nach Anwendung einer linearen Abschreibung.

Bei Wochenend- und Zwischenheimfahrten anlässlich längerfristiger Auswärtstätigkeiten können ebenso wie bei Fahrten von der auswärtigen Unterkunft zur Arbeitsstätte die pauschalen Kilometersätze steuerfrei erstattet werden. Die Erstattung kann unabhängig von der Anzahl der Heimfahrten erfolgen, soweit der Arbeitnehmer diese nachweist.

Pauschale Vergütungen, die ohne Rücksicht auf die gesetzlichen Pauschalen gezahlt werden, sind grundsätzlich steuer- und ggf. sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn. Erstattet der Arbeitgeber weniger als die gesetzlichen Pauschalen, kann der Arbeitnehmer den Unterschiedsbetrag zwischen den gesetzlichen Pauschalen und den vom Arbeitgeber erstatteten Beträgen als Werbungskosten geltend machen.

## 7.2. Kosten der Unterkunft bei vom Arbeitnehmer selbst organisierter Buchung und Verpflegung

Die Kosten für die Unterkunft können vom Arbeitgeber stets in der tatsächlich entstandenen nachgewiesenen Höhe steuerfrei ersetzt werden.

Bei Frühstück, Mittag- oder Abendessen im Rahmen der Geltendmachung von Übernachtungskosten kommt es darauf an, ob der Arbeitgeber das Hotel bucht oder der Arbeitnehmer selbst. Bucht der Arbeitgeber sind die Kürzungsbeträge nach Tz. 7.4. anzusetzen. Bucht der Arbeitnehmer sind folgende Kürzungsbeträge anzusetzen:

Es ist ein Frühstücksanteil in Höhe von 20 % des Pauschbetrages für Verpflegungsmehraufwendungen (vgl. Tz. 7.3.) abzuziehen. Die Kürzung des Frühstücksanteils kann nur dann unterbleiben, wenn die Hotelrechnung den Satz „Übernachtung ohne Frühstück“ (oder ähnlich) beinhaltet.

Ist zusätzlich noch ein Mittag- und/oder Abendessen enthalten, erhöht sich die Kürzung auf 40 % des Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen.

Davon zu unterscheiden sind die Fälle, in denen der Arbeitnehmer auf Veranlassung des Arbeitgebers von einem Dritten eine Mahlzeit unentgeltlich erhält (vgl. Tz. 7.4.).

Übernachungskosten können auch mit einer pauschalen Erstattung von 20 € an den Arbeitnehmer gezahlt werden; vorausgesetzt dieser weist nach, dass eine Übernachtung stattgefunden hat.

## 7.3. Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen

Seit dem 1. Januar 1996 können Verpflegungsmehraufwendungen nur noch pauschal berücksichtigt werden; ein Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen ist ausgeschlossen. Der Arbeitgeber kann pro Kalendertag folgende Pauschbeträge steuerfrei ersetzen:

bei einer Abwesenheit von 24 Stunden:	24 €
bei einer Abwesenheit von weniger als 24 Stunden aber mindestens 14 Stunden:	12 €
bei einer Abwesenheit von weniger als 14 Stunden aber mindestens 8 Stunden:	6 €

Die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen sind nicht zu mindern, wenn der Arbeitnehmer Mahlzeiten während der Auswärtstätigkeit vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten unentgeltlich oder teilentgeltlich erhalten hat. Die erhaltenen Mahlzeiten sind aber mit dem amtlichen Sachbezugswert als Arbeitslohn anzusetzen (vgl. Tz. 7.4.).

Bei einer längerfristigen vorübergehenden Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte kann ein steuerfreier Arbeitgeberersatz bzw. Werbungskostenabzug der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen nur für die ersten drei Monate erfolgen. Eine urlaubs- und krankheitsbedingte Unterbrechung hat auf die Dreimonatsfrist keinen Einfluss.

#### **7.4. Kostenlose Verpflegung durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung durch einen Dritten**

Die kostenlose oder verbilligte Verpflegung durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten ist ab 2008 mit folgenden Sachbezugswerten beim Arbeitnehmer als Arbeitslohn zu versteuern:

Frühstück	1,50 €
Mittagessen/Abendessen	2,67 €

Dies gilt jedoch nur, wenn die Verpflegung als „übliche Beköstigung“ den Wert der Mahlzeit von 40 € nicht übersteigt. Der übersteigende Wert ist ansonsten als Arbeitslohn zu versteuern.

Die Versteuerung kann allerdings insoweit unterbleiben, als der Arbeitnehmer ein Entgelt in Höhe des amtlichen Sachbezugswerts dazuzahlt oder die Auszahlung der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen um die Sachbezugswerte gekürzt wird.

Eine Veranlassung durch den Arbeitgeber setzt grundsätzlich einen Entscheidungsspielraum des Arbeitgebers voraus. Der Arbeitgeber muss vor Beginn der Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers den Tag und Ort der Verpflegung bestimmen und sich sogar schriftlich (z. B. durch ein Fax) mit dem Dritten in Verbindung setzen. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kommt es auf den späteren Zahlungsweg nicht an. Der Arbeitnehmer kann daher das Geld auslegen und sich später vom Arbeitgeber erstatten lassen.

Kann der Arbeitnehmer den Tag und Ort der Mahlzeit selbst bestimmen, bleibt nur ein steuerfreier Ersatz im Rahmen einer Reiskostenerstattung, die höchstens zu den Pauschbeträgen für Verpflegungsmehraufwendungen möglich ist. Darüber hinaus gezahlte Beträge sind stets als Arbeitslohn zu versteuern.

#### **7.5. Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25 %**

Eine Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25 % ist bei Erstattungen des Arbeitgebers, die über den gesetzlichen Pauschalen liegen, grundsätzlich möglich. Im Rahmen der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen liegt der Höchstbetrag allerdings bei einem Aufschlag von 100 %.

Es ist zulässig, die Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen mit Fahrtkostenvergütungen und Übernachtungskostenvergütungen zusammenzurechnen, wenn dort die steuerfreien Beträge noch nicht voll ausgeschöpft sind. In diesem Fall ist die Summe der Vergütungen steuerfrei, soweit sie die Summe der steuerfreien Einzelvergütungen nicht übersteigt. Hierbei können auch mehrere Auswärtstätigkeiten zusammengefasst abgerechnet werden. Die Bildung eines Guthabenkontos für spätere Auswärtstätigkeiten ist jedoch nicht zulässig.

Sind die nicht pauschalierungsfähigen, steuerpflichtigen Teile der Reisekostenvergütungen monatlich nicht höher als 153 €, so können sie in größeren Zeitabständen, längstens aber quartalsmäßig versteuert werden.

## 7.6. Nebenkosten bei Auswärtstätigkeiten

Folgende Regelungen über steuerfrei ersetzbare bzw. nicht steuerfrei ersetzbare Nebenkosten bei Auswärtstätigkeiten sehen die Lohnsteuer-Richtlinien ebenfalls vor:

**Lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei:** Taxi- und Mietwagenbenutzung, Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck, Ferngespräche, Telegramme, Fax, Porto, Parkplatzgebühren, Straßenbenutzungsgebühren, Reparaturkosten am Kfz infolge eines Unfalls, Kosten für erforderliche Reisepapiere, Reiseunfallversicherung, erforderliche Impfungen, Reisegepäckversicherungen, Diebstahl des Fahrzeugs usw.

**Lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtig:** Verwarnungs- und Bußgelder, zusätzliche Krankenversicherung (z. B. Auslandsrankenversicherung), Diebstahl oder Verlust persönlicher Gegenstände usw.

## 8. Auslandsreisekosten

Soweit unter diesem Punkt keine Ausnahmeregelungen für Auslandsreisen Erwähnung finden, gelten dieselben Voraussetzungen wie für Inlandsreisen (vgl. Tz. 7.).

Ein steuerfreier Ersatz der Verpflegungsmehraufwendungen bei Auslandsreisen ist nur in Form von pauschalen Auslandstagegeldern möglich. Die Auslandstagegelder sind ebenfalls nach der Abwesenheitsdauer gestaffelt. Der Pauschbetrag bestimmt sich nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24 Uhr zuletzt erreicht, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland.

Die Übernachtungskosten können entweder in Form von Pauschbeträgen (=Auslandsübernachtungsgelder) oder durch Einzelnachweis der entstandenen Kosten steuerfrei ersetzt werden. Beim Einzelnachweis sind die Kosten für das Frühstück vom Rechnungspreis abzuziehen (vgl. Tz. 7.2.). Zu beachten ist, dass ab dem 1. Januar 2008 von Arbeitnehmern nur noch die tatsächlichen Übernachtungskosten und nicht mehr die pauschalen Auslandsübernachtungsgelder als Werbungskosten abgezogen werden können.

## 9. Vorsteuerabzug

Der Arbeitgeber kann Vorsteuerbeträge aus Hotelrechnungen abziehen, wenn die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer auf Übernachtungen anlässlich einer unternehmerisch bedingten Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers (einschließlich doppelter Haushaltsführung) entfällt. Allerdings muss der Arbeitgeber Empfänger der Leistung sein. Lautet die Hotelrechnung auf den Arbeitgeber, ist der Vorsteuerabzug daraus möglich, auch wenn die Hotelrechnung zunächst vom Arbeitnehmer bezahlt wird. Aus den Übernachtungspauschalen ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich.

Aus Verpflegungskosten kann der Arbeitgeber den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, wenn die Verpflegungsleistungen anlässlich einer unternehmerisch bedingten Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers (einschließlich doppelter Haushaltsführung) entstehen und die Verpflegungsleistungen vom Arbeitgeber empfangen und in voller Höhe getragen werden.

Wenn der Arbeitnehmer Speisen und Getränke im Rahmen einer Auswärtstätigkeit im eigenen Namen bestellt und bezahlt und diese Rechnungen nach dem Ende der Auswärtstätigkeit seinem Arbeitgeber zur Erstattung einreicht, ist ein Vorsteuerabzug – weil der Arbeitnehmer die Leistungen unmittelbar empfangen hat und deshalb keine Umsätze für das Unternehmen des Arbeitgebers vorliegen – nicht zulässig. Aus den Pauschbeträgen für Verpflegungsmehraufwendungen ist ein Vorsteuerabzug ebenfalls nicht möglich.

Der Vorsteuerabzug bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, wie z. B. Inlandsflugreisen, Bahnfahrten, Benutzung eines Mietwagens usw., ist für den Arbeitgeber grundsätzlich möglich. Hierbei gelten die allgemeinen Regelungen für den Vorsteuerabzug aus Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis, die auf den Arbeitgeber lauten müssen, gem. § 15 UStG. Gleiches gilt für Fahrtkosten arbeitnehmereigener Fahrzeuge, die vom Arbeitgeber erstattet werden.

Bei Auswärtstätigkeiten ins Ausland können nur die auf das Inland entfallenden Anteile an den Reisekosten zu abziehbaren Vorsteuern führen, soweit die Rechnung auf den Namen des Arbeitgebers lautet.

Für die Erstattung ausländischer Vorsteuern gelten die einschlägigen umsatzsteuerlichen Regelungen des Reiselandes.

Kiel, 28. Februar 2008  
André Schäfer