

Axel-Friedrich Foerster

Das neue Reisekostenrecht

Axel-Friedrich Foerster

# Das neue Reisekostenrecht



Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

1. Auflage 2008

Alle Rechte vorbehalten

© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2008

Lektorat: RA Andreas Funk

Der Gabler Verlag ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media.

[www.gabler.de](http://www.gabler.de)



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Wilhelm & Adam, Heusenstamm

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-0990-9

# Vorwort

In nahezu jedem Unternehmen führen Arbeitnehmer beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten durch. Aufgrund arbeitsvertraglicher Regelungen, Betriebsvereinbarungen oder Tarifverträgen sind Arbeitgeber in der Regel dazu verpflichtet ihren Arbeitnehmern, die durch den auswärtigen Einsatz bedingten Mehraufwendungen zu ersetzen. Der Gesetzgeber lässt nach § 3 Nr. 13 EStG für Arbeitgeber des öffentlichen Dienstes und nach § 3 Nr. 16 EStG für private Arbeitgeber, die steuerfreie Erstattung von Reisekostenaufwendungen im Rahmen von Arbeitsverhältnissen zu.

Das steuerliche Reisekostenrecht zeichnete sich bisher durch eine Fülle von Einzelregelungen und Ausnahmetatbeständen aus, die in ihrer Gesamtheit kaum mehr zu überblicken waren. Daneben mussten insbesondere in der jüngeren Vergangenheit eine Vielzahl höchstrichterlicher BFH-Entscheidungen zum Reisekostenrecht beachtet und zeitnah in die Praxis umgesetzt werden. In vielen Unternehmen bestehen zudem betriebsinterne Reisekostenordnungen, die in den wenigsten Fällen den ständigen Veränderungen angepasst wurden und sich deshalb häufig nicht mit den steuerlichen Bestimmungen decken. Dies alles hat nicht zuletzt dazu geführt, dass sich das Reisekostenrecht zu einem Spezialgebiet innerhalb der Personalabrechnung entwickelt hat und nur noch von Spezialisten beherrscht wurde.

Durch die zum 01.01.2008 in Kraft getretenen neuen Lohnsteuer-Richtlinien 2008 erfolgt eine grundlegende und längst überfällige Reform des steuerlichen Reisekostenrechts. Im Mittelpunkt der Neukonzeption steht eine weitestgehende Vereinheitlichung aller beruflich veranlassten Reisetätigkeiten. Die Finanzverwaltung will dieses Ziel in erster Linie durch die Abschaffung der bisherigen Differenzierung in verschiedene Reisetätigkeiten und mit dem Abbau von verwaltungsintensiven Ausnahmetatbeständen erreichen.

Die mit kleineren Abstrichen insgesamt gelungene Neuausrichtung des steuerlichen Reisekostenrechts wirft aber teilweise neue Problemfelder auf, die von den Verantwortlichen in den Lohn- und Personalabteilungen beachtet werden müssen. Der Schwerpunkt der nachfolgenden Ausführungen liegt deshalb auf den zum 01.01.2008 im Rahmen der neuen Lohnsteuer-Richtlinien 2008 in Kraft getretenen Änderungen des steuerlichen Reisekostenrechts.

Neben den inhaltlichen Ausführungen zu den aktuellen Rechtsgrundlagen verdeutlichen zahlreiche Praxishinweise und Berechnungsbeispiele die Auswirkungen auf die betriebliche Reisekostenerstattung. Im Anhang des vorliegenden Werkes sind zudem die wichtigsten Rechtsquellen des steuerlichen Reisekostenrechts auszugsweise abgedruckt.

Nürnberg, im April 2008

Axel-Friedrich Foerster

# Inhaltsübersicht

Vorwort	5	
Inhaltsübersicht	7	
Abkürzungsverzeichnis	11	
§ 1	<b>Neuausrichtung des steuerlichen Reisekostenrechts ab 2008</b>	15
	<b>A. Auswirkungen der aktuellen BFH-Rechtsprechung</b>	15
	<b>I. Die bisherige Differenzierung im Reisekostenrecht</b>	15
	1. Allgemein	15
	2. Konsequenzen der neuen BFH-Rechtsprechung	15
	3. Umsetzung der BFH-Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung	16
	<b>II. Die neuen Grundlagen der Reisekostenerstattung</b>	17
	1. Erstattungsfähige Reisekosten	17
	2. Steuerfreier Arbeitgeberersatz oder Werbungskostenabzug	18
	3. Aufgabe der bisherigen Differenzierung im Reisekostenrecht	19
	4. Einheitlicher Begriff für alle beruflichen Auswärtstätigkeiten	20
	5. Bedeutung des Ortes der regelmäßigen Arbeitsstätte	21
	6. Gemischt veranlasste Auswärtstätigkeiten	22
	7. Abgrenzung zwischen Auswärtstätigkeit und doppelter Haushaltsführung	22
	<b>III. Der neue Reisekostenbegriff ab 2008</b>	24
	1. Allgemein	24
	2. Die Neudefinition der beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit ab 2008	25
	3. Voraussetzungen für die Erstattung von Reisekosten	25
	a) Berufliche Veranlassung	25
	b) Vorübergehende Abwesenheit	26
	<b>IV. Die neue Definition der regelmäßigen Arbeitsstätte</b>	28
	1. Ausweitung des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte	28
	2. Vereinfachungsregelung zur Bestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte	29
	a) Häufigkeit des Aufsuchens des Betriebs	29
	b) Jahresbezogene Anwendung der Vereinfachungsregelung	30
	3. Keine regelmäßige Arbeitsstätte nach Ablauf von drei Monaten	31
	4. Mehrere regelmäßige Arbeitsstätten	32
	5. Nicht arbeitgebereigene Einrichtungen	32
	6. Tätigkeit auf einem Fahrzeug oder an wechselnden Einsatzstellen	33
	7. Regelmäßige Arbeitsstätte in der Wohnung des Arbeitnehmers	33
	8. Weiträumiges Arbeitsgebiet als regelmäßige Arbeitsstätte	34
§ 2	<b>Erstattungsfähige Reisekosten bei beruflicher Auswärtstätigkeit</b>	35
	<b>A. Steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber</b>	35
	<b>I. Die verschiedenen Reisekostenarten</b>	35
	<b>II. Erstattung von Fahrtkosten</b>	35
	1. Fahrtkosten als Reisekosten	35
	2. Begünstigte Fahrten	36

3.	Fahrtkosten bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel	36
a)	Allgemein	36
b)	Bahn-Card	38
4.	Überlassung eines Miet- oder Firmenfahrzeugs	38
a)	Ausschließliche Nutzung für berufliche Auswärtstätigkeit	38
b)	Erlaubte Privatnutzung eines Firmenfahrzeugs	38
5.	Fahrten mit einem Arbeitnehmer-Fahrzeug	41
a)	Allgemein	41
b)	Erstattung der anteiligen Fahrzeug-Gesamtkosten	41
c)	Erstattung eines individuellen Kilometersatzes	42
d)	Erstattung pauschaler Kilometersätze	44
6.	Wegfall der Dreimonatsfrist für die Erstattung von Fahrtkosten	45
7.	Abschaffung der 30 km-Grenze für die Erstattung von Fahrtkosten	46
8.	Ansatz von Fahrtkosten als Werbungskosten	46
9.	Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte	47
a)	Allgemein	47
b)	Fahrtkostenzuschüsse des Arbeitgebers in Höhe der Entfernungspauschale	48
c)	Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber	54
<b>III.</b>	<b>Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekosten</b>	55
1.	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwand	55
a)	Allgemein	55
b)	Dauer der Abwesenheit	56
c)	Tätigkeiten die über Mitternacht andauern	57
2.	Dreimonatsfrist bei Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen	58
a)	Allgemein	58
b)	Unterbrechung der Dreimonatsfrist	59
c)	Ausnahmen von der Anwendung der Dreimonatsfrist	61
3.	Mahlzeitengewährung durch den Arbeitgeber	62
4.	Teilnahme an einer Geschäftsfreundebewirtung	64
<b>IV.</b>	<b>Übernachungskosten</b>	65
1.	Grundsätzliche Möglichkeiten der Erstattung	65
2.	Keine Anwendung der Dreimonatsregelung	66
3.	Abzugsbetrag bei Übernachtung mit Frühstück	66
4.	Mitnahme von Angehörigen	68
5.	Werbungskostenabzug von Übernachtungskosten	68
<b>V.</b>	<b>Reisenebenkosten</b>	68
<b>B.</b>	<b>Beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit mit häufigen Ortswechsel</b>	69
<b>I.</b>	<b>Besonderheiten der Reisekostenerstattung</b>	69
<b>II.</b>	<b>Tätigkeit auf Fahrzeugen</b>	70
1.	Allgemein	70
2.	Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte	70
3.	Erstattung von Fahrtkosten	71
4.	Ersatz von Verpflegungsmehraufwendungen	72
a)	Allgemein	72
b)	Mitternachtsregelung	74

5. Übernachtungskosten	74
6. Seeleute und/Binnenschiffer	75
<b>III. Arbeitnehmer mit ständig wechselnden Tätigkeitsstätten</b>	<b>76</b>
1. Begriffsdefinition	76
2. Begründung einer regelmäßigen Arbeitsstätte	76
3. Regelmäßige Arbeitsstätte ist im Betrieb des Arbeitgebers	78
a) Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb des Arbeitgebers	78
b) Fahrten zwischen Betrieb und auswärtiger Tätigkeitsstätte	79
c) Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen	81
4. Arbeitnehmer ohne regelmäßige Arbeitsstätte	82
a) Allgemein	82
b) Erstattung von Fahrtkosten – Abschaffung der 30 km-Grenze	83
c) Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen	85
5. Mehrtägige Auswärtstätigkeit mit Übernachtung am Beschäftigungsort	87
a) Allgemein	87
b) Erstattung von Fahrtkosten	88
c) Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen	88
d) Erstattung von Übernachtungskosten	89
<b>C. Versteuerung steuerpflichtiger Reisekostenerstattungen</b>	<b>91</b>
<b>I. Individuelle Versteuerung oder Pauschalbesteuerung</b>	<b>91</b>
<b>II. Pauschalbesteuerung von Verpflegungsmehraufwendungen</b>	<b>91</b>
1. Pauschalbesteuerung mit 25 %	91
2. Pauschalbesteuerung im Rahmen einer Gesamtrechnung	93
3. Zusammenfassung verschiedener Reisekostenaufwendungen	94
<b>D. Gemischt veranlasste Reisen</b>	<b>96</b>
<b>I. Aufteilungsverbot</b>	<b>96</b>
<b>II. Aufteilung in beruflichen und privaten Teil möglich</b>	<b>96</b>
1. Allgemein	96
2. Trennung nach objektiven Gesichtspunkten	97
3. Aufteilung anhand der Zeitanteile der Reise	97
<b>E. Incentive-Reisen</b>	<b>100</b>
<b>I. Steuerpflichtige Belohnungsreise</b>	<b>100</b>
1. Allgemein	100
2. Möglichkeiten der Besteuerung	101
<b>F. Berufliche Auswärtstätigkeiten im Ausland</b>	<b>102</b>
<b>I. Grundsätze der Erstattung von Auslandsreisekosten</b>	<b>102</b>
1. Allgemein	102
2. Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen	103
a) Pauschale Auslandstagegelder	103
b) Flug- und Schiffsreisen	105
3. Erstattung von Übernachtungskosten	106
4. Ersatz von Fahrtkosten	107
<b>G. Vorsteuerabzug aus Reisekostenaufwendungen</b>	<b>108</b>
<b>I. Einschränkung des Vorsteuerabzugs</b>	<b>108</b>
1. Allgemein	108

	2. Vorsteuerabzug aus Übernachtungskosten	108
	3. Verpflegungskosten	109
	a) Verpflegungskosten des Arbeitnehmers	109
	b) Verpflegungskosten des Unternehmers	110
	4. Vorsteuerabzug aus Fahrtkosten	110
	5. Umzugskosten	111
§ 3	<b>Doppelte Haushaltsführung</b>	112
	<b>A. Änderungen aufgrund der Neuausrichtung des Reisekostenrechts</b>	112
	<b>I. Trennung der doppelten Haushaltsführung von der beruflichen Auswärtstätigkeit</b>	112
	<b>II. Voraussetzungen für das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung</b>	113
	1. Erstattungsfähige Mehraufwendungen	113
	2. Wegfall der Zweijahresfrist	114
	3. Berufliche Veranlassung	115
	4. Eigener Hausstand am Hauptwohntort	116
	5. Erstattung von Aufwendungen durch den Arbeitgeber	117
	a) Aufwendungsersatz an verheiratete und ledige Arbeitnehmer	117
	b) Erstattung von Fahrtkosten	117
	c) Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen	120
	6. Konkurrenzregelung	121
	7. Besteuerung steuerpflichtiger Verpflegungspauschalen	122
	8. Aufwendungen für die Zweitwohnung	122
	a) Allgemein	122
	b) Angemessenheit der Unterkunftskosten	123
	9. Umzugs- und Nebenkosten	124
§ 4	<b>Anhang</b>	127
	<b>A. Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten im Ausland</b>	127
	<b>B. Rechtsquellen des Reisekostenrechts</b>	134
	1. Auszug aus dem Einkommensteuergesetz (EStG)	134
	2. Auszug aus den Lohnsteuer-Richtlinien 2008 (LStR 2008)	140
	3. Auszug aus dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG)	155
	4. Auszug aus der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV)	160
	Stichwortverzeichnis	163



# Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
a.F.	alte Fassung
Abschn.	Abschnitt
AfA	Absetzung für Abnutzung
AGS	amtlicher Gemeindeschlüssel
AktG	Aktiengesetz
AltEinkG	Alterseinkünftegesetz
AltZertG	Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz
AN	Arbeitnehmer
AO	Abgabenordnung
ATG	Altersteilzeitgesetz
AÜG	Arbeitnehmerüberlassungsgesetz
AVmG	Altersvermögensgesetz
Az.	Aktenzeichen
BB	Zeitschrift „Betriebs-Berater“
BbesG	Bundesbesoldungsgesetz
BfA	Bundesversicherungsanstalt
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBL	Bundesgesetzblatt
BKGG	Bundeskindergeldgesetz
BMF	Bundesfinanzministerium
BSHG	Bundessozialhilfegesetz
BStBl.	Bundessteuerblatt
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung
BUKG	Bundesumzugskostengesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
DB	Zeitschrift „Der Betrieb“
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heisst
DStR	Zeitschrift „Deutsches Steuerrecht“
DStZ	Zeitschrift „Deutsche Steuerzeitung“
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Europäischer Gerichtshof

FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FinBeh	Finanzbehörde
FR	Zeitschrift „Finanzrundschau“
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.S.d.	im Sinne des/der
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
Kfz	Kraftfahrzeug
ktägl.	Kalendertäglich
km	Kilometer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
Lkw	Lastkraftwagen
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStH	amtliches Lohnsteuer-Handbuch
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
LstÄR	Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MinBl	Ministerialblatt
monatl.	monatlich
n.F.	neue Fassung
NZB eingel.	Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt
OFD	Oberfinanzdirektion
Pkw	Personenkraftwagen
Rev. eingel.	Revision eingelegt
rkr.	rechtskräftig
rd.	rund
RVO	Reichsversicherungsordnung
Rn.	Randnummer

s.a.	siehe auch
s.n.	siehe nachfolgend
SachBezV	Sachbezugsverordnung
SGB	Sozialgesetzbuch
sog.	so genannte
SvEV	Sozialversicherungsentgeltverordnung
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
USt	Umsatzsteuer
UstDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VermBG	Vermögensbildungsgesetz
Vfg.	Verfügung
VRG	Vorruhestandsgesetz
VZ	Veranlagungszeitraum
v.H.	vom Hundert
ZDG	Zivildienstgesetz
z.B.	zum Beispiel
zuzgl.	zuzüglich

# § 1 Neuausrichtung des steuerlichen Reisekostenrechts ab 2008

## A. Auswirkungen der aktuellen BFH-Rechtsprechung

### I. Die bisherige Differenzierung im Reisekostenrecht

#### 1. Allgemein

Das Reisekostenrecht unterlag in der jüngeren Vergangenheit den ständigen Änderungen von Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung. Insbesondere die bisherige Differenzierung der Reisetätigkeiten nach 1

- Dienstreise,
- Einsatzwechsel- und
- Fahrtätigkeit

und die sich hieran anschließenden unterschiedlichen Erstattungsmöglichkeiten von Reisekosten waren in der Praxis mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden und wurden zudem als ungerecht empfunden. Die seit Jahrzehnten bestehende Dreiteilung in Dienstreise, Einsatzwechsel- und Fahrtätigkeit wurde den sich erheblich veränderten Gegebenheiten der Praxis nicht mehr gerecht. Die vom Arbeitgeber vorzunehmende Eingruppierung führte in vielen Fällen zu Zweifelsfragen und war stark fehler- und streitanfällig. Es verwundert daher nicht, dass die Abgrenzungsproblematik und die sich hieran anschließenden unterschiedlichen Möglichkeiten der Reisekostenerstattung im Rahmen der regelmäßigen Lohnsteuer-Außenprüfungen aufgegriffen und nicht selten beanstandet wurden. 2

#### 2. Konsequenzen der neuen BFH-Rechtsprechung

In mehreren Urteilen vom 11.05.2005<sup>1</sup> hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung zur Berücksichtigung von Reisekosten insbesondere bei Arbeitnehmern mit Einsatzwechsel- und Fahrtätigkeit weiter entwickelt. Die aktuelle Rechtsprechung des BFH hat zur Folge, dass auch Arbeitnehmer mit ständig wechselnden Einsatzstellen im Betrieb des Arbeitgebers ihre regelmäßige Arbeitsstätte begründen, wenn sie dem Betrieb dauerhaft zugeordnet sind und diesen nicht nur gelegentlich, sondern nachhaltig, fortdauernd und immer wieder aufsuchen. Auf den zeitlichen Umfang der Tätigkeit im Betrieb kommt es nicht mehr an. 3

Die Finanzverwaltung hat mit Anweisung vom 26.10.2005<sup>2</sup> festgestellt, dass die neuen BFH-Urteile allgemein anzuwenden sind. Die kaum noch nachvollziehbare Unterscheidung in ver- 4

1 BFH, Urteile vom 11.05.2005 – VI R 25/04, BStBl. II S. 791, VI R 15/04, BStBl. II S. 788, VI R 34/04, BStBl. II S. 793 und VI R 70/04, BStBl. II S. 785.

2 BMF-Schreiben IV C 5 S 2353 – 211/05.

schiedene Reistätigkeiten und die daran geknüpften unterschiedlichen Erstattungsmöglichkeiten werden damit im Ergebnis aufgehoben.

**!** Praxishinweis:

- 5 *Durch seine jüngsten Entscheidungen lässt der BFH keinen Zweifel an seinem Bestreben aufkommen, die Rechtsfolgen der zahlreichen Einzelatbestände des Reisekostenrechts aneinander angleichen zu wollen. Die neue Rechtsprechung des BFH trägt damit wesentlich zur Vereinfachung des steuerlichen Reisekostenrechts bei.*
- 6 Weiterhin hat der BFH mit Urteil vom 18.08.2005<sup>3</sup> das „Alles-oder-Nichts-Prinzip“ bei einer gemischt veranlassten Auslandsreise (z.B. einer Außendiensttagung mit touristischen Elementen) aufgegeben. Es ist dadurch eine Aufteilung der Reiseaufwendungen in einen als Arbeitslohn zu versteuernden Teil und in einen steuerfrei bleibenden Teil im betrieblichen Eigeninteresse möglich. Der Arbeitgeber hat in diesem Fall grundsätzlich eine Aufteilung der Kosten nach **objektiven Gesichtspunkten** vorzunehmen. Für die Aufteilung der einzelnen Kostenbestandteile der Reise hat der BFH ausführliche Regelungen aufgestellt. Auch dieses Urteil wird von der Finanzverwaltung angewendet und wird in den nachfolgenden Ausführungen behandelt.
- 7 Der BFH hat darüber hinaus zum Ausdruck gebracht, dass er abweichend von seiner früheren Rechtsprechung,<sup>4</sup> für eine berufliche veranlasste auswärtige Auswärtstätigkeit auch nach Ablauf von drei Monaten eine steuerfreie Erstattung von Reisekosten grundsätzlich zulässt. Die auswärtige Tätigkeitsstätte wird damit durch bloßen Zeitablauf von drei Monaten nicht automatisch zur weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte des Arbeitnehmers. Dies hat in der Praxis zur Folge, dass – mit Ausnahme von Verpflegungsmehraufwendungen – Reisekosten für eine vorübergehende berufliche Auswärtstätigkeit auch über drei Monate hinaus steuerfrei erstattet werden können.

### 3. Umsetzung der BFH-Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung

- 8 Die Finanzverwaltung hat nun reagiert und die aktuelle BFH-Rechtsprechung zum Anlass genommen, das Reisekostenrecht im Rahmen der Lohnsteuer-Richtlinien 2008 insgesamt neu zu ordnen. Als eine der wichtigsten Änderungen, sieht die neue Verwaltungsanweisung die Abschaffung, der seit Jahrzehnten bestehende Dreiteilung des Reisekostenrechts vor. Erstmals wird in R 9.4 Abs. 1 LStR 2008 der Begriff Reisekosten einheitlich wie folgt definiert:
- 9 *Reisekosten sind Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten, wenn diese durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers entstehen.*
- 10 Neben der Vereinheitlichung der bisher unterschiedlichen Reisetätigkeiten wird auch der für das Reisekostenrecht wichtige Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ neu definiert und einige verwaltungsintensive Sonderregelungen abgeschafft, wie z.B. die bisher für die Erstattung von Fahrtkosten bei Einsatzwechseltätigkeit zu beachtende 30 km-Grenze.
- 11 Zur Herstellung des gewünschten Rechtsfolgengleichklangs aller beruflich veranlasster Auswärtstätigkeiten musste der BFH und in der Folge die Finanzverwaltung den Begriff des Tätigkeitsmittelpunkts bzw. der **regelmäßigen Arbeitsstätte** des Arbeitnehmers ausgesprochen weit auslegen.

3 BFH, Urteil vom 18.08.2005, VI R 32/03, BStBl. 2006 II S. 30.

4 U.a. BFH, Urteil vom 10.10.1994 – VI R 2/92, BStBl. II 1995 S. 137.

Ausnahmen bestehen deshalb ab dem Jahr 2008 nur noch für diejenige Arbeitnehmer, die bei ihrer Tätigkeit eine betriebliche Einrichtung ihres Arbeitgebers kaum noch aufsuchen. Hierbei handelt es um die Personengruppe, die den Betrieb oder eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers im Jahresdurchschnitt weniger als einmal je Arbeitswoche aufsuchen. Nur in diesem Fall begründen Arbeitnehmer keine regelmäßige Arbeitsstätte und sind demzufolge Ausnahmen von den sonst allgemein anzuwendenden Reisekostenregelungen zulässig.

Die im Großen und Ganzen gelungene Verschlankung des steuerlichen Reisekostenrechts wirft aber teilweise neue Fragen auf, die von den Verantwortlichen in den Personal- und Lohnabteilungen zeitnah beachtet und umgesetzt werden müssen. Im Folgenden wird daher die Neuausrichtung des steuerlichen Reisekostenrechts unter Berücksichtigung der maßgebenden Rechtsprechung ausführlich dargestellt. Die Schwerpunkte der Ausführungen liegen dabei auf den aktuellen Änderungen und auf den wichtigen Einzelfragen des Reisekostenrechts, die in der betrieblichen Abrechnungspraxis häufig Probleme bereiten. 12

## II. Die neuen Grundlagen der Reisekostenerstattung

### 1. Erstattungsfähige Reisekosten

Unter dem Begriff Reisekosten werden alle Kosten zusammengefasst, die durch eine vorübergehende beruflich veranlasste auswärtige Tätigkeit unmittelbar verursacht werden. Hierzu zählen 13

- Fahrtkosten,
- Kosten für Übernachtung,
- Verpflegungsmehraufwendungen sowie
- bestimmte Reisenebenkosten.

Die vorgenannten Reisekostenaufwendungen sind nicht im Einkommensteuergesetz (EStG) gesetzlich definiert. Höhe, Umfang und Dauer der erstattungsfähigen Reisekosten ergeben sich vielmehr und ausschließlich aus den Lohnsteuer-Richtlinien 2008 (R 9.4–9.10 LStR 2008). 14

Für eine steuerfreie Erstattung von Reisekosten ist es erforderlich, dass der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird und nach Ende dieser Tätigkeit wieder an seine regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehrt, um seine Arbeit dort fortzusetzen. 15

Ein steuerfreier Ersatz von Reisekosten durch den Arbeitgeber kommt grundsätzlich nur dann in Frage, wenn die auswärtige Tätigkeit des Arbeitnehmers **beruflich veranlasst ist**. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn der Arbeitgeber ein ganz überwiegend betriebliches Interesse an der auswärtigen Beschäftigung des Arbeitnehmers hat. Ein ganz überwiegend betriebliches Interesse wird unterstellt, wenn der Arbeitgeber die Auswärtstätigkeit angeordnet hat. Ein geringes privates Mitinteresse des Arbeitnehmers ist ohne Bedeutung. Bei einer nicht nur geringen privaten Mitveranlassung sind jedoch die privaten Reisebestandteile von den beruflich veranlassten Elementen zu trennen (*s.a. Kapitel § 2 unter D.*). 16

Die berufliche Veranlassung der Auswärtstätigkeit, die Reisedauer und der Reiseweg sind aufzuzeichnen und anhand geeigneter Unterlagen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (R 9.4 Abs. 1 Satz 6 LStR 2008). Insbesondere, wenn die tatsächlichen angefallenen Aufwendungen ersetzt werden sollen, ist die Vorlage von Aufzeichnungen bzw. Originalbelegen, wie z.B. Hotel- 17

rechnungen, Flugtickets, Fahrtenbuch, Tankbelege usw. zwingend. Aber auch in den Fällen der pauschalen Erstattung von Reisekostengeldern, muss anhand geeigneter Aufzeichnungen (z.B. Rechnung über Seminarteilnahme) nachprüfbar sein, dass eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers grundsätzlich stattgefunden hat.

- 18 Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Sozialversicherungs-Entgeltverordnung (SvEV) sind einmalige Einnahmen, laufende Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse sowie ähnliche Einnahmen (z.B. alle Formen von Reisekostenvergütungen), die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gezahlt werden, nicht dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt zuzurechnen, soweit diese lohnsteuerfrei sind. Sofern also die Voraussetzungen für die Lohnsteuerfreiheit zweifelsfrei erfüllt sind, unterliegen Reisekostenerstattungen, die im Rahmen von Arbeitsverhältnissen gewährt werden, in allen Zweigen der Sozialversicherung nicht der Beitragspflicht.

**!** Praxishinweis:

- 19 *Reisekosten werden in der betrieblichen Praxis gelegentlich auch als Spesen oder Auslösungen bezeichnet. Bei dem häufiger verwendeten Begriff Auslösung handelt es sich nicht um einen steuerlichen Begriff; dieser stammt vielmehr aus dem Arbeits- bzw. Tarifrecht (z.B. Auslösungssätze für gewerbliche Arbeitnehmer des Baugewerbes).*
- Hier muss beachtet werden, dass ein arbeits- bzw. tarifrechtlicher Anspruch auf bestimmte Auslösungsbeträge grundsätzlich keinen Einfluss auf die steuerliche Beurteilung hat. In diesem Fall ist vielmehr zu prüfen, ob bzw. im welchem Umfang die ggf. vom Arbeitgeber laut Tarifvertrag zu zahlenden Auslösungen nach den steuerlichen Regelungen steuerfrei belassen werden können.*
- 20 Der beruflichen Tätigkeit eines in einem Dienstverhältnis stehenden Arbeitnehmers steht der Vorstellungsbuchbesuch eines Stellenbewerbers gleich. Dies hat zur Folge, dass der zum Vorstellungsgespräch einladende Arbeitgeber einem Bewerber, der (noch) nicht Arbeitnehmer in dem Unternehmen ist, Reisekostenaufwendungen ebenfalls steuerfrei ersetzen kann.
- 21 Nicht zu den erstattungsfähigen Reisekosten gehören allerdings solche Aufwendungen, die zwar anlässlich einer beruflichen Auswärtstätigkeit anfallen, die aber nicht ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit veranlasst sind, wie z.B. die Anschaffung von Kleidung oder anderer Reiseutensilien.

## 2. Steuerfreier Arbeitgeberersatz oder Werbungskostenabzug

- 22 Der Arbeitgeber kann Reisekostenaufwendungen an Arbeitnehmer dann steuerfrei erstatten, soweit sie als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG) abziehbar sind. Dabei ist für den möglichen Umfang der steuerfreien Erstattung im Rahmen des Arbeitsverhältnisses oder für den Werbungskostenabzug die gewählte Tarifklasse bei Beförderungskosten regelmäßig ohne Bedeutung. So können beispielsweise unabhängig von der Tätigkeit des Arbeitnehmers, die Fahrt- oder Flugkosten der 1. Klasse vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet oder vom Arbeitnehmer als Werbungskosten angesetzt werden.
- 23 Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer anlässlich einer vorübergehenden auswärtigen Tätigkeit keine Reisekosten oder werden die steuerlichen Höchstbeträge nicht ausgeschöpft, kann der Arbeitnehmer die Differenzbeträge als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkommensteueranlagung geltend machen. Voraussetzung für die Berücksichtigung von Reisekosten sowohl

für den Bereich der Arbeitgebererstattung als auch für den Werbungskostenabzug ist, dass sie durch eine so gut wie ausschließliche berufliche Tätigkeit des Arbeitnehmers veranlasst sind.

Werbungskosten stellen neben Reisekosten für eine beruflich veranlasste vorübergehende Auswärtstätigkeit auch die notwendigen Mehraufwendungen dar, die einem Arbeitnehmer anlässlich einer **beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung** entstehen (§ 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Durch die Möglichkeit des Werbungskostenabzugs, kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Aufwendungen für einen beruflich bedingten doppelten Haushalt steuerfrei ersetzen.

24

### ! Praxishinweis:

*Um eine doppelte steuerliche Berücksichtigung auszuschließen, ist der Arbeitgeber nach § 41 b Abs. 1 Nr. 10 EStG dazu verpflichtet, steuerfreie Verpflegungszuschüsse anlässlich einer Auswärtstätigkeit sowie alle steuerfrei gewährten Vergütungen bei einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung in die Lohnsteuerbescheinigung des Arbeitnehmers einzutragen.*

25

Der Arbeitgeber darf auf die Bescheinigung nur dann verzichten, wenn die Reisekostenvergütungen getrennt von den Lohn- und Gehaltsabrechnungen aufgezeichnet werden. Hierzu ist es erforderlich, dass das Betriebsstättenfinanzamt die gesonderte Aufzeichnung der steuerfreien Reisekostenerstattungen außerhalb des Lohnkontos ausdrücklich zugelassen hat (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV).

26

## 3. Aufgabe der bisherigen Differenzierung im Reisekostenrecht

Zum besseren Verständnis der Neuausrichtung des steuerlichen Reisekostenrechts ab dem Jahr 2008, wird an dieser Stelle kurz auf die bis zum Jahr 2007 zu beachtende Differenzierung der Reisetätigkeiten eingegangen. Danach wurde im steuerlichen Reisekostenrecht bis 31.12.2007 strikt zwischen den verschiedenen Reisetätigkeiten

27

- Dienstreise,
- Einsatzwechsel- und
- Fahrtätigkeit

unterschieden. Diese für die Reisekostenerstattung in der Vergangenheit wichtigen Begrifflichkeiten wurden durch die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entwickelt und von der Finanzverwaltung in den Lohnsteuer-Richtlinien näher definiert.

28

Bei Arbeitnehmern, die eine ortsgebundene regelmäßige Arbeitsstätte (i.d.R. am Betrieb des Arbeitgebers) begründeten, lag bei einer vorübergehenden auswärtigen Beschäftigung eine **Dienstreise** (R 37 Abs. 3 LStR 2005) vor. Bei einer längerfristigen vorübergehenden Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte war nur für die ersten drei Monate eine Dienstreise anzuerkennen. Nach Ablauf der Dreimonatsfrist wurde die auswärtige Tätigkeitsstätte zur neuen (weiteren) regelmäßigen Arbeitsstätte des Arbeitnehmers. Dies hatte zur Folge, dass nach drei Monaten kein bzw. ein erheblich eingeschränkter Reisekostenersatz möglich war.

29

Eine **Einsatzwechseltätigkeit** (R 37 Abs. 5 LStR 2005) lag bei Arbeitnehmern vor, die bei ihrer beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt wurden. Regelmäßig eine Einsatzwechseltätigkeit übten beispielsweise Bau- und Montagarbeiter aus. Für die Anerkennung einer solchen Tätigkeit war die Anzahl der Tätigkeitsstätten, an denen der Arbeitnehmer im Laufe des Kalenderjahres eingesetzt wird, ohne Bedeutung. Als Besonderheit muss-

30



te bei einer Einsatzwechseltätigkeit zudem beachtet werden, dass ein Fahrtkostenersatz für Fahrten zu den auswärtigen Einsatzstellen nur dann vom Arbeitgeber steuerfrei gezahlt werden konnte, wenn die Tätigkeitsstelle mehr als 30 km von der Wohnung des Arbeitnehmers entfernt lag.

- 31 Einer **Fahrttätigkeit** (R 37 Abs. 4 LStR 2005) gingen bis 31.12.2007 diejenigen Arbeitnehmer (z.B. Bus- oder Lkw-Fahrer) nach, die ihre berufliche Tätigkeit überwiegend auf einem Fahrzeug ausübten. Eine solche Tätigkeit konnte ohne weitere Ermittlungen angenommen werden, solange der Arbeitnehmer durchschnittlich weniger als 20 % seiner vertraglichen Arbeitszeit außerhalb des Fahrzeugs tätig wurde.
- 32 Dauer und Höhe des steuerfreien Ersatzes von Reisekosten richtete sich bis 31.12.2007 wesentlich danach, welche der vorgenannten drei Reisearten (Dienstreise, Einsatzwechsel- und Fahrttätigkeit) der Arbeitnehmer in der Praxis ausübte. Da mittlerweile viele Berufe unterschiedliche Tätigkeitsbilder aufweisen, gestaltete sich für den Arbeitgeber eine genaue Zuordnung oftmals als schwierig. Die erforderliche Einordnung zu der jeweiligen Reisetätigkeit wurde auch seitens der Finanzverwaltung als Hauptproblem angesehen und war nicht zuletzt Anlass dafür, die bisherige Unterscheidung ab dem Jahr 2008 vollständig aufzugeben.

## 4. Einheitlicher Begriff für alle beruflichen Auswärtstätigkeiten

- 33 An der vorgenannten und seit Jahrzehnten bestehenden Differenzierung der Reisetätigkeiten nach Dienstreise, Fahrt- und Einsatzwechseltätigkeit wird zukünftig nicht mehr festgehalten. Die verschiedenen Arten der Auswärtstätigkeit werden mit Wirkung ab 01.01.2008 unter einem einheitlichen Begriff zusammengefasst. Erstmals wird der Begriff Reisekosten wie folgt definiert (R 9.4 Abs. 1 Satz 1 LStR 2008):
- 34 *„Reisekosten sind Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten, wenn diese durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers entstehen.“*
- 35 Zukünftig wird also im steuerlichen Reisekostenrecht einheitlich nur noch der Begriff beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit verwendet. Die genaue Definition, wann ein Arbeitnehmer eine „beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit“ durchführt, ergibt sich aus R 9.4 Abs. 2 LStR 2008. Danach liegt eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit dann vor, wenn der Arbeitnehmer
- 36 *„vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und an keiner seiner regelmäßigen Arbeitsstätten beruflich tätig wird.“*
- 37 Eine berufliche Auswärtstätigkeit liegt auch dann vor, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird (frühere Einsatzwechseltätigkeit oder Fahrttätigkeit, s.o. unter Punkt 3.).

### Wann gilt eine Auswärtstätigkeit als vorübergehend?

- 38 Wie zuvor bereits ausgeführt, liegt ab dem Jahr 2008 eine berufliche Auswärtstätigkeit u.a. dann vor, wenn sich der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen **vorübergehend** auswärts aufhält. In den Lohnsteuer-Richtlinien 2008 finden sich jedoch an keiner Stelle Hinweise darauf, wie lange eine Auswärtstätigkeit als „vorübergehend“ gilt.