



**LIVE-WEBINAR**

## **Praxisfragen Reisekosten**

### **Dozent**

Dipl.-Fw. Bernhard Hillmoth

### **Termin**

24.08.2021

### **Stand**

Juli 2021

Inhaltlich verantwortlich ist der benannte Dozent.  
Nachdruck - auch auszugsweise - nicht gestattet





## SEMINAR- UND VERANSTALTUNGSÜBERSICHT 09 | 21 – 10 | 21

### GANZTAGSSEMINARE

jeweils von 09.30 Uhr bis 16.45 Uhr im Schulungszentrum der Akademie in Köln Porz-Gremberghoven

Datum	Thema	Dozent/en
09.09.2021	HYBRID: Beratungsrelevante Fallstudien zur Besteuerung von Personengesellschaften	Dipl.-Fw. Kleine-Rosenstein
14.09.2021	HYBRID: Beratungsfälle Gesellschafterkapitalkonten	StB Dipl.-Fw. Mayer
21.09.2021	HYBRID: Grundstücksübertragungen optimal gestalten*	StB RA FASr Dipl.-Fw. Schley
24.09.2021	HYBRID: Entsorgung von Pensionszusagen an den Gesellschafter-Geschäftsführer	StB Dipl.-Fw. Posdziech
19.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Grundkurs (Teil 1)	BiBu Franke
25.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Aufbaukurs (Teil 1)	BiBu Franke
26.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Aufbaukurs (Teil 2)	BiBu Franke

### HALBTAGSSEMINARE

jeweils von 15.30 Uhr bis 19.00 Uhr im Schulungszentrum der Akademie in Köln Porz-Gremberghoven

Datum	Thema	Dozent/en
08.09.2021	HYBRID: Beratungsschwerpunkte bei Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschafter	StB Prof. Dr. Binnewies
30.09.2021	HYBRID: Aktuelle erbschaftsteuerliche Beratungsschwerpunkte 2021/2022*	Dipl.-Fw. Krause
05.10.2021	HYBRID: Aktuelles zur Grunderwerbsteuer	StB RA FASr Dipl.-Fw. Schley
20.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Grundkurs (Teil 2) / 09.30 - 13.30 Uhr	BiBu Franke
28.10.2021	HYBRID: Verfahrensrecht: Dein Freund und Helfer	RA FASr StB Dr. Wollweber

### LIVE-WEBINARE

von 09.30 bis 16.45 Uhr

Datum	Thema	Dozent/en
07.09.2021	Optimierung von Umstrukturierungen von Personengesellschaften*	Prof. Dr. Pohl

\* Das Seminar ist zum Nachweis der Pflichtfortbildung für Fachberater Unternehmensnachfolge (DStV e.V.) geeignet.



## I n h a l t s v e r z e i c h n i s

<b>Vorwort</b> .....	<b>5</b>
<b>I. Reisekosten 2021</b> .....	<b>6</b>
<b>1. „Erste Tätigkeitsstätte“</b> .....	<b>6</b>
<b>1.1 Allgemeines</b> .....	<b>6</b>
<b>1.2 Tätigkeitsstätte</b> .....	<b>6</b>
<b>1.3 Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte</b> .....	<b>9</b>
1.3.1 Allgemeines.....	9
1.3.2 Zuordnung mittels Festlegung durch den Arbeitgeber .....	9
1.3.3 Dauerhafte Zuordnung .....	15
1.3.4 Prüfung der 48-Monatsfrist .....	19
1.3.5 Besonderheiten im öffentlichen Dienst .....	19
1.3.6 Entsendungsfälle.....	23
1.3.7 Aktuelle Rechtsprechung zur ersten Tätigkeitsstätte.....	25
<b>1.4 Quantitative Zuordnungskriterien</b> .....	<b>27</b>
<b>1.5 Mehrere Tätigkeitsstätten</b> .....	<b>30</b>
<b>2. Fahrtkosten</b> .....	<b>32</b>
<b>2.1 Entfernungspauschale für Wege zur ersten Tätigkeitsstätte</b> .....	<b>32</b>
2.1.1 Erhöhte Entfernungspauschale ab 2021 .....	32
2.1.2 Neue Mobilitätsprämie ab 2021.....	38
2.1.3 Exkurs: Halbe Entfernungspauschale .....	40
2.1.4 Exkurs: Unfallbedingte Krankheitskosten auf dem Weg zur Arbeit .....	41
2.1.5 Exkurs: Taxikosten .....	42
<b>2.2 Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeiten</b> .....	<b>43</b>
<b>2.3 Entfernungspauschale für Fahrten zu demselben Ort (Sammelpunkt)</b> .....	<b>47</b>
<b>2.4 Besonderheiten bei einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet</b> .....	<b>51</b>
<b>2.5 Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG</b> .....	<b>54</b>
<b>2.6 Erstattung von Monatskarten im ÖPNV</b> .....	<b>55</b>
<b>2.7 Sammelbeförderung</b> .....	<b>58</b>
<b>3. Verpflegungsmehraufwendungen</b> .....	<b>59</b>
<b>3.1 Eintägige auswärtige Tätigkeiten ohne Übernachtung</b> .....	<b>59</b>
<b>3.2 Mehrtägige auswärtige Tätigkeiten</b> .....	<b>62</b>
<b>3.3 Dreimonatsfrist für Verpflegungsmehraufwendungen</b> .....	<b>65</b>
3.3.1 Allgemeines.....	65
3.3.2 Unterbrechung der Dreimonatsfrist .....	65
3.3.3 Vereinfachungsregelung bei tageweisem Auswärtseinsatz.....	66
3.3.4 Neubeginn der Frist bei unterschiedlichen Auftraggebern .....	67
3.3.5 Dreimonatsfrist gilt für dieselbe Tätigkeitsstätte .....	68

3.3.6	Ausnahme von der Dreimonatsregelung .....	69
<b>3.4</b>	<b>Auswärtige Tätigkeiten im Ausland.....</b>	<b>70</b>
<b>3.5</b>	<b>Verpflegungsmehraufwand bei Dauer-Pensionszimmer .....</b>	<b>73</b>
<b>3.6</b>	<b>Berufskraftfahrerpauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b EStG).....</b>	<b>74</b>
<b>4.</b>	<b><i>Mahlzeiten bei Auswärtstätigkeiten.....</i></b>	<b>76</b>
4.1	Bewertung der Mahlzeiten.....	76
4.2	Besteuerungsverzicht bei üblichen Mahlzeiten .....	78
4.3	Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflichten .....	81
<b>5.</b>	<b><i>Kürzung der Verpflegungspauschalen bei Mahlzeitengewährung.....</i></b>	<b>83</b>
<b>6.</b>	<b><i>Lohnsteuerpauschalierung bei Verpflegung/Mahlzeiten.....</i></b>	<b>93</b>
6.1	Pauschalierungsmöglichkeit üblicher Mahlzeiten.....	93
6.2	Pauschalierungsmöglichkeit für Verpflegungspauschalen.....	94
<b>7.</b>	<b><i>Unterkunftskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit.....</i></b>	<b>96</b>
7.1	Allgemeines .....	96
7.2	Unterkunftskosten.....	97
7.3	Notwendige Mehraufwendungen.....	98
7.4	Zeitliche Beschränkung auf 48 Monate .....	101
7.5	Übernachtungspauschalen.....	103
7.6	Auslandsübernachtungen.....	104
7.7	Reisenebenkosten.....	104
<b>8.</b>	<b><i>Exkurs: Betrieblicher Bereich.....</i></b>	<b>105</b>
<b>9.</b>	<b><i>Doppelte Haushaltsführung .....</i></b>	<b>108</b>
9.1	Berufliche Veranlassung und eigener Hausstand .....	108
9.2	Lage der Hauptwohnung/Zweitwohnung .....	112
9.3	Unterkunftskosten am Beschäftigungsort.....	116
9.4	Familienheimfahrten .....	120
9.5	Verpflegungsmehraufwendungen.....	123
9.6	Steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber .....	126
9.7	Arbeitnehmerwahlrecht .....	127
9.8	Vorhalten der Wohnung am Beschäftigungsort.....	128
<b>10.</b>	<b><i>Gestaltung durch Zusammenfassung der einzelnen Aufwendungsarten .....</i></b>	<b>129</b>
<b>II.</b>	<b><i>Weitere Themen rund um Reisekosten.....</i></b>	<b>131</b>
<b>1.</b>	<b><i>Firmenwagenbesteuerung .....</i></b>	<b>131</b>
1.1	Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte.....	131

1.2	<b>Auswirkungen der Corona-Krise</b> .....	137
1.3	<b>Privatfahrten</b> .....	140
1.4	<b>Bemessungsgrundlage bei Sonderrabatten</b> .....	144
1.5	<b>Vom Arbeitnehmer getragene Aufwendungen</b> .....	145
1.6	<b>Eigenleistungen durch Gehaltsumwandlung?</b> .....	147
1.7	<b>Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten</b> .....	148
1.8	<b>Gelegentliche Überlassung</b> .....	149
1.9	<b>Kein Kostenabzug für vom ArbG überlassenes Kfz</b> .....	150
2.	<b><i>Elektro-Firmenwagen</i></b> .....	151
3.	<b><i>Fahrradüberlassung</i></b> .....	155
3.1	<b>Steuerfreie Nutzungsüberlassung</b> .....	155
3.2	<b>Steuerpflichtige Nutzungsüberlassung</b> .....	155
3.3	<b>Pauschalbesteuerung bei Fahrradübergabe</b> .....	156
4.	<b><i>Aus- und Fortbildungskosten</i></b> .....	158
4.1	<b>Abzugsbeschränkung für Erstausbildung/Erststudium</b> .....	158
4.2	<b>Gesetzliche Definition der Erstausbildung</b> .....	159
4.3	<b>Abrechnung nach Reisekostengrundsätzen</b> .....	161
5.	<b><i>Umzugskosten</i></b> .....	163
6.	<b><i>Reisekosten bei Betriebsveranstaltungen</i></b> .....	166
7.	<b><i>Job-Ticket</i></b> .....	168
7.1	<b>Steuerbefreiung</b> .....	168
7.2	<b>Job-Ticket-Lohnsteuerpauschalierung</b> .....	170
7.3	<b>Job-Ticket kein Arbeitslohn</b> .....	170
8.	<b><i>Konkurrenz Home-Office-Pauschale - Reisekosten</i></b> .....	171
	<b><i>Anlage: Fragen/Antworten zu Reisekosten</i></b> .....	174
	<b><i>Anhang: Gemischt veranlasste Reisen</i></b> .....	177

## **Vorwort**

Das **Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts** vom 20.2.2013 (BGBl. I S. 285, BStBl. I S. 188) brachte zum 1.1.2014 für Arbeitgeber und Arbeitnehmer einschneidende Änderungen. Einerseits sind die Neuregelungen vorteilhaft, z.B. wenn ein Anspruch auf höhere Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen besteht. Andererseits wird es ggf. schwieriger, Reisekosten überhaupt beanspruchen zu können, da Arbeitnehmer vielfach jetzt eine sog. erste Tätigkeitsstätte haben. Mit dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 erfolgten redaktionelle Anpassungen und auch Klarstellungen.

Das BMF-Schreiben vom 24.10.2014 IV C 4 – S 2353/14/10002 wurde aktualisiert und durch das **BMF-Schreiben vom 25.11.2020** IV C 5 – S 2353/19/10011:006, BStBl. I 2020, 1228.

Reisekosten sind Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten, soweit diese durch eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers entstehen (R 9.4 LStR).

Nachfolgend wird ein Gesamtüberblick mit besonderem Focus auf die in der Praxis aufkommenden Fragen gegeben.

## I. Reisekosten 2021

### 1. „Erste Tätigkeitsstätte“

#### 1.1 Allgemeines

Dreh- und Angelpunkt des steuerlichen Reisekostenrechts ist die Frage, ob sich ein Arbeitnehmer auf einer Auswärtstätigkeit befindet. Dafür muss er aus beruflichen Gründen von seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte abwesend sein. Der zuvor nur von der Verwaltung und der Rechtsprechung geprägte Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ wurde ab 2014 gesetzlich in § 9 Absatz 4 EStG als „erste Tätigkeitsstätte“ neu definiert.

Entsprechend der Rechtsprechung des BFH zur regelmäßigen Arbeitsstätte ist gemäß § 9 Absatz 4 Satz 5 EStG **höchstens eine Tätigkeitsstätte** je Dienstverhältnis mit beschränktem Werbungskostenabzug vorgesehen.

#### 1.2 Tätigkeitsstätte

Tätigkeitsstätte ist eine von der Wohnung getrennte, **ortsfeste betriebliche Einrichtung**, die räumlich zusammengefasste Sachmittel umfasst, 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 standortbezogen genutzt zu werden (BFH-Urteil vom 11.04.2019 - VI R 12/17, BStBl. II 2019, 551).

Nach Verwaltungsmeinung stellen auch **Baucontainer**, die z.B. auf einer Großbaustelle längerfristig fest mit dem Erdreich verbunden sind und in denen sich z.B. Baubüros, Aufenthaltsräume oder Sanitäreinrichtungen befinden, „ortsfeste“ betriebliche Einrichtungen dar.

**Hinweis:** Ein (mobiler) **Baucontainer** ist keine ortsfeste betriebliche Einrichtung (FG Münster v. 14.9.2013 10 K 2037/10 E, DStRE 2013, 1287). Dies gilt auch für Bauausführungen oder Montagen (BFH v. 11.7.2013 - VI R 62/12, BFH/NV 2014, 147)

Eine (großräumige) erste Tätigkeitsstätte liegt auch vor, wenn eine Vielzahl von Sachmitteln, 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, Zechengelände, Bahnhof oder Flughafen) in Betracht (BFH-Urteile vom 11.04.2019 - VI R 12/17, BStBl. II 2019, 551 sowie vom 11.04.2019 - VI R 40/16, BStBl. II 2019, 546).

**Fliegendes Personal** – wie Piloten oder Flugbegleiter –, das von seinem Arbeitgeber arbeitsrechtlich einem Flughafen dauerhaft zugeordnet ist und auf dem Flughafengelände zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten erbringt, die arbeitsrechtlich geschuldet werden (wie z. B. Flugvor- und Flugnachbereitung), hat dort seine erste Tätigkeitsstätte. Entsprechendes gilt für das Bodenpersonal, wie z. B. eine auf dem gesamten Flughafengelände an wechselnden Kontrollpunkten eingesetzten Luftsicherheitskontrollkraft.

Befinden sich auf einem **Betriebs-/Werksgelände** mehrere ortsfeste betriebliche Einrichtungen, so handelt es sich dabei also nicht um mehrere, sondern um eine (großräumige) Tätigkeitsstätte. Für die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG genügt bei einem Werkslokfürer die firmeneigene Eisenbahn („Werksbahn“) mit ihrem betriebseigenen Schienennetz als Verbindung der betrieblichen Einrichtungen, um von einem insgesamt geschlossenen bzw. zusammenhängenden Gelände des Arbeitgebers ausgehen zu können. Dies gilt auch dann, wenn die einzelnen betrieblichen Einrichtungen nicht direkt örtlich aneinandergrenzen (BFH-Urteil vom 01.10.2020 - VI R 36/18).

**Praxishinweis:** Nur eine Tätigkeitsstätte liegt vor, wenn sich auf einem Betriebs-/Werksgelände mehrere ortsfeste betriebliche Einrichtungen befinden.

**Fahrzeuge**, Flugzeuge, Schiffe oder Tätigkeitsgebiete ohne ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind keine Tätigkeitsstätten i. S. d. § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG.



Das **häusliche Arbeitszimmer (Home-Office)** des Arbeitnehmers ist keine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers oder eines Dritten und kann daher auch keine erste Tätigkeitsstätte sein. Dies gilt lt. FV auch dann, wenn der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer einen oder mehrere Arbeitsräume anmietet, die der Wohnung des Arbeitnehmers zuzurechnen sind. Auch in diesem Fall handelt es sich bei einem häuslichen Arbeitszimmer um einen Teil der Wohnung des Arbeitnehmers. Zur Abgrenzung, welche Räume der Wohnung des Arbeitnehmers zuzurechnen sind, ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall abzustellen (z.B. unmittelbare Nähe zu den privaten Wohnräumen).

(Erste) **Tätigkeitsstätte** kann gemäß § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG sein eine ortsfeste betriebliche Einrichtung

- des Arbeitgebers,
- eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder
- eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten (Kunden) wie z. B. in den Fällen des „Outsourcing“.

**Beispiel:** Ein **Busfahrer**, der auf einem Flughafengelände tätig ist, übt keine Auswärtstätigkeit in Form einer Fahrtätigkeit aus. Der Flughafen wird die erste Tätigkeitsstätte darstellen. Dies gilt genauso für das auf einem Flughafengelände eingesetzte Bodenpersonal.

**Beispiel:** Das Flughafengelände, auf dem ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber (mit dem Flughafenbetreiber verbundenes Unternehmen) an täglich wechselnden Kontrollstellen zur Durchführung von **Sicherheitskontrollen** eingesetzt wird, gilt als erste Tätigkeitsstätte stellt auch kein weiträumiges Tätigkeitsgebiet dar

## 1.3 Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte

### 1.3.1 Allgemeines

Die Bestimmung der einen „ersten Tätigkeitsstätte“ erfolgt

- vorrangig anhand der arbeits- oder dienstrechtlichen **Festlegungen** sowie die diese ausfüllenden arbeits- oder dienstrechtlichen Weisungen und Verfügungen (**Prüfungsstufe 1**),
- hilfsweise mittels **quantitativer Kriterien, wie z.B. der Anzahl von Arbeitstagen oder der Dauer des Tätigwerdens (Prüfungsstufe 2)** .
- Im Zweifel ist die räumliche **Nähe zur Wohnung** maßgebend.

S. 9

Reisekosten

#### „Erste Tätigkeitsstätte“

- **Prüfungsstufe 1:**  
Vorrangige Bestimmung anhand der **arbeits- oder dienstrechtlichen Festlegungen (dauerhafte Zuordnung)**
- **Prüfungsstufe 2:**  
Hilfsweise insbes. Heranziehung **quantitativer Kriterien**  
**Kriterien ersetzen die früheren „qualitativen Elemente“ lt. BFH !**

7

### 1.3.2 Zuordnung mittels Festlegung durch den Arbeitgeber

S. 9/10

Reisekosten

#### „Erste Tätigkeitsstätte“

S. 9

Reisekosten

#### „Erste Tätigkeitsstätte“

Die **dauerhafte Zuordnung** des ArbG zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte hat **Vorrang**: z.B.

- Arbeitsvertrag, Tarifvertrag
- Reisekostenabrechnung
- Besteuerung des **geldwerten Vorteils** für Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte
- Protokollnotizen, ggf. Organigramm

> **Negativfestlegung durch ArbG nicht möglich!**

8

9

- **Zuordnung allein aus tarifrechtlichen, mitbestimmungsrechtlichen oder organisatorischen Gründen** (z.B. nur wegen dortiger Personalaktenführung) , **ohne dass der ArbN in dieser Einrichtung - auch nicht in geringem Umfang - tätig werden soll, ist keine Zuordnung!**

Eine erste Tätigkeitsstätte liegt vor, wenn der Arbeitnehmer einer solchen Tätigkeitsstätte (§ 9 Absatz 4 Satz 1 EStG) **dauerhaft zugeordnet** ist.

Die dauerhafte Zuordnung des Arbeitnehmers wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen oder Weisungen bestimmt (§ 9 Absatz 4 Satz 2 EStG). Das gilt unabhängig davon, ob diese schriftlich oder mündlich erteilt worden sind. Diese Zuordnung muss sich auf die **Tätigkeit** des Arbeitnehmers beziehen (§ 9 Absatz 4 Satz 3 EStG).

Die Zuordnung eines Arbeitnehmers zu einer betrieblichen Einrichtung allein aus tarifrechtlichen, mitbestimmungsrechtlichen oder organisatorischen Gründen (z. B. Personalaktenführung), ohne dass der Arbeitnehmer in dieser Einrichtung - auch nicht in geringem Umfang - tätig werden soll, ist keine Zuordnung im Sinne des § 9 Absatz 4 EStG.

### **Beispiel**

Die Firma X lässt die Personalaktenführung und die Gehaltsabrechnung für die leitenden Mitarbeiter durch die Tochter T durchführen. Insoweit haben die übrigen Mitarbeiter von X keinen Einblick in das Gehaltsniveau der leitenden Angestellten. Ansonsten werden die leitenden Mitarbeiter aber nicht im Tochterunternehmen tätig.

Folge: Eine steuerlich anzuerkennende Zuordnung zum Tochterunternehmen T liegt nicht vor.

Sofern der Arbeitnehmer in einer vom Arbeitgeber festgelegten Tätigkeitsstätte **zumindest in ganz geringem Umfang tätig werden soll (z.B. Hilfs- und Nebentätigkeiten, Auftragsbestätigungen, Stundenzettel abgeben etc.)**, ist die Zuordnung des Arbeitgebers zu dieser Tätigkeitsstätte maßgebend, selbst wenn für die Zuordnung letztlich tarifrechtliche, mitbestimmungsrechtliche oder organisatorische Gründe ausschlaggebend sind.

Auf die Qualität des Tätigwerdens kommt es dabei nicht an, vielmehr können, wie z. B. bei Festlegung einer Dienststelle/Dienststätte auch **Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung** ausreichend sein (Vorrang des Arbeits-/Dienstrechts; BFH v. 4.4.2019 - VI R 21/17, BStBl. II 2019, 536).

**Praxishinweis:** Es gibt im Fall der Zuordnung **keine quantitativen Kriterien**, also keinen Mindestumfang. Es genügt bei einer entsprechenden Zuordnung in jedem Fall, wenn der Arbeitnehmer **einmal pro Monat** die betriebliche Einrichtung aufsucht und im Mindestumfang tätig wird. M.E. müsste auch **einmal im Quartal** oder ggf. **zweimal im Jahr** ausreichen. Die bloße Abgabe von Krank- oder Urlaubsmeldungen reicht wohl nicht aus.

Erforderlich, aber 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 (BFH-Urteil vom 11.04.2019 - VI R 36/16, BStBl. II 2019, 543 sowie BFH-Urteil vom 04.04.2019 - VI R 27/17, BStBl. II 2019, 536).

### **Beispiel**

A ist der Konzernzentrale in Münster zugeordnet. Er ist aber dort tatsächlich nur für einen Tag alle zwei Monate zu Dienstbesprechungen vor Ort. Ansonsten ist er im Betrieb in Dortmund im Einsatz.

Folge: Aufgrund der Zuordnung ist die Zentrale in Münster die erste Tätigkeitsstätte, auch wenn er dort nur selten tätig werden soll.

Soll der Arbeitnehmer an mehreren Tätigkeitsstätten tätig werden und ist er einer bestimmten Tätigkeitsstätte arbeits- oder dienstrechtlich dauerhaft zugeordnet, ist es unerheblich, in welchem Umfang er seine berufliche Tätigkeit an dieser oder an den anderen Tätigkeitsstätten ausüben soll. Auch auf die Regelmäßigkeit des Aufsuchens dieser Tätigkeitsstätten kommt es dann nicht mehr an.

Die vorrangige maßgebliche dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnung durch den Arbeitgeber kann außerhalb des Dienst- oder Arbeitsvertrags erfolgen (auch mündlich oder konkludent) und ist unabhängig davon, ob sich der Arbeitgeber der steuerlichen Folgen bewusst ist. Die dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers muss **nicht dokumentiert** werden. Die Zuordnungsentscheidung kann sich vielmehr auch ergeben aus: z.B. Regelungen im Arbeitsvertrag, im Tarifvertrag, in Protokollnotizen, dienstrechtlichen Verfügungen, Einsatzplänen, Reiserichtlinien, Reisekostenabrechnungen, der Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Nutzung eines Dienstwagens für die Fahrten Wohnung -

erste Tätigkeitsstätte oder ggf. vom Arbeitgeber als Nachweis seiner Zuordnungsentscheidung vorgelegte Organigramme (vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 25.11.2020, Rz. 11, BStBl. I 2020, 1228).

Fehlt ein Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer eindeutigen Zuordnung gilt § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG mit den dortigen quantitativen Regelungen zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte. Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber ausdrücklich erklärt, dass organisatorische Zuordnungen keine Tätigkeitsstätte begründen sollen.

§ 9 Absatz 4 Satz 1 bis 3 EStG sieht nur die Möglichkeit einer Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte vor. Die dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung des Arbeitgebers, dass der Arbeitnehmer keiner Tätigkeitsstätte dauerhaft zugeordnet ist (**Negativfestlegung**), ist daher bei der Prüfung des § 9 Absatz 4 Satz 1 bis 3 EStG unbeachtlich. In diesem Fall gilt § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG (= Prüfung der quantitativen Kriterien).

**Praxishinweis:** Der Arbeitgeber kann festlegen, dass sich die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte nach den quantitativen Zuordnungskriterien des § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG richtet. Im Ergebnis ist eine Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers mittels dienst- oder arbeitsrechtlicher Festlegung somit lediglich erforderlich, wenn er die erste Tätigkeitsstätte abweichend von den quantitativen Zuordnungskriterien festlegen will.

**Beispiel 1:**

Arbeitgeber A hat 100 Filialen. Mitarbeiter B betreut 10 Filialen.  
B ist der Filiale 1 zugeordnet.

Folge:

Filiale 1 stellt für den Mitarbeiter aufgrund der bloßen Zuordnung die erste Tätigkeitsstätte dar.

**Beispiel 2:**

A wohnt in Dresden. Er ist der Filiale in Dresden zugeordnet. Er ist aber 4 Tage in der Woche in der Filiale in Leipzig im Einsatz.

Folge: Aufgrund der Zuordnung ist die Filiale in Dresden die erste Tätigkeitsstätte, auch wenn er dort **nur einen Tag in der Woche** arbeitet. Für die Fahrten nach Leipzig gelten die Grundsätze der Auswärtstätigkeit.

**Beispiel 3:**

V aus Dresden ist Vertriebsmitarbeiter für ganz Sachsen. Montags soll er zunächst zur „Lagebesprechung“ zum Unternehmen in Dresden kommen, dem er auch zugeordnet ist.

Folge: V hat seine erste Tätigkeitsstätte in Dresden. Auf den qualitativen Schwerpunkt, der hier im Außendienst liegt, kommt es nicht an. **Wichtig:** Ohne Zuordnung würde V im Unternehmen keine erste Tätigkeitsstätte haben.

**Beispiel 4:**

Die Firma hat zwei Filialen in Bonn bzw. Koblenz. Eine ausdrückliche Zuordnung für den in Bonn wohnenden Außendienstmitarbeiter A ist vom Arbeitgeber nicht vorgenommen worden. Allerdings wird für die Nutzung des Firmenwagens ein geldwerter Vorteil für die Fahrten zwischen dem Wohnort Bonn zur Tätigkeitsstätte in Koblenz versteuert.

Folge: Mit der Besteuerung eines geldwerten Vorteils für die Fahrten nach Koblenz nimmt die FV an, dass der Arbeitgeber Koblenz als erste Tätigkeitsstätte bestimmt hat!

**Wichtig:** Die Zuordnung zu einer Einrichtung eines Dritten ist möglich!

**Beispiel:**

Der Arbeitgeber des in Münster wohnenden M hat seinen Firmensitz in Dortmund. In Münster hat ein Kunde des Arbeitgebers seinen Stammsitz. M ist regelmäßig an 2 Tagen in der Woche in Dortmund, alle 2 Wochen für einen Tag beim Kunden in Münster und ansonsten bei unterschiedlichen Kunden im Einsatz. Der Arbeitgeber ordnet M dem Kunden in Münster zu.

Folge: Die erste Tätigkeitsstätte befindet sich in Münster beim Kunden am Wohnort des M. Bei einer etwaigen Firmenwagennutzung hat diese Zuordnung Auswirkung auf die Versteuerung eines geldwerten Vorteils für die Nutzung für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Denn ohne Zuordnung wäre der Firmensitz in Dortmund die erste Tätigkeitsstätte.

Von einem Tätigwerden kann dann nicht ausgegangen werden, wenn der Arbeitnehmer bei einem Dritten oder verbundenen Unternehmen z.B. nur eine Dienstleistung des Dritten in Anspruch nimmt oder einen Einkauf tätigt. Eine erste Tätigkeitsstätte bei einem Dritten kann nur dann vorliegen, wenn der Dritte dem Arbeitgeber einen Auftrag erteilt, den der Arbeitnehmer beim Dritten erfüllt. Insoweit kann z.B. die Bürokraft eines Pflegedienstes nicht einer **Apotheke** zugeordnet

werden, weil sie diese auf dem täglichen Weg zur Arbeit aufsucht, um Medikamente für Personen abzuholen, die von Pflegekräften des Pflegedienstes betreut zu werden. Ebenso kann z.B. eine Pflegekraft eines Pflegedienstes einer Arztpraxis nicht zugeordnet werden, weil sie diese täglich aufsucht, um Rezepte für die zu betreuenden Patienten abzuholen. Ebenso läuft wohl eine Zuordnung zu einer Filiale der Deutschen Post ins Leere, wenn dort täglich nur das Postfach des Arbeitgebers geleert wird (Rz. 5 BMF v. 25.11.2020).

**Wichtig:** Der Arbeitnehmer sollte von der Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers wegen der Folgen für den Werbungskostenabzug Kenntnis haben.

**Beispiel 1:**

Arbeitnehmer A nutzt einen Firmenwagen auch für die Fahrten von zu Hause zur Arbeit. Jeden Morgen fährt er zunächst zur örtlichen **Post P** in der Nähe seiner Wohnung, holt dort die Firmenpost ab und nimmt sie anschließend mit zur 10 km entfernten Firma. Der Arbeitgeber sieht die Post als Kunden an und ordnet A P zu.

Folge: In diesem Fall wird die örtliche Post von der FV nicht als erste Tätigkeitsstätte angesehen.

**Beispiel 2:**

M ist als Pflegedienstleitung angestellt. Sie koordiniert den Einsatz der Mitarbeiter vom Innendienst aus. Ihre Einsatzstelle ist 20 km von zu Hause entfernt.

Folge: M kann nicht der **Apotheke** in ihrem Heimatort zugeordnet werden, obwohl sie dort jeden Morgen Medikamente abholt.

**Beispiel 3:**

Im Arbeitsvertrag des Arbeitnehmers, der als Kundendienstmonteur eingestellt und bei ständig wechselnden Kunden beschäftigt ist, ist als Dienstsitz der Hauptsitz des Arbeitgebers benannt. Tatsächlich werden hier die Personalakten geführt und einmal im Jahr Betriebsversammlungen abgehalten. Der ArbG erklärt schriftlich auch gegenüber dem ArbN bzw. in der Reiserichtlinie, dass es sich bei dieser Formulierung im Arbeitsvertrag um **keine Zuordnung** zu einer ersten Tätigkeitsstätte handeln soll. Diese Erklärung wird in den Lohnunterlagen aufbewahrt. Die Prüfung der Voraussetzungen für eine erste Tätigkeitsstätte erfolgt nach den quantitativen Kriterien gem. § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG.

**Beispiel 4:**

In Einstellungsbögen bzw. in Arbeitsverträgen ist aufgrund des Nachweisgesetzes und tariflicher Regelungen ein Einstellungs-

Anstellungs- oder Arbeitsort des Arbeitnehmers benannt. Hierbei handelt es sich nicht um eine Zuordnung im Sinne des § 9 Abs. 4 EStG, wenn der Arbeitgeber schriftlich auch gegenüber dem ArbN bzw. in der Reiserichtlinie des Unternehmens erklärt, dass diese Zuordnung **keine erste Tätigkeitsstätte** begründen soll (Rz. 13 BMF v. 25.11.2020).

Da der Arbeitgeber einen weitgehenden Spielraum bei der Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte hat, wird **§ 42 AO** insoweit nur im Ausnahmefall zur Anwendung kommen (vgl. BMF-Schreiben vom 25.11.2020, Rz.10). Die Prüfung erfolgt ggf. bei Gesellschafter-Geschäftsführern, Arbeitnehmer-Ehegatten, Familienangehörigen).

### **1.3.3 Dauerhafte Zuordnung**

Erforderlich ist jeweils die **dauerhafte Zuordnung** des Arbeitnehmers (maßgebende Prognose: FG Münster v. 25.3.2019 1 K 447/16 E). Zu den arbeits- oder dienstrechtlichen Weisungen und Verfügungen zählen alle schriftlichen, aber auch mündlichen Absprachen oder Weisungen.

Die **typischen Fälle einer dauerhaften Zuordnung** werden im Gesetz genannt.

Zu den typischen Fällen der Zuordnung zählen gem. § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG:

- die **unbefristete Zuordnung** des Arbeitnehmers zu einer bestimmten betrieblichen Einrichtung,
- die Zuordnung für die **Dauer des gesamten Dienstverhältnisses** oder
- die **Zuordnung über einen Zeitraum von 48 Monaten** hinaus.

Eine Zuordnung ist unbefristet, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt (BFH-Urteil vom 04.04.2019 - VI R 27/17, BStBl. II 2019, 536). Auch der Umstand, dass der Arbeitnehmer jederzeit einer anderen Tätigkeitsstätte zugeordnet werden kann, führt nicht zur Annahme einer befristeten Zuordnung (BFH v. 4.4.2019 - VI R 21/17; BStBl. II 2019, 536).



## Reisekosten 2014

S. 10/11

## Reisekosten 2014

**„Erste Tätigkeitsstätte“**

Von einer **dauerhaften Zuordnung zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte** kann insbes. ausgegangen werden, wenn der ArbN

- **unbefristet** (bis auf weiteres) oder
- für die gesamte **Dauer des Dienstverhältnisses** oder
- über einen **Zeitraum > 48 Monate**

an einer solchen Tätigkeitsstätte **tätig werden soll**

- **Zuordnungsänderung erst und auch nur für Zukunft, wenn**
  - der ArbG den AN einer anderen Tätigkeitsstätte zuordnet oder
  - die Änderung der Verhältnisse eine neue Prognose erfordert.

Weichen die tatsächlichen Verhältnisse durch unvorhersehbare Ereignisse (z.B. Krankheit, Kündigung, Insolvenz) von der Prognose ab, bleibt die Prognose maßgebend!
- **Beispiele:**
  - AN wechselt vom **Außendienst in den Innendienst**
  - ArbG ändert die Zeitanteile, die der AN in der Tätigkeitsstätte (betriebliche Einrichtung) tätig werden soll.

**Beispiel 1: „bis auf weiteres“**

Das Zeitarbeitsunternehmen Z aus München überlässt den Security-Angestellten S einem Kaufhaus in Nürnberg mit der Zuordnung „bis auf weiteres“.

Folge: Das Kaufhaus in Nürnberg stellt für S die erste Tätigkeitsstätte dar.

**Beispiel 2: Einstellung für ein Projekt**

Das IT-Unternehmen aus Hamburg stellt den Informatiker I zum 01.07. ausschließlich für ein zwei Jahre dauerndes Projekt bei einem Kunden in Bremen ein.

Folge: I hat in Bremen seine erste Tätigkeitsstätte, da er seine Tätigkeit für die gesamte Dauer seines Dienstverhältnisses beim Kunden und damit dauerhaft ausüben soll.

**Abwandlung:**

I wird vom IT-Unternehmen eingestellt und zunächst für ein Jahr dem Projekt in Bremen zugeordnet. Der weitere Einsatz nach einem Jahr ist offen.

Folge: I hat in Bremen keine erste Tätigkeitsstätte, da er dort nicht dauerhaft zum Einsatz kommen soll.

Eine **Änderung der Zuordnung** kann vorliegen, wenn sich das Berufsbild des Arbeitnehmers aufgrund der Vorgaben des Arbeitgebers dauerhaft ändert, so z.B., wenn ein Außendienstmitarbeiter auf Dauer in den Innendienst wechselt.

**Beispiel: Auswärtstätigkeit bei vorübergehender Arbeitsplatzauslagerung**

Die Arbeitnehmer der Firma A haben ihre erste Tätigkeitsstätte aufgrund einer dauerhaften Zuordnung in der Zentrale in Köln. Da das Gebäude renoviert werden muss, werden sie für 2 Jahre in einem angemieteten Gebäude in Bonn tätig.

Folge: Die Arbeitnehmer haben in Bonn keine erste Tätigkeitsstätte, da sie dort nur vorübergehend und nicht auf Dauer tätig werden.

**Maßgebend ist die Prognose zur Dauer des Einsatzes:**

**Beispiel:** J wird für die Führungsebene des Versicherungskonzerns eingestellt. Nach dem Personalentwicklungskonzept erfolgt zunächst eine einjährige Einführung in der Niederlassung A. Daran schließt sich eine zweijährige Tätigkeit als Vorgesetzter in der Niederlassung B an. Danach sieht das Personalkonzept eine sechsmonatige Abordnung an ein Tochterunternehmen vor. Folge: Alle drei Erst-Einsatzstellen stellen keine erste Tätigkeitsstätte dar!

- **Kettenabordnungen**

Bei einer sog. Kettenabordnung ist keine dauerhafte Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte gegeben, wenn die einzelne Abordnung jeweils einen Zeitraum von weniger als 48 Monaten umfasst. Wird eine auf weniger als 48 Monate geplante Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers verlängert, kommt es darauf an, ob dieser vom Zeitpunkt der Verlängerungsentscheidung an noch mehr als 48 Monate an der Tätigkeitsstätte eingesetzt werden soll.

**Beispiel 1: Verlängerung der Zuordnung (< 48 Monaten) = unschädlich**

Der unbefristet beschäftigte Arbeitnehmer A wird für eine Projektdauer von voraussichtlich 18 Monaten der betrieblichen Einrichtung in M zugeordnet. Nach 18 Monaten wird die Zuordnung um 36 Monate verlängert.

Obwohl A insgesamt 54 Monate in M tätig wird, hat er dort keine erste Tätigkeitsstätte. Die vom Gesetz vorgegebene Prognose-Betrachtung bedeutet, dass A weder im Zeitpunkt der erstmaligen Zuordnung noch im Zeitpunkt der Verlängerungsentscheidung für mehr als 48 Monate in M eingesetzt werden sollte.

**Beispiel 2:**

Das Unternehmen hat je eine Betriebsstätte in Dresden und in Leipzig. Mitarbeiter M aus Dresden war seit seiner Einstellung zunächst auch lange Zeit in der Betriebsstätte in Dresden eingesetzt. Seit dem 01.07.2018 bis zum 30.06.2021 ist er vorübergehend zur Betriebsstätte in Leipzig abgeordnet. Zum 01.07.2021 wird sein Einsatz in Leipzig um zwei Jahre bis zum 30.06.2023 verlängert.

Die Betriebsstätte in Leipzig wird nicht zur ersten Tätigkeitsstätte, obwohl insgesamt ein Zeitraum von mehr als 48 Monaten vorliegt.

- **Besonderheiten bei Zeit- und Leiharbeitnehmern**

**Zeit- und Leiharbeitnehmer** haben nach Verwaltungsauffassung eine erste Tätigkeitsstätte beim Entleiher, wenn von Beginn an festgelegt wird, dass der Arbeitnehmer beim Entleiher bis auf weiteres oder länger als 48 Monate bzw. für die gesamte Dauer des Leiharbeitsverhältnisses tätig werden soll. Die Regelungen des § 1 Abs. 1 S. 4 i.V.m. Abs. 1b AÜG entfalten für das Steuerrecht keine Wirkung.

Wird 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 aber nicht für die Dauer des Dienstverhältnisses (BFH-Urteil vom 10.04.2019 - VI R 6/17, BStBl. II 2019, 539).

**Beispiel** A wurde im Rahmen eines auf zwei Jahre befristeten Arbeitsverhältnisses einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet. Das befristete Arbeitsverhältnis wird vor Ablauf der Befristung um 12 Monate verlängert und A wird einer anderen Tätigkeitsstätte zugeordnet. Die zweite Zuordnung zur (neuen, anderen) Tätigkeitsstätte erfolgt nicht mehr für die gesamte Dauer des Arbeitsverhältnisses. Es liegt daher für die Tätigkeit an der (neuen, anderen) Tätigkeitsstätte eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor.

Wird ein befristetes Beschäftigungsverhältnis vor Ablauf der Befristung schriftlich durch ein bloßes Hinausschieben des Beendigungszeitraums bei ansonsten unverändertem Vertragsinhalt verlängert, liegt ein einheitliches Beschäftigungsverhältnis vor. Für die Frage, ob eine Zuordnung für die Dauer des Beschäftigungsverhältnisses erfolgt, ist daher ab dem Zeitpunkt der Verlängerung auf das einheitliche Beschäftigungsverhältnis und nicht lediglich auf den Zeitraum der Verlängerung abzustellen (BFH-Urteil vom 10.04.2019 - VI R 6/17, BStBl. II 2019, 539).

Das Vorliegen eines **befristeten Leiharbeitsverhältnisses** schließt die Annahme einer dauerhaften Zuordnung nicht aus (FG Niedersachsen v. 28.5.2020 – 1 K 382/16, EFG 2020, 1412, **Revision VI R 32/20**).

Variante	Mögliche Fallgestaltungen bei Leiharbeitnehmern	dauerhafte Tätigkeit/ Zuordnung = 1. Tätigkeitsstätte
1	unbefristetes Arbeitsverhältnis zum Leiharbeitsunternehmen und unbefristete Zuordnung zum Entleiher	ja
2	unbefristetes Arbeitsverhältnis zum Leiharbeitsunternehmen und befristete Zuordnung zum Entleiher ≤ 48 Monate	Nein (Abrechnung als Reisekosten)
3	befristetes Arbeitsverhältnis zum Leiharbeitsunternehmen und Zuordnung zum Entleiher für gesamte Dauer des befristeten Arbeitsverhältnisses	ja
4	befristetes Arbeitsverhältnis zum Leiharbeitsunternehmen und Zuordnung (≤ 48 Monate) zum Entleiher nicht für gesamte Dauer des befristeten Arbeitsverhältnisses	Nein (Abrechnung als Reisekosten)

### 1.3.4 Prüfung der 48-Monatsfrist

Für die Frage (Prognose), ob der Arbeitnehmer dauerhaft einer bestimmten Tätigkeitsstätte zugeordnet ist, kommt es maßgeblich auf den jeweiligen Beginn der durch den Arbeitnehmer auszuübenden Tätigkeit an.

#### **Beispiel: Einsatz beim Kunden auf Dauer**

Monteur M aus Dortmund wird bereits seit 2010 bei einem Kunden seines Arbeitgebers, der ein Kraftwerk in Oberhausen betreibt, zugeordnet und soll dort entsprechend auf Dauer eingesetzt werden.

#### Folge:

M hat in Oberhausen seine erste Tätigkeitsstätte. Bis zum 31.12.2013 stand die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der Annahme einer regelmäßigen Arbeitsstätte bei einem Dritten entgegen.

### 1.3.5 Besonderheiten im öffentlichen Dienst

Dienststelle/Dienststätte i. S. d. öffentlichen Reisekosten-, Umzugskosten- und Trennungsgeldrechts ist die Stelle, bei der der Arbeitnehmer eingestellt oder zu der er versetzt, abgeordnet, zugeteilt, zugewiesen oder kommandiert worden ist (Rz. 22 BMF v. 25.11.2020). Jede dieser dienstlichen Maßnahmen führt dazu, dass diese Stelle zur neuen dienstrechtlichen Dienststelle/Dienststätte wird, unabhängig davon, ob die Maßnahme dauerhaft oder nur vorübergehend ist. Für die steuerrechtliche Beurteilung der dauerhaften Zuordnung zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte gilt insbesondere Folgendes:

- Versetzung ohne zeitliche Befristung - dauerhafte Zuordnung, es wird eine neue „erste Tätigkeitsstätte“ begründet.
- Abordnung ohne zeitliche Befristung - dauerhafte Zuordnung, es wird eine neue „erste Tätigkeitsstätte“ begründet.
- Versetzung mit einer zeitlichen Befristung bis zu 48 Monaten - keine dauerhafte Zuordnung, damit keine neue „erste Tätigkeitsstätte“.
- Abordnung mit einer zeitlichen Befristung bis zu 48 Monaten, ggf. auch verbunden mit dem Ziel der Versetzung - keine dauerhafte Zuordnung, damit keine neue „erste Tätigkeitsstätte“.
- Entsprechendes gilt für abordnungs- oder versetzungsgleiche Maßnahmen (z. B. Kommandierung, Zuteilung, Zuweisung).
- Der Umstand, dass ein Beamter jederzeit auch einer anderen Dienststelle zugeordnet werden kann, führt nicht zur Annahme einer befristeten Zuordnung (BFH v. 4.4.2019 - VI R 21/17, BStBl. II 2019, 536).

**Beispiel:**

Finanzbeamter B hat sich erfolgreich auf eine Stelle in der Oberfinanzdirektion beworben. Er wird zum 01.10.2021 für ein halbes Jahr mit dem Ziel der Versetzung an die OFD abgeordnet. Zum 01.04.2022 erfolgt die Versetzung. Die OFD wird nicht mit der Abordnung, sondern erst mit der Versetzung ab 1.4.2022 zur ersten Tätigkeitsstätte.

**Exkurs: Bundeswehr**

Die **Neuausrichtung der Bundeswehr** führt zu Standortschließungen und Standortveränderungen, was eine überdurchschnittliche Bereitschaft der Bundeswehrangehörigen zur Mobilität voraussetzt. Das Bundesministerium der Verteidigung hat daher erstmals im Dezember 2003 angeordnet, dass bei Versetzungen im Inland, bei Einstellungen in die Bundeswehr bzw. bei der Berufung in das Dienstverhältnis eines Soldaten auf Zeit oder eines Berufssoldaten die voraussichtliche Verwendungsdauer am neuen Dienstort begrenzt wird

- für alle Verheirateten und Unverheirateten mit berücksichtigungsfähigen Kindern auf maximal drei Jahre und
- für Unverheiratete mit einer Wohnung auf maximal zwei Jahre.

Diese Anordnung wurde zuletzt auf Versetzungen im Inland sowie Einstellungen und Berufungen in das Dienstverhältnis eines Zeit- oder Berufssoldaten, die bis zum 31.12.2018 verfügt werden, verlängert. Die betroffenen Bundeswehrangehörigen haben in diesem Zeitraum in der betrieblichen Einrichtung, in der sie tätig werden, keine erste Tätigkeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 4 EStG, da sie dieser vom Arbeitgeber für einen Zeitraum von nicht mehr als 48 Monaten und damit nicht **dauerhaft** zugewiesen worden sind. Unmaßgeblich ist, ob die voraussichtliche Verwendungsdauer am selben Dienort ggf. mehrmals verlängert wird, da auch die Verlängerungen jeweils auf maximal zwei bzw. drei Jahre begrenzt wurden. Die betroffenen Bundeswehrangehörigen übten somit insoweit eine Auswärtstätigkeit aus, so dass z.B. die Aufwendungen für die täglichen Fahrten von der Wohnung zum Ort der Tätigkeit nach Reisekostengrundsätzen zu berücksichtigen sind.

**Hinweis:** Soldaten werden aufgrund der derzeitigen Neustrukturierung der **Bundeswehr** bis 2018 grds. nur befristet bis zu drei Jahren an etwaigen Standorten eingesetzt. Folge: Es handelt sich dann jeweils um Auswärtstätigkeiten!

Eine Ausnahme gilt für **Zeitsoldaten**, deren Verwendungsdauer am selben Dienort von Beginn an für den Zeitraum des gesamten Dienstes festgelegt worden ist.

### **Beispiel**

Der verheiratete S hat sich für drei Jahre als Soldat auf Zeit verpflichtet. Er wird der Kaserne in A zugewiesen. Als voraussichtliche Verwendungsdauer in A werden drei Jahre festgelegt.

Die Kaserne in A stellt für S eine erste Tätigkeitsstätte dar, da es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung handelt, der er von seinem Arbeitgeber für die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses zugeordnet worden ist (§ 9 Abs. 4 Satz 3 EStG). Die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Kaserne sind mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen.

### **Zeitsoldaten: Erste Tätigkeitsstätte**

Wird ein Zeitsoldat durch eine Versetzungsverfügung zu Beginn seiner Dienstzeit an einen bestimmten Bundeswehrstandort versetzt, an dem er bis zum Ende seiner kompletten Dienstzeit durchgehend Dienst zu leisten hat, so ist dieser Standort seine erste Tätigkeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 4 EStG. Dies gilt auch, wenn der Zeitsoldat nach seiner Erstversetzung formal an einen anderen Bundeswehrstandort versetzt wird, an dem er aber ohne eigene Diensttätigkeit nur übernachtet und von dem aus

er arbeitstäglich an seinen eigentlichen Dienststandort pendelt (FG Rhld-Pfalz v. 17.12.2020 3 K 1145/20, NZB VI B 13/21, StED 2021, 344, EFG 2021, 1016).

Für die Begründung einer ersten Tätigkeitsstätte ist entscheidend, dass bereits die Einplanungsentscheidung der Bundeswehr eine Bestimmung des Stützpunktes vornimmt, dem der Kläger während seiner Tätigkeit dauerhaft zugeordnet ist. Unerheblich ist, dass der Kläger zum Beginn seiner Tätigkeit eine Eignungsübung an einem anderen Standort ableisten musste und die Versetzungsverfügung zum in Rede stehenden Stützpunkt der Anschlussverwendung eine "voraussichtliche Verwendungsdauer" von 37 Monaten vorsah. Denn diese ist nicht als zeitliche Befristung, sondern lediglich als Verweis auf die Versetzungsbefugnis der Bundeswehr zu verstehen (Hessisches FG, Urteil v. 25.3.2021 - 4 K 1788/19, EFG 2021, 1194, Revision VI R 6/21).

### **Exkurs: Beamtenanwärter**

Beamtenanwärter werden für Zwecke der Ausbildung (Vorbereitungsdienst) in ein Beamtenverhältnis auf Widerruf berufen. Wird der Anwärter für die gesamte Dauer der Ausbildung nur einer betrieblichen Einrichtung des Dienstherrn zugewiesen (Stammdienststelle), in der z.B. die praxisbezogene Ausbildung erfolgt, handelt es sich um eine dauerhafte Zuordnung, sodass an der Stammdienststelle eine erste Tätigkeitsstätte begründet wird. Denn § 22 Abs. 4 Beamtenstatusgesetz regelt für Beamte auf Widerruf der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände sowie der sonstigen der Aufsicht eines Landes unterstehenden Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts, dass das Beamtenverhältnis auf Widerruf mit Ablauf des Tages der Ablegung oder dem endgültigen Nichtbestehen der für die Laufbahn vorgeschriebenen Prüfung endet. Ähnliches ergibt sich für Beamte des Bundes aus § 37 Abs. 2 Satz 2 Bundesbeamtengesetz, wonach Beamte auf Widerruf im Vorbereitungsdienst mit Ablauf des Tages aus dem Beamtenverhältnis zu entlassen sind, an dem ihnen das Bestehen oder endgültige Nichtbestehen der Prüfung oder das endgültige Nichtbestehen einer vorgeschriebenen Zwischenprüfung bekannt gegeben wird. Das Dienstverhältnis endet also automatisch spätestens mit dem Abschluss des Vorbereitungsdienstes, sodass die Zuordnung zu einer Dienststelle für die gesamte Zeit des Vorbereitungsdienstes dauerhaft i.S.d. § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG ist. Gleiches gilt, wenn Laufbahnbewerber von einem Dienstherrn als Beamte auf Widerruf eingestellt werden, zum Zwecke der Ausbildung an einen anderen Dienstherrn abgeordnet und dort einer betrieblichen Einrichtung zugeordnet werden.

**Beispiel**

Anwärter A wird vom BZSt für die Ausbildung zum Bundesprüfer eingestellt und in das Beamtenverhältnis auf Widerruf berufen. Für die Dauer des dreijährigen Vorbereitungsdienstes wird A an eine Landesfinanzverwaltung abgeordnet und dort dem Ausbildungs-FA X zugewiesen. Er absolviert dort im Wesentlichen die gleiche Ausbildung wie die Finanzanwärter des Landes.

A begründet am FA X eine erste Tätigkeitsstätte, da er für die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses und damit dauerhaft seinem Ausbildungs-FA zugewiesen wird. Bei Abordnungen von der Stammdienststelle an andere betriebliche Einrichtungen, z.B. an eine Fachhochschule, wird der Beamtenanwärter dort im Rahmen von Auswärtstätigkeiten tätig.

**1.3.6 Entsendungsfälle**

Bei (grenzüberschreitender) Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen liegt lt. BMF beim aufnehmenden Unternehmen eine erste Tätigkeitsstätte dann vor, 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 (vgl. § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG).

Wird ein Arbeitnehmer bei (grenzüberschreitender) Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen ohne Abschluss eines eigenständigen Arbeitsvertrags mit dem aufnehmenden Unternehmen in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung dieses Unternehmens tätig, liegt beim aufnehmenden Unternehmen eine erste Tätigkeitsstätte nur dann vor, wenn der Arbeitnehmer vom entsendenden Unternehmen einer ortsfesten Einrichtung des aufnehmenden 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 (vgl. § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG).

Fehlt es bei (grenzüberschreitender) Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen an einer dauerhaften Zuordnung des Arbeitnehmers zu



einer betrieblichen Einrichtung des aufnehmenden Unternehmens durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung oder ist die getroffene Festlegung nicht eindeutig, gelten die **quantitativen Zuordnungskriterien** des § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG.

Beispiele 11 und 12 gem. BMF-Schreiben vom 25.11.2020.

**Beispiel (11):**

Der Arbeitnehmer A ist von der ausländischen Muttergesellschaft M für zwei Jahre an die inländische Tochtergesellschaft T entsandt worden. A hat mit T einen eigenständigen Arbeitsvertrag über zwei Jahre abgeschlossen, in dem er der inländischen Hauptniederlassung von T zugeordnet wurde.

Folge: A hat bei T seine erste Tätigkeitsstätte.

**Beispiel (12):**

Der Arbeitnehmer A ist von der ausländischen Muttergesellschaft M im Rahmen eines unbefristeten Arbeitsvertrags für zwei Jahre an die inländische Tochtergesellschaft T entsandt und für diesen Zeitraum der inländischen Hauptniederlassung von T zugeordnet worden. A hat mit T keinen eigenständigen Arbeitsvertrag abgeschlossen.

Folge: A hat bei T keine erste Tätigkeitsstätte, da er der inländischen Hauptniederlassung von T nicht dauerhaft i. S. v. § 9 Absatz 4 Satz 1 i. V. m. Satz 3 EStG zugeordnet worden ist. Er übt für die Dauer seiner zweijährigen Tätigkeit bei T eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit aus.

Die Sichtweise der Finanzverwaltung ist von der Rechtsprechung bestätigt worden. Erste Tätigkeitsstätte bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung ist lt. BFH v. 17.1.2021 - VI R 21/18, DStR 2021, 1039, die ortsfeste betriebliche Einrichtung des aufnehmenden Unternehmens, der der ArbN i.R.e. eigenständigen Arbeitsvertrags mit dem aufnehmenden Unternehmen für die Dauer der **Entsendung** zugeordnet ist (s.a. BFH vom 17.1.2021 - VI R 22/18, BFH/NV 2021, 758 und VI R 23/18, BFH/NV 2021, 763).

### 1.3.7 Aktuelle Rechtsprechung zur ersten Tätigkeitsstätte

Der BFH hat mit Urteil v. 11.4.2019 - VI R 40/16, BStBl. II 2019, 546, entschieden, dass bei einem **Piloten** der Deutschen Lufthansa AG die Heimatbasis / der Stationierungsort wegen der arbeitgeberseitigen Zuordnung als erste Tätigkeitsstätte anzusehen ist (so auch BFH v. 10.4.2019 - VI R 17/17, BFH/NV 2019, 904).

Der BFH sieht für eine **Luftsicherheitskontrollkraft** in dem gesamten Flughafengelände eine (einheitliche große) erste Tätigkeitsstätte und verneint das Vorliegen eines weiträumigen Tätigkeitsgebiets (Urt. v. 11.4.2019 - VI R 12/17, BStBl. II 2019, 551).

Nach dem Urteil des BFH v. 4.4.2019 - VI R 27/17, BStBl. II 2019, 536, begründen **Streifenpolizisten** in ihrer Polizeiwache eine erste Tätigkeitsstätte.

Lt. BFH hat ein **Gerichtsvollzieher** beim Amtsgericht seine erste Tätigkeitsstätte (Urt. v. 16.12.2020 - VI R 35/18).

Fraglich ist auch, welche Anforderungen an eine erste Tätigkeitsstätte bei einem überwiegend im Außendienst tätigen Mitarbeiter im allgemeinen **Ordnungsdienst** im Ordnungsamt zu stellen sind (FG Berlin-Brandenburg v. 24.1.2019 - 4 K 4165/17, NWB YAAAH-35084, Revision VI R 9/19).

Das Einsatzgebiet eines **Lokführers** bei einer Firma mit einem eigenen Werks-Schienenetz stellt eine erste Tätigkeitsstätte dar (FG Köln v. 11.7.2018 - 4 K 2812/17, EFG 2018, 1898; BFH v. 1.10.2020 - VI R 36/18). Zur Annahme des Bahnhofs als erste Tätigkeitsstätte (wohl) bei einem DB-Lokführer vgl. FG Sachsen-Anhalt v. 26.2.2020 1 K 629/19, EFG 2020, 912.

Erste Tätigkeitsstätte ist bei einem im Außendienst tätigen **Versicherungskaufmann** nicht die Geschäftsstelle des Arbeitgebers (FG Berlin-Brandenburg v. 9.4.2019 - 5 K 5269/17, EFG 2019, 1088, rkr).

Zum **Hafengelände** als erste Tätigkeitsstätte vgl. BFH v. 11.4.2019 - VI R 36/16 und FG Niedersachsen v. 23.7.2020 - 1 K 76/16, EFG 2020, 1844 sowie FG NS v. 3.2.2021 4 K 11006/17, EFG 2021, 748, wonach bei einem Leiharbeit-Hafenarbeiter der (Hamburger-)Hafen ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet darstellt (Abgrenzung zu BFH 11.4.2019 - VI R 36/16, aber **Revision VI R 4/21**).

Ein **Feuerwehrmann**, der nach seinem Arbeitsvertrag vier (gleichwertigen) Einsatzstellen zugewiesen werden kann, hat keine erste Tätigkeitsstätte, auch wenn er nur an einem der Einsatzorte tatsächlich beschäftigt war. Maßgebend ist lt. FG die **Prognose** (FG Rheinland-Pfalz v. 28.11.2019 – 6 K 1475/18, EFG 2020, 269, Revision VI R 48/20).

Der Zustellpunkt (Zustellzentrum), dem ein **Postzusteller** zugeordnet ist und an dem er arbeitstäglich vor- und nachbereitende Tätigkeiten (z.B. Sortiertätigkeiten, Abschreibpost, Abrechnungen) ausübt, ist erste Tätigkeitsstätte (BFH v. 30.9.2020 - VI R 10/19, BStBl. II 2021, 306 und VI R 12/19, BFH/NV 2021, 307).

Die Rettungswache, der ein **Rettungsassistent** zugeordnet ist, ist lt. BFH v. 30.9.2020 - VI R 11/19 (DStR 2021, 23; BStBl. II 2021, 308) dessen erste Tätigkeitsstätte, wenn er dort arbeitstäglich vor dem Einsatz auf dem Rettungsfahrzeug vorbereitende Tätigkeiten vornimmt (z.B. Überprüfung des Rettungsfahrzeugs in Bezug auf Sauberkeit und ordnungsgemäße Bestückung mit Medikamenten und sonstigem (Verbrauchs-)Material, im Bedarfsfall Reinigung sowie Bestückung des Fahrzeugs mit fehlenden Medikamenten und fehlendem (Verbrauchs-)Material).

Streitig ist die Frage der ersten Tätigkeitsstätte bei einem **Müllwerker** (FG Berlin-Brandenburg v. 23.5.2019 – 4 K 4259/17, EFG 2019, 1442, Revision VI R 25/19).

## 1.4 Quantitative Zuordnungskriterien

Fehlt eine dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, wird darauf abgestellt, ob der Arbeitnehmer an einer bestimmten betrieblichen Einrichtung dauerhaft

- typischerweise **arbeitstächlich** oder
- dort je Arbeitswoche **zwei volle Arbeitstage** oder
- mindestens **ein Drittel** seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit **dauerhaft tätig** werden soll (ex-ante Betrachtung, § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG).

S. 27

Prüfungsstufe 2:  
Quantitative Kriterien

Reisekosten

### „Erste Tätigkeitsstätte“

Bei fehlender oder nur befristeter Zuordnung „hilfsweise“  
Heranziehung **quantitativer Kriterien**:

**Arbeitnehmer soll dauerhaft**

- mind. 2 volle Tage je Arbeitswoche oder
- mind. 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit oder
- typischerweise arbeitstächlich **tätig** werden!  
(nicht nur Material abholen, Bericht erstatten, Firmenwagen abholen etc.)

Bei mehreren in Betracht kommenden Tätigkeitsstätten im Zweifel maßgebend die räumliche Nähe zur Wohnung!

#### Beispiel: Erste Tätigkeitsstätte bei fehlender Zuordnung

Außendienstmitarbeiter A ist montags und freitags im Innendienst der Zentrale tätig. Eine Zuordnung ist vom ArbG nicht vorgenommen worden

Folge:

Die Zentrale stellt die erste Tätigkeitsstätte dar, da A dort 2 volle Arbeitstage je Woche tätig wird.

#### Bloßes Aufschlagen in der Firma reicht nicht aus:

Der Arbeitnehmer muss an der betrieblichen Einrichtung seine eigentliche berufliche Tätigkeit ausüben. Allein ein **regelmäßiges Aufsuchen** der betrieblichen Einrichtung, z. B. um ein Kundendienstfahrzeug (einschl. Be- und Entladen), Material, Auftragsbestätigungen, Stundenzettel, Krankmeldungen oder ähnliches abzuholen oder abzugeben, ist hingegen nicht ausreichend und somit für die Qualifizierung als erste Tätigkeitsstätte unbeachtlich.

**Beispiel 1: „Bloßes Aufschlagen“ = keine erste Tätigkeitsstätte**

Ein Monteur hat allein durch das regelmäßige Aufladen von Material oder das Abholen von Auftragszetteln noch keine erste Tätigkeitsstätte im Betrieb.

**Beispiel 2: Nur Abholen des Firmenwagens => keine erste Tätigkeitsstätte**

Ein Kundendienstmonteur, der von seinem Arbeitgeber keiner betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist, sucht den Betrieb seines Arbeitgebers regelmäßig auf, um den Firmenwagen samt Material zu übernehmen, die Auftragsbestätigungen in Empfang zu nehmen und die Stundenzettel vom Vortag abzugeben.

Folge: Der Betrieb wird auch durch das regelmäßige Aufsuchen nicht zur ersten Tätigkeitsstätte.

**Beispiel 3: Home-Office + 2 Tage im Betrieb (= 1. „T“)**

Ein Arbeitnehmer soll seine berufliche Tätigkeit an drei Tagen in einem Home-Office ausüben und an zwei vollen Tagen in der betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers in A tätig werden.

Folge:

Das Home-Office ist nie erste Tätigkeitsstätte. Erste Tätigkeitsstätte ist hier vielmehr die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers in A, da der Arbeitnehmer dort an zwei vollen Tagen beruflich tätig werden soll.

Abwandlung: Würde A nur einen Tag in der Woche zum Betrieb fahren, hätte er dort keine erste Tätigkeitsstätte!

**Beispiel 4:**

Arbeitnehmer A ist angestellter Unternehmensberater. Er wohnt in Münster. Er hat dort auch ein Home-Office. Er wird bis auf weiteres und arbeitstäglich bei einem Kunden in Dortmund tätig. A nutzt einen Firmenwagen für sämtliche Fahrten. Eine Zuordnung zum Home-Office ist nicht möglich.

Folge: Wenn A dem Kunden in Dortmund nicht zugeordnet wird, ist dort gleichwohl die erste Tätigkeitsstätte, da A dort dauerhaft und arbeitstäglich tätig werden soll.

Abwandlung: Der Arbeitgeber von A hat in Münster eine Betriebsstätte. A kommt dort monatlich an einem Tag in die Betriebsstätte zum monatlichen Jour-fix. Der Arbeitgeber ordnet A der Betriebsstätte in Münster zu. Die Betriebsstätte in Münster ist jetzt erste Tätigkeitsstätte. Diese Zuordnung hat auch erhebliche Auswirkung auf die Firmenwagenbesteuerung, da nur die Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte in Münster maßgebend ist.

**Praxishinweis:** Zu einer Qualifizierung der betrieblichen Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte führt bei einem Kraftfahrer nicht die Abholung des Lkw einschließlich der **Be- und Entladung**.

**Beispiel:**

Der Auslieferungsfahrer F, der keiner betrieblichen Einrichtung zugeordnet ist, soll arbeitstäglich den Betriebssitz des Arbeitgebers aufsuchen, um dort das Fahrzeug zu übernehmen. Seine Tätigkeit umfasst auch die Be- und Entladung des Fahrzeugs.

Folge: Der Betriebssitz ist keine erste Tätigkeitsstätte.

**Dauerhaftigkeit als gesetzliches Tatbestandsmerkmal**

Über § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG wurde mit dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 25.7.2014 klargestellt, dass auch die zeitlichen Kriterien dauerhaft erfüllt sein müssen.

**Beispiel:**

A ist unbefristet ab 1.7.2021 beschäftigt.

Für 36 Monate soll er überwiegend in der Filiale in Dresden arbeiten.

In der Filiale in Leipzig soll er nur an Teambesprechungen,

Mitarbeiterschulungen und sonstigen Firmenveranstaltungen

teilnehmen. Diese finden voraussichtlich einmal pro Monat statt. Der

ArbG hat A der Filiale in Leipzig arbeitsrechtlich dauerhaft zugeordnet.

Folge: Erste Tätigkeitsstätte = Leipzig. Abwandlung: Ohne Zuordnung würde kein erste Tätigkeitsstätte vorliegen. In der Filiale in Dresden soll A nicht dauerhaft tätig werden und in der Filiale in Leipzig nicht in dem erforderlichen quantitativen Umfang.

Auch die zeitlichen (= quantitativen) Kriterien sind anhand einer in die Zukunft gerichteten **Prognose** zu beurteilen. Weichen die tatsächlichen Verhältnisse durch unvorhersehbare Ereignisse (wie z.B. Krankheit) hiervon ab, bleibt es bei der zuvor getroffenen Prognoseentscheidung bezüglich der ersten Tätigkeitsstätte. Die Prognoseentscheidung ist zu Beginn des Dienstverhältnisses zu treffen. Die auf Grundlage dieser Prognose getroffene Beurteilung bleibt so lange bestehen, bis sich die Verhältnisse maßgeblich ändern. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn sich das Berufsbild des Arbeitnehmers (Außendienstmitarbeiter wechselt z.B. in den Innendienst) oder die quantitativen Zuordnungskriterien (Arbeitnehmer soll z.B. statt zwei nun drei Filialen betreuen) dauerhaft ändern oder der Arbeitgeber erstmalig eine dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung trifft.

## 1.5 Mehrere Tätigkeitsstätten

Der Arbeitnehmer kann je Dienstverhältnis **höchstens eine erste Tätigkeitsstätte** haben (§ 9 Absatz 4 Satz 5 EStG). Hingegen kann ein Arbeitnehmer mit mehreren Dienstverhältnissen auch mehrere erste Tätigkeitsstätten haben (je Dienstverhältnis jedoch höchstens eine).

Kommen **mehrere Tätigkeitsstätten** als erste Tätigkeitsstätte in Frage (z. B. mehrere Filialen oder verschiedene Bahnhöfe oder Flughäfen), ist gemäß § 9 Absatz 4 Satz 7 EStG die Bestimmung einer dieser Tätigkeitsstätten als erste Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber jeweils maßgebend. Dies muss nicht die Tätigkeitsstätte sein, an der der Arbeitnehmer den überwiegenden Teil seiner beruflichen Tätigkeit verrichtet.

Fehlt es an einer solchen Bestimmung durch den Arbeitgeber oder ist sie nicht eindeutig, wird zugunsten der Steuerpflichtigen die Tätigkeitsstätte als erste Tätigkeitsstätte angenommen, die der **Wohnung am nächsten liegt**. Die Fahrten zu weiter entfernten Tätigkeitsstätten werden in diesem Fall als Auswärtstätigkeit qualifiziert.

S. 30

Erste Tätigkeitsstätte bei mehreren Tätigkeitsstätten

Reisekosten

### „Erste Tätigkeitsstätte“

Arbeitnehmer soll dauerhaft

- mind. 2 volle Tage je Arbeitswoche oder
- mind. 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit  
oder
- typischerweise arbeitstäglich

an mehreren Tätigkeitsstätten tätig werden!

- > ArbG kann die erste Tätigkeitsstätte festlegen!
- > Im Zweifel Maßgeblichkeit der räumlichen Nähe zur Wohnung des Stpfl!

47

#### Beispiel 1:

Mitarbeiter M wird in drei verschiedenen Betriebsstätten des Arbeitgebers eingesetzt, montags in der Filiale 1, dienstags in der Filiale 2 und für den Rest der Woche in der Filiale 3. Eine Zuordnung ist vom Arbeitgeber nicht vorgenommen worden.

Folge: Die Filiale 3 stellt aufgrund des dreitägigen Einsatzes die erste Tätigkeitsstätte dar. In den Filialen 1 und 2 sind die zeitlichen Kriterien nicht erfüllt.

**Beispiel 2: Einsatz 4 Tage mit Zuordnung = 1. „T“**

Bankkaufmann B aus Bonn ist der Filiale 1 in Bonn zugeordnet. Freitags ist er auch in der Filiale 2 in Köln eingesetzt.

Folge:

Die Filiale 1 ist die erste Tätigkeitsstätte. Bei der Fahrt freitags nach Köln handelt es sich um eine Auswärtstätigkeit.

**Erste Abwandlung:** Der Arbeitgeber hat keine Zuordnung vorgenommen.

Folge:

Filiale 1 wird gleichwohl als erste Tätigkeitsstätte angenommen, da B zeitlich dort **zu mehr als ein Drittel** der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig wird.

**Zweite Abwandlung:**

Der Arbeitgeber hat keine Zuordnung vorgenommen. B wird in der Filiale 1 und 2 jeweils für zwei Tage eingesetzt. Freitags nutzt er seinen Heimarbeitsplatz.

Folge:

Da mehrere ortsfeste betriebliche Einrichtungen die Voraussetzungen erfüllen und der Arbeitgeber nichts weiter bestimmt hat, ist die Filiale 1 die erste Tätigkeitsstätte, da sie **am nächsten zur Wohnung des Arbeitnehmers** liegt.

**Beispiel 3:**

Arbeitnehmer A ist unbefristet zum 01.01. eingestellt worden. Für einen Zeitraum von 40 Monaten soll er überwiegend in der Filiale in Frankfurt arbeiten. In der Filiale in Wiesbaden soll er nur an Teambesprechungen und sonstigen Firmenveranstaltungen teilnehmen. Diese finden voraussichtlich ein Mal pro Monat statt. Der Arbeitgeber hat A der Filiale in Wiesbaden arbeitsrechtlich dauerhaft zugeordnet.

Folge: Erste Tätigkeitsstätte ist damit Wiesbaden.

**Abwandlung:** Ordnet der Arbeitgeber nicht zu, liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor. In der Filiale in Frankfurt soll A nicht dauerhaft tätig werden und in der Filiale in Wiesbaden nicht in dem erforderlichen quantitativen Umfang.

**Beispiel 4:**

A wird zum 01.08.2020 an die Zentrale seines Arbeitgebers dauerhaft versetzt. Er bewirbt sich anschließend auf eine Stelle bei einer Niederlassung seines Arbeitgebers und erhält im November 2020 die Mitteilung, dass er ab dem 01.08.2021 bis zum 31.07.2022 an diese Niederlassung abgeordnet wird. Folge: Zu Beginn der Tätigkeit an der Zentrale am 01.08.2020 soll der Arbeitnehmer dort unbefristet tätig werden und begründet damit dort seine erste Tätigkeitsstätte. Durch die Zusage zur künftigen Abordnung an die Niederlassung im November 2020 tritt keine Änderung dieser Prognose ein, da die Abordnung zur Niederlassung erst in der Zukunft wirksam wird. Erst wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse ändern, ist diese Änderung (verbunden mit einer neuen Prognose) mit Wirkung für die Zukunft zu berücksichtigen. Die Zentrale bleibt erste Tätigkeitsstätte. An der Niederlassung selbst wird keine erste Tätigkeitsstätte begründet, da die Abordnung nicht dauerhaft erfolgt.



## 2. Fahrtkosten

### 2.1 Entfernungspauschale für Wege zur ersten Tätigkeitsstätte

#### 2.1.1 Erhöhte Entfernungspauschale ab 2021

Zur Abgeltung der Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können Arbeitnehmer die sog. Entfernungspauschale in Anspruch nehmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG). Die Regelungen zur Entfernungspauschale wurden ab 2014 an die Neudefinition der ersten Tätigkeitsstätte angepasst (BMF v. 31.10.2013).

**Beispiel: Außendienstmitarbeiter mit Zuordnung = 1. „T“ > EntfP**

Außendienstmitarbeiter A kommt (nur) jeden Freitag in die Hauptstelle seines Arbeitgebers, der er auch dienstrechtlich zugeordnet ist.

Folge:

Eine Tätigkeitsstätte liegt vor. Deshalb kommt für die Fahrt freitags zur Hauptstelle nur der Ansatz der Entfernungspauschale in Betracht.

Keinen verfassungsrechtlichen Bedenken unterliegt nach Auffassung des BFH (Beschlüsse v. 15.11.2016 - VI R 4/15, BStBl. II 2017, 228, bzw. VI R 48/15, BFH/NV 2017, 284), dass durch die Entfernungspauschale für Fahrten zur Arbeit die übersteigenden sowie außergewöhnlichen Aufwendungen abgegolten werden. Die Verfassungsmäßigkeit des nicht kostendeckenden Kilometer-Pauschbetrags stehe nicht in Frage. Eine Verletzung des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG sei auch nicht dadurch gegeben, dass die Vorschrift den Benutzern eines Pkw für die Fahrten zur Arbeit den vollen Abzug der tatsächlich entstandenen Fahrtaufwendungen versagt, den Benutzern öffentlicher Verkehrsmittel aber gestattet. Die Verfassungsbeschwerde 2 BvR 308/17 gegen BFH VI R 4/15 wurde vom BVerfG nicht zur Entscheidung angenommen.

Zur Entlastung von Pendlern wurde - befristet vom 1.1.2021 bis zum 31.12.2023 - die Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer zunächst um 5 Cent auf **35 Cent** angehoben. Zusätzlich wird sich in den Jahren 2024 bis 2026 die Pauschale ab dem 21. km um weitere 3 Cent auf insgesamt 0,38 € erhöhen.

Ein höherer Betrag als 4.500 € ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt. Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können weiterhin angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen.

### Beispiel

Max Meier fährt täglich mit seinem Pkw eine Strecke von 40 Kilometer von zu Hause zu seiner Arbeitsstelle. Bei 220 Arbeitstagen hat er 2021 Anspruch auf folgende Entfernungspauschale:

$220 \text{ Tage} \times 20 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 1.320 \text{ €} + 220 \text{ Tage} \times 20 \text{ km} \times 0,35 \text{ €} = 1.540 \text{ €}$ , Summe 2.860 €.

**Hinweis:** Bei Auswärtstätigkeiten, für die der Arbeitnehmer einen eigenen Pkw nutzt, kann ohne Einzelnachweis 2021 weiterhin pauschal nur ein Km-Satz von 0,30 € je gefahrenen Kilometer berücksichtigt werden.

Die befristete Anhebung der Entfernungspauschale wird entsprechend auch auf Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung übertragen (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 und 5 EStG).

### (Erhöhte) Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Kalenderjahr	Für die ersten 20 km pro Entfernungskilometer	Ab dem 21. km pro Entfernungskilometer
bis 2020	0,30 €	0,30 €
2021 bis 2023	0,30 €	0,35 €
2024 bis 2026	0,30 €	0,38 €
Ab 2027	0,30 €	0,30 €

## Aufwendungsersatz durch Arbeitgeber

Der Arbeitgeber kann für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Fahrten zur Arbeitsstelle die Lohnsteuer pauschal mit 15 % erheben. Durch die Anhebung der Entfernungspauschale ergeben sich ab 2021 für Arbeitgeber insoweit auch mehr finanzielle Spielräume. Die Höhe des Pauschalsteuersatzes bleibt unverändert.

### Beispiel 1

P nutzt an 180 Tagen für die Strecke von zu Hause zur Arbeitsstelle (50 km) seinen privaten Pkw. Der Arbeitgeber zahlt ihm hierfür einen monatlichen **Zuschuss** in Höhe von 250 €.

Entfernungspauschale 2021:  $180 \text{ Tage} \times 20 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 1.080 \text{ €} + 180 \text{ Tage} \times 30 \text{ km} \times 0,35 \text{ €} = 1.890 \text{ €}$ , Summe 2.970 €. Der Zuschuss kann bis zur Höhe der Entfernungspauschale von 2.970 € pauschal mit 15 % vom Arbeitgeber versteuert werden. 30 € sind individuell zu versteuern (3.000 € - 2.970 €). Die pauschal besteuerten Bezüge mindern allerdings die Entfernungspauschale des Arbeitnehmers bei dessen Einkommensteuerveranlagung.

### Beispiel 2

H nutzt einen **Firmenwagen** (Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung 35.550 €) für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Entfernung 35 km). Es ergibt sich folgender monatlich zu versteuernder Vorteil:  $0,03 \% \times 35.500 \text{ €} \times 35 \text{ km} = 372,75 \text{ €}$ .

Der Arbeitgeber kann die LSt mit 15 % pauschalieren, soweit der Arbeitnehmer WK geltend machen könnte. Dabei kann der Arbeitgeber aus Vereinfachungsgründen von 15 Arbeitstagen monatlich ausgehen.

#### 2020:

mtl. maximal pauschalierbarer Betrag:  $0,30 \text{ €} \times 35 \text{ km} \times 15 \text{ Arbeitstage} = 157,50 \text{ €}$ ;

zur individuellen Versteuerung als laufender Lohn verbleiben 215,25 €.

#### 2021:

mtl. maximal pauschalierbarer Betrag:

$0,30 \text{ €} \times 20 \text{ km} \times 15 \text{ Arbeitstage} = 90,00 \text{ €}$

+  $0,35 \text{ €} \times 15 \text{ km} \times 15 \text{ Arbeitstage} = 78,75 \text{ €}$ , Summe 168,75 €;

zur individuellen Versteuerung als laufender Lohn verbleiben 204,00 €.

Der Arbeitgeber kann ab Januar 2021 den individuell zu versteuernden Wert für die Firmenwagenüberlassung um 11,25 € mindern.

**Hinweis:** Von 180 Tagen kann auch trotz der Corona-Krise und möglicherweise geringeren Zahl an Fahrten weiterhin bei der Pauschalierung ausgegangen werden. Kommt es bei der ESt-Veranlagung zum Ansatz der tatsächlichen Fahrten (0,002%-Methode) kommt eine Korrektur bei der Pauschalierung gleichwohl nicht in Betracht.

**Lohnsteuerpauschalierung und Firmenwagennutzung: Zahl der Tage**

Darf der Arbeitnehmer den Firmenwagen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen, so kann der Arbeitgeber diesen Sachbezug pauschal nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG mit 15 % versteuern. Die Pauschalierung wird der Höhe nach begrenzt auf die Entfernungspauschale, die dem Arbeitnehmer zusteht. Gleichzeitig mindern die pauschal besteuerten Bezüge den Werbungskostenabzug des Arbeitnehmers. Soweit der Sachbezug den nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG als Werbungskosten abzugsfähigen Betrag übersteigt, ist die Pauschalierung ausgeschlossen und daher eine individuelle Versteuerung durchzuführen. Auch hier wird die Grundannahme unterstellt, dass der Arbeitnehmer an 15 Tagen monatlich zur ersten Tätigkeitsstätte fährt und dem Arbeitgeber zugestanden, aus Vereinfachungsgründen die abzugsfähige Entfernungspauschale ausgehend von 15 Arbeitstagen im Monat zu ermitteln (BMF-Schreiben vom 31.10.2013, BStBl. I, 1376, Tz. 5.2).

Diese Auffassung hat auch während der Corona- Situation Bestand. Der Arbeitgeber darf daher aus Vereinfachungsgründen den Höchstbetrag auch dann mit 15 Arbeitstagen im Monat pauschalieren, wenn der Arbeitnehmer aufgrund von Kurzarbeit oder Homeoffice tatsächlich nur seltener zur ersten Tätigkeitsstätte gefahren ist und daher auch tatsächlich nur geringere Werbungskosten entstehen. Den tatsächlich pauschal besteuerten Sachbezug hat der Arbeitgeber in Zeile 18 der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen (§ 41b Abs. 1 Nr. 7 EStG). I. R. der Einkommensteuerveranlagung mindert dieser Betrag die abzugsfähige Entfernungspauschale. Übersteigt der pauschal besteuerte Arbeitslohn die abzugsfähige Entfernungspauschale, weil der Arbeitgeber von der Vereinfachungsregelung Gebrauch gemacht hat, der Arbeitnehmer aber tatsächlich an weniger als 180 Tagen im Jahr Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte durchgeführt hat, so verbleibt insoweit kein Werbungskostenabzug mehr. Die Pauschalierung ist jedoch nicht rückgängig zu machen.

Wird hingegen bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren der geldwerte Vorteil für die Kfz-Gestellung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mittels Einzelbewertung (0,002 %-Methode) ermittelt, so besteht kein Anlass für eine

Vereinfachungsregelung. Der Arbeitgeber hat in diesem Fall der Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG die vom Arbeitnehmer erklärte Anzahl der tatsächlichen Tage zugrunde zu legen (BMF-Schreiben vom 04.04.2018, BStBl. I, 592, Rz. 10).

Wechselt der Arbeitnehmer erst im Veranlagungsverfahren zur Einzelbewertung, führt dies nicht zur Änderung der ursprünglich vorgenommenen Pauschalierung. Der Arbeitgeber konnte durch Anwendung der pauschalen Zuschlagsregelung (0,03 %-Methode) von der Vereinfachungsregelung Gebrauch machen und der Ermittlung der Entfernungspauschale 15 Tage pro Monat zugrunde legen. Die Pauschalierung ist nachträglich nicht zu korrigieren.

Bei der **Veranlagung** zur Einkommensteuer des Arbeitnehmers kann es ggf. aber dazu kommen, dass die im laufenden Kalenderjahr durch den Arbeitgeber durchgeführte Pauschalierung der Fahrtkostenzuschüsse zur Nachforderung von Lohnsteuer führt.

### **Beispiel:**

AG überlässt seinem Arbeitnehmer in 2020 ein Fahrzeug mit einem BLP von 40.000 €. Die Entfernung Wohnung – erste Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers beträgt 20 km. Der AG versteuert die Privatnutzung des Fahrzeuges, § 8 Abs. 2 S. 2 EStG:  $40.000 \text{ €} \times 1\% = 400 \text{ €} \times 12 \text{ Monate} = 4.800 \text{ €}$ .

Hinsichtlich der Versteuerung der Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte, § 8 Abs. 2 S. 3 EStG macht der Arbeitgeber von der Möglichkeit der Pauschalierung Gebrauch, § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG.

Es wurden im laufenden Jahr 2020 folgende Beträge vom AG pauschaliert versteuert:  $15 \text{ Tage} \times 12 \text{ Monate} \times 20 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 1.080 \text{ €}$ .

Ab April 2020 ist der Arbeitnehmer coronabedingt verstärkt im Homeoffice tätig. In 2020 hat der ArbN. lediglich an 124 Tagen nachweislich Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte durchgeführt, die im Rahmen der Veranlagung als Werbungskosten geltend gemacht werden. Die seitens des Arbeitgebers pauschalierten Fahrtkostenzuschüsse sind in Nr. 18 der Lohnsteuerbescheinigung zu bescheinigen und zu übermitteln (§ 41b Abs. 1 Nr. 7 EStG).

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer werden die erklärten Werbungskosten für Fahrtkosten um die pauschal gezahlten Fahrtkostenzuschüsse ggf. bis auf 0 € gekürzt:

Werbungskosten 124 Tage x 20 km x 0,30 €	744 €
abzüglich pauschal versteuerte Fahrtenkostenzuschüsse max.	744 €
	-----
verbleibender Werbungskostenabzug	0 €

**ggfs. nachträglicher stpfl. individuell zu versteuernder Lohn**

1.080 € - 744 €	336 €
-----------------	-------

Eine Abweichung von der Grundannahme, dass der Arbeitnehmer an 15 Tagen monatlich zur ersten Tätigkeitsstätte fährt und dem Arbeitgeber zugestanden wird, aus Vereinfachungsgründen die abzugsfähige Entfernungspauschale ausgehend von 15 Arbeitstagen im Monat zu ermitteln (BMF-Schreiben vom 31.10.2013, BStBl. I, 1376, Tz. 5.2) wurde im Hinblick auf die Corona-Krise und die vermehrte Tätigkeit im Homeoffice auf Bund-Länder-Ebene diskutiert. Im Ergebnis hält man zunächst an der Vereinfachungsregel fest.

### 2.1.2 Neue Mobilitätsprämie ab 2021

Nicht jeder Arbeitnehmer profitiert über die Steuer von der erhöhten Entfernungspauschale, wenn er etwa gar keine individuelle Steuer zahlen muss. Pendler mit eher geringem Einkommen, die mit ihrem zu versteuernden Einkommen innerhalb des Grundfreibetrags liegen, erhalten ab 2021 bis 2026 daher die Möglichkeit, alternativ zu den erhöhten Entfernungspauschalen von 35 Cent ab dem 21. Entfernungskilometer eine sog. Mobilitätsprämie in Höhe von 14 % dieser erhöhten Pauschale zu erhalten. 14 % entspricht dem Eingangssteuersatz im Einkommensteuertarif. Hierdurch sollen also auch diejenigen Bürger entlastet werden, bei denen ein höherer Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug zu keiner entsprechenden steuerlichen Entlastung führt.

In die Bemessungsgrundlage der Mobilitätsprämie werden die vollen 35 Cent ab dem 21. Entfernungskilometer einbezogen und nicht nur der aktuelle Erhöhungsbetrag von 5 Cent. Damit sollen diese Geringverdiener spürbar entlastet werden. Sie werden den Pendlern gleichgestellt, die mit ihrem zu versteuernden Einkommen oberhalb des Grundfreibetrags liegen. Eine Begünstigung ergibt sich für Arbeitnehmer sowohl bei den Werbungskosten als auch bei der Mobilitätsprämie allerdings nur, soweit sich die 35 Cent ab dem 21. Entfernungskilometer wegen Überschreitens des Arbeitnehmer-Pauschbetrags auch steuermindernd auswirken bzw. ausgewirkt hätten (§§ 101 bis 109 EStG).

Die Mobilitätsprämie wird auf Antrag im Rahmen einer Einkommensteuerveranlagung gewährt/festgesetzt (§ 105 EStG). Sie wird nicht über den Arbeitgeber abgewickelt.

#### Beispiel 1

A fährt an 150 Tagen von seiner Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte (= 40 Entfernungskilometer). Die übrigen Werbungskosten betragen 500 €. Sein zu versteuerndes Einkommen 2021 beträgt 7.000 €.

Es ergibt sich für 2021 folgende Entfernungspauschale:

150 Tage x 20 Kilometer x 0,30 € =	900 €
150 Tage x 20 Kilometer (für den 21. bis 40.) x 0,35 € =	1.050 €
Summe	1.950 €
übrige Werbungskosten	500 €
Werbungskosten insgesamt	2.450 €

Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 € wird um 1.450 € überschritten. Die erhöhte Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer beträgt 1.050 €. Das zu versteuernde Einkommen von 7.000 € unterschreitet den für 2021 maßgebenden Grundfreibetrag von 9.744 € um 2.744 €.

Die erhöhte Entfernungspauschale liegt innerhalb dieses Betrags, um den das zu versteuernde Einkommen den Grundfreibetrag unterschreitet und hat insoweit zu keiner steuerlichen Entlastung geführt. Bemessungsgrundlage für die Mobilitätsprämie sind somit 1.050 €. Die Mobilitätsprämie beträgt 14% von 1.050 € = **147 €**.

### Beispiel 2

B fährt an 150 Tagen von seiner Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte (= 40 Entfernungskilometer). Die übrigen Werbungskosten betragen 0 €. Sein zu versteuerndes Einkommen 2021 beträgt 8.744 €.

Es ergibt sich für 2021 folgende Entfernungspauschale:

150 Tage x 20 Kilometer x 0,30 € =	900 €
150 Tage x 20 Kilometer (für den 21. bis 40.) x 0,35 € =	1.050 €
Summe	1.950 €
übrige Werbungskosten	0 €
Werbungskosten insgesamt	1.950 €

Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 € wird um 950 € überschritten. Davon entfallen auf die erhöhte Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer 950 €.

Das zu versteuernde Einkommen in Höhe von 8.744 € unterschreitet den Grundfreibetrag von 9.744 € um 1.000 €. Die erhöhte Entfernungspauschale liegt innerhalb dieses Betrags, um den das zu versteuernde Einkommen den Grundfreibetrag unterschreitet und hat insoweit zu keiner steuerlichen Entlastung geführt. Bemessungsgrundlage für die Mobilitätsprämie sind somit 950 €. Die Mobilitätsprämie beträgt 14% von 950 € = **133 €**.

### Neue Mobilitätsprämie im Überblick

- Bemessungsgrundlage für die Mobilitätsprämie sind grundsätzlich die erhöhten Entfernungspauschalen von 35 Cent ab dem 21. Entfernungskilometer.
- Ein Anspruch besteht nur, soweit das zu versteuernde Einkommen, welches sich unter Berücksichtigung der erhöhten Entfernungspauschalen ergibt, unterhalb des Grundfreibetrags liegt.
- Die Mobilitätsprämie gilt zudem bei Arbeitnehmern nur, soweit deren gesamte Werbungskosten den Pauschbetrag von 1.000 € übersteigen.

Vgl. Aufsatz Schmitt „Erhöhte Entfernungspauschale für Fernpendler und Mobilitätsprämie für Geringverdiener“, NWB 2021, 716.



### 2.1.3 Exkurs: Halbe Entfernungspauschale

Der BFH hat sich mit der Höhe der Entfernungspauschale auseinandergesetzt, wenn der Arbeitnehmer nicht am selben Tag zur Arbeitsstelle hin- und wieder zurückfährt (Urteil vom 12.6.2020 - VI R 42/17, BStBl. II 2020, 473).

Die Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gilt arbeitstäglich zwei Wege (einen Hin- und einen Rückweg) ab. Legt ein Arbeitnehmer nur einen Weg zurück, so ist nur die Hälfte der Entfernungspauschale je Entfernungskilometer und Arbeitstag als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Einzelbewertung der jeweiligen Fahrt mit der hälftigen Entfernungspauschale erfolgt in Fällen, in denen der Hin- und Rückweg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an verschiedenen Arbeitstagen durchgeführt wird oder der Steuerpflichtige z.B. nach einer Fahrt von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte eine Auswärtstätigkeit antritt und von dieser unmittelbar nach Hause zurückkehrt oder eine Auswärtstätigkeit unmittelbar von zu Hause aus antritt, anschließend seine erste Tätigkeitsstätte aufsucht und von dort wieder nach Hause fährt.

#### Beispiel

Flugkapitän F fährt in der Regel montags morgens von zu Hause mit seinem Pkw zu seinem Heimatflughafen, der als erste Tätigkeitsstätte festgelegt wurde (Entfernung 100 km). In der Woche ist er auf verschiedenen Flugrouten unterwegs. Zum Wochenende kommt er jeweils wieder nach Hause.

F steht 2021 wöchentlich folgende Entfernungspauschale zu:

Hinfahrt Montag:

$$(20 \text{ km} \times 0,15 \text{ €}) + (80 \text{ km} \times 0,175 \text{ €}) = 17 \text{ €}$$

Rückfahrt Freitag:

$$(20 \text{ km} \times 0,15 \text{ €}) + (80 \text{ km} \times 0,175 \text{ €}) = 17 \text{ €}$$

Gesamte Entfernungspauschale für einen Hin- und Rückweg = 34 €.

### Halbe Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Kalenderjahr	Für die ersten 20 km pro Entfernungskilometer (hälftige Strecke)	Ab dem 21. km pro Entfernungskilometer (hälftige Strecke)
bis 2020	0,15 €	0,15 €
2021 bis 2023	0,15 €	0,175 €
2024 bis 2026	0,15 €	0,19 €

#### 2.1.4 Exkurs: Unfallbedingte Krankheitskosten auf dem Weg zur Arbeit

Durch die Entfernungspauschale sind grundsätzlich sämtliche fahrzeug- und wegstreckenbezogenen Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entstehen. Nach der Rechtsprechung des BFH gilt dies auch für Unfallkosten (z.B. Reparaturaufwendungen am Kraftfahrzeug), die Finanzverwaltung ist hier jedoch eigentlich großzügiger und lässt solche Unfallkosten neben der Entfernungspauschale zum Abzug als Werbungskosten grundsätzlich zu. Der BFH erkennt allerdings andere Aufwendungen, insbesondere unfallbedingte Krankheitskosten, die aufgrund eines Wegeunfalls zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entstanden sind, neben der Entfernungspauschale als allgemeine Werbungskosten an (BFH-Urteil vom 19.12.2019 - VI R 8/18, BStBl. II 2020, 291). Es handelt sich hierbei gerade nicht um fahrzeug- oder wegstreckenbezogene Aufwendungen und somit auch nicht um berufliche Mobilitätskosten, für die die Entfernungspauschale gilt. Im Streitfall erlitt die Arbeitnehmerin durch einen Verkehrsunfall auf dem Weg von der ersten Tätigkeitsstätte nach Hause erhebliche Verletzungen. Die hierdurch verursachten und nicht von der Berufsgenossenschaft übernommenen Kosten (auch Operationskosten oberhalb der der Fallpauschale) waren daher als Werbungskosten abziehbar.

### 2.1.5 Exkurs: Taxikosten

**Taxi als öffentliches Verkehrsmittel:** Nutzt ein Arbeitnehmer für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ein Taxi, sind – über die Entfernungspauschale hinaus – die tatsächlichen Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Ob ein Taxi als öffentliches Verkehrsmittel i. S. des § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG anzusehen ist, ist umstritten (bejahend FG Thüringen v. 25.9.2018 - 3 K 233/18, NWB KAAAH-12591; ablehnend FG Niedersachsen v. 5.12.2018 - 3 K 15/18, NWB AAAAH-10059, EFG 2019, 344; bejahend FG Thüringen v. 22.10.2019 – 3 K 490/19, EFG 2020, 348, Revision VI R 26/20).

### **Entfernungspauschale, Home-Office-Pauschale und Zeitfahrkarten**

Die tatsächlich geleisteten Aufwendungen für eine Zeitfahrkarte zur Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können als Werbungskosten geltend gemacht werden, soweit sie die insgesamt im Kalenderjahr ermittelte Entfernungspauschale übersteigen. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer eine Zeitfahrkarte in Erwartung der regelmäßigen Benutzung für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte erworben hat, er die Zeitfahrkarte dann aber aufgrund der Tätigkeit im Homeoffice nicht im geplanten Umfang verwenden kann. Eine Aufteilung dieser Aufwendungen auf einzelne Arbeitstage hat nicht zu erfolgen (FinMin Thüringen v. 17.2.2021 S 1901-2020 Corona – 21.15, 30169/2021, DB 2021, 487).

## 2.2 Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeiten

Tätigkeiten an allen anderen als der ersten Tätigkeitsstätte führen lohnsteuerlich grundsätzlich zu **Reisekosten**. Für den Abzug der Fahrtkosten als Reisekosten findet sich in § 9 Absatz 1 Satz 3 Nr. 4a EStG eine gesetzliche Grundlage. Bei beruflich veranlassten Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Familienheimfahrten sind, können die Fahrtkosten mit den tatsächlich entstandenen Aufwendungen berücksichtigt werden.

Bei der Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Fahrzeugs ist dafür ein km-Satz auf Grundlage der für einen Zeitraum von zwölf Monaten ermittelten Gesamtkosten für das genutzte Fahrzeug zu errechnen (R 9.5 LStR). Dieser kann so lange angesetzt werden, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern. Zusätzlich wurde bei den Fahrtkosten - anstelle der bisherigen Verwaltungsregelungen - gesetzlich klargestellt, dass der ArbN anstelle der tatsächlichen Aufwendungen aus Vereinfachungsgründen typisierend je nach Art des benutzten Verkehrsmittels, z. B. PKW oder Motorrad, auch einen pauschalen km-Satz für jeden gefahrenen Kilometer als WK ansetzen kann. Dieser **pauschale Kilometersatz** entspricht dabei dem für das jeweils benutzte Beförderungsmittel als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzten Betrag. Wird der pauschale Kilometersatz angesetzt, ist eine Prüfung der tatsächlichen Kilometerkosten entbehrlich. Bei der Nutzung eines Kfz können dabei **0,30 Euro je gefahrenen Kilometer** berücksichtigt werden.

Die km-Sätze gelten für

- Fahrten von der Wohnung oder ersten Tätigkeitsstätte zur auswärtigen Tätigkeitsstätte und/oder zur Unterkunft am Ort der Auswärtstätigkeit,
- Fahrten zwischen mehreren auswärtigen Tätigkeitsstätten
- Fahrten zwischen Unterkunft am Ort der auswärtigen Tätigkeitsstätte (oder Einzugsgebiet) zur Tätigkeitsstätte.

**Hinweis:** Eine (steuerfreie) Pauschale für eine **Fahrradbenutzung** bzw. für die **Mitnahme von Kollegen** ist seit 2014. Bei einem **Elektrofahrrad** kommt der km-Satz von 0,30 € je gefahrenen km nicht in Betracht, da es sich nicht um einen „Kraftwagen“ handelt. Der für andere motorbetriebene Fahrzeuge geltende km-Satz von 0,20 € je gefahrenen km kann im Übrigen nur dann steuerfrei erstattet werden,

wenn das Elektrofahrrad verkehrsrechtlich als Kfz einzuordnen ist, z.B. weil der Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt.

<b>Berücksichtigung der tatsächlichen Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeiten</b>	
Pauschaler Kilometersatz z.B. 0,30 Euro bei Pkw-Nutzung	oder
individuell über einen Zeitraum von 12 Monaten ermittelter Kilometersatz	

**Wichtig:** Durch den Hinweis auf das BRKG ist die **Mitnahmeentschädigung** von 0,02 € bzw. 0,001 € entfallen und der pauschale Ansatz bei einem Fahrrad (bisher 0,05 €) ab 2014 nicht mehr möglich. Die Mitnahmeentschädigung stellt auf der Einnahmenseite im Rahmen des § 22 Nr. 5 EStG bis zu 255 € jährlich eine steuerfreie Einnahme dar.

**Beispiel: Tatsächliche Fahrtkosten bei 1x wöchtl. Auswärtstätigkeit**  
 Lagerist L aus Münster wird in der Woche im Hauptlager in Münster und freitags in der Filiale in Dortmund eingesetzt.

Folge:

Erste Tätigkeitsstätte ist Münster. Die Fahrt freitags nach Dortmund mit dem eigenen Kfz kann L mit 0,30 Euro je gefahrenen Kilometer abrechnen. Würde er für ein Jahr die Gesamtkosten seines Fahrzeugs ermitteln und daraus über die Jahresfahrleistung einen durchschnittlichen Kilometersatz ermitteln, würde dieser bei der heutigen Kostenlage sicherlich höher als der pauschale Ansatz von 0,30 Euro sein. Auch die Abschreibung fließt ja mit in die Gesamtkosten ein. Diese beträgt für Fahrzeuge derzeit 6 Jahre.

<b>Fahrzeug</b>	<b>Pauschaler Kilometersatz (Euro pro gefahrenen km)</b>
Kraftwagen (Pkw)	<b>0,30 Euro Mitnahmeentschädigung = --</b>
Motorrad/Motorroller	<b>0,20 Euro</b>
Moped/Mofa	<b>0,20 Euro</b>
Fahrrad	-----

Der Ansatz der pauschalen Kilometersätze nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 2 EStG anstelle der tatsächlichen Aufwendungen für sonstige berufliche Fahrten kommt nicht in Betracht, wenn der Stpfl. ein regelmäßig verkehrendes Beförderungsmittel i.S. des § 4 Abs. 1 BRKG benutzt (BFH v. 11.2.2021 - VI R 50/18, BStBl. II 2021, 440).

Vergütungen des Arbeitgebers für Fahrtkosten anlässlich einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit können unter den genannten Voraussetzungen auch nach § 3 Nr. 13 oder Nr. 16 EStG steuerfrei geleistet werden.

**Hinweis:** Wird dem ArbN für die Auswärtstätigkeit im Rahmen seines Dienstverhältnisses ein Kfz zur Verfügung gestellt, darf der Arbeitgeber die pauschalen km-Sätze nicht – auch nicht teilweise – erstatten!

Die pauschalen Kilometersätze für die Benutzung von Kraftfahrzeugen im Rahmen von Auswärtstätigkeiten sind in § 9 Absatz 1 Satz 3 Nr. 4a EStG gesetzlich geregelt und gelten demzufolge unvermindert auch dann, wenn der Arbeitnehmer keine eigene **Fahrzeug-Vollversicherung**, sondern der Arbeitgeber eine Dienstreise-Kaskoversicherung für ein Kraftfahrzeug des Arbeitnehmers abgeschlossen hat (BMF v. 9.9.2015 IV C 5 - S 2353/11/10003, BStBl. I 2015, 734). Hat der Arbeitgeber eine Dienstreise-Kaskoversicherung für die seinen Arbeitnehmern gehörenden Kraftfahrzeuge abgeschlossen, so führt die Prämienzahlung des Arbeitgebers auch weiterhin nicht zum Lohnzufluss bei den Arbeitnehmern

Aufwendungen für **Besuchsfahrten** eines Ehepartners zur auswärtigen Tätigkeitsstätte des anderen Ehepartners sind auch bei einer längerfristigen Auswärtstätigkeit des anderen Ehepartners grundsätzlich nicht begünstigt (BFH v. 22.10.2015 - VI R 22/14, BStBl. II 2016, 179).

**Beispiel:** A aus Dresden ist auf einer Großbaustelle in Polen tätig. Nur alle zwei Wochen kann er nach Hause. An dem anderen Wochenende besucht ihn seine Ehefrau.

Folge: Die Besuchsfahrten der Ehefrau können nicht als Reisekosten geltend gemacht werden.

**Praxishinweis:** Wegen der gesetzlichen Festlegung auf den km-Satz von 0,30 € entfiel die Prüfung der sog. offensichtlich **unzutreffenden Besteuerung** bei einer Jahresfahrleistung ab 40.000 km.

### **Kostenabzug für Dienstreisen mit dem Privatflugzeug:**

Nutzt der Steuerbürger ein selbst gesteuertes Privatflugzeug für Dienstreisen, kann es sich bei den Flugkosten um Aufwendungen handeln, die die Lebensführung i.S. der § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7, § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG berühren. Ob ein unangemessener beruflicher Aufwand vorliegt, ist danach zu beurteilen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Steuerzahler die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte (Urteil des BFH vom 19.1.2017 - VI R 37/15, BStBl. II 2017, 526). Ein Kostenabzug ist aber auf keinen Fall gänzlich zu versagen. Der BFH hat geurteilt, dass, wenn ein beruflicher Anlass vorliegt, aus der Wahl des Verkehrsmittels grundsätzlich keine private Veranlassung der Reisekosten abgeleitet werden könne. Private Motive stehen dem Kostenabzug nicht entgegen, wenn objektiv feststeht, dass die Aufwendungen nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind. Der BFH hob deshalb das FG-Urteil auf und verwies den Fall an das FG zurück. Sollte das FG zu dem Schluss kommen, dass die Kosten unangemessen waren, müsste es den angemessenen Teil der Kosten ermitteln und insoweit zum Abzug zulassen. Dabei dürfte es sachgerecht sein, auf durchschnittliche Reisekosten (einschließlich Nebenkosten) zurückzugreifen.

### **Hinweis zu Wegstreckenentschädigungen aus öffentlichen Kassen:**

Die aus öffentlichen Kassen gezahlten Wegstreckenentschädigungen sind grds. gem. § 3 Nr. 13 EStG steuerfrei. R 3.13 Abs. 2 Satz 2 LStR: Reisekostenvergütungen liegen auch vor, soweit sie auf Grund von Tarifverträgen oder anderen Vereinbarungen (z.B. öffentlich-rechtliche Satzung) gewährt werden, die den reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes oder eines Landes **dem Grund und der Höhe nach vollumfänglich** entsprechen.

Ab dem 1.1.2015 ist somit eine Differenzierung bei den einzelnen Aufwendungen nicht mehr möglich ist, d. h., dass sich z. B. eine Sparkasse in NRW nicht nur für die Fahrtkosten auf die Bayerische Wegstreckenentschädigung von 35 Cent berufen kann, sondern dann das Bayerische Reisekostenrecht vollumfänglich - also für sämtliche Aufwendungsarten incl. Verpflegungsmehraufwendungen – anzuwenden ist.

### 2.3 Entfernungspauschale für Fahrten zu demselben Ort (Sammelpunkt)

Liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor und bestimmt der Arbeitgeber durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung, dass der Arbeitnehmer sich dauerhaft typischerweise arbeitstäglich an einem festgelegten Ort, der die Kriterien für eine erste Tätigkeitsstätte nicht erfüllt (z. B. Treffpunkt für einen betrieblichen Sammeltransport, das Busdepot, der Fährhafen), einfinden soll, um von dort seine unterschiedlichen eigentlichen Einsatzorte aufzusuchen oder von dort seine berufliche Tätigkeit aufzunehmen, werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu diesem vom Arbeitgeber festgelegten Ort wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt. Für diese Fahrten dürfen Fahrtkosten nur über die Entfernungspauschale berücksichtigt werden. Dies gilt auch dann, wenn die Fahrten an einer dem Arbeitsplatz näher gelegenen Wohnung unterbrochen werden (BFH v. 14.9.2020 – VI B 64/19, BFH/NV 2021, 306).

Diese Regelung betrifft z.B. die Fahrten eines Busfahrers zum Busdepot. Der Busfahrer hat im Busdepot zwar in der Regel keine erste Tätigkeitsstätte, gleichwohl hat er für die Fahrt dorthin nur Anspruch auf die Entfernungspauschale (vgl. R 9.10 Abs. 4 LStR). Es handelt sich nicht um Reisekosten (R 9.5 Satz 6 LStR).

Bei dem Anspruch auf die Verpflegungsmehraufwendungen bleibt es bei den allgemeinen Regelungen. Danach beginnt etwa bei einem Busfahrer die Abwesenheitszeit bereits mit dem Verlassen der Wohnung und nicht erst mit Verlassen des Busdepots zu laufen.

<b>Fahrt zu typischerweise arbeitstäglich demselben Ort, z.B.</b> - Busdepot oder - Betriebsgelände als Treffpunkt zur Weiterfahrt zu Baustellen	<b>=&gt; Ansatz nur der Entfernungspauschale</b>
--	--

**Wichtig: Arbeitstäglich bedeutet ständig bis auf Urlaub, Krankheit, Fortbildung!**



Das **FG Nürnberg** hat mit Urteilen vom 13.5.2016 bzw. 8.7.2016 erste klarstellende Urteile zum sog. „**Sammelpunkt**“ veröffentlicht. Ordnet der Arbeitgeber an, dass der Arbeitnehmer sich typischerweise arbeitstäglich an einem dauerhaft festgelegten Ort, der das Kriterium für eine erste Tätigkeitsstätte nicht erfüllt, einfinden soll, um von dort seine unterschiedlichen eigentlichen Einsatzorte aufzusuchen oder dort die Arbeit aufzunehmen, werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu diesem, vom Arbeitgeber festgelegten Ort wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt. Es kann dann nur die Entfernungspauschale berücksichtigt werden.

Mit Urteil vom 13.5.2016 hat das FG Nürnberg entschieden (Az. 4 K 1536/15, EFG 2016, 1240), dass ein LKW-Fahrer, welcher den Firmensitz jeden Tag aufsuchen muss, um von dort aus seine berufliche Tätigkeit (Fahrtätigkeit) aufzunehmen, nur die Entfernungspauschale geltend machen kann (Annahme eines sog. „Sammelpunktes“). Maßgebend ist die Anweisung des jeweiligen Arbeitgebers, den LKW typischerweise arbeitstäglich von seinem Standort am Betrieb abzuholen.

Ergänzend mit Urteil vom 8.7.2016 hat das FG Nürnberg klargestellt (Az. 4 K 1836/15), dass es andererseits nicht ausreichend ist, wenn die betriebliche Einrichtung nur unregelmäßig, d.h. nicht arbeitstäglich aufzusuchen ist. Die Fahrten zum Betrieb können dann als Reisekosten berücksichtigt werden. Insoweit können die tatsächlichen Fahrtkosten mit ggf. pauschal 0,30 € je gefahrenen Kilometer statt der Entfernungspauschale von nur 0,30 € je Entfernungskilometer angesetzt werden.

**Reisekosten; Sammelpunkt ;  
§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG**

**Erste Rechtsprechung:**

- a) FG Nürnberg v. 13.5.2016 4 K 1536/15: LKW-Fahrer für Transport von Schüttgütern mit täglichem Dienstbeginn (=Abholen des Lkw) in der Firma = „S“  
b) FG Nürnberg v. 8.7.2016 4 K 1836/15: Monteur nur einmal in der Woche in der Firma = kein „S“

**Beispiel 1:** Pilot P fährt jeden Morgen zum Flughafen in Düsseldorf, um täglich nach München und zurück zu fliegen => „Sammelpunkt“ (wenn nicht 1. „T“)

**Beispiel 2:** Auslieferungsfahrer A ist montags morgens kurz im Betrieb und dann bis mittwochs unterwegs; donnerstags und freitags wieder Dienstbeginn im Betrieb => kein „Sammelpunkt“

**Beispiel 1: Fahrtätigkeit**

Bus- oder LKW-Fahrer haben regelmäßig keine erste Tätigkeitsstätte. Lediglich, wenn dauerhaft und typischerweise arbeitstäglich ein vom Arbeitgeber festgelegter Ort aufgesucht werden soll, werden die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort/Sammelpunkt gleichbehandelt mit den Fahrten von der Wohnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte.

**Beispiel 2: Kundendienstmonteure**

Kundendienstmonteure haben ebenfalls in der Regel keine erste Tätigkeitsstätte. Nur dann, wenn dauerhaft und typischerweise arbeitstäglich ein vom Arbeitgeber festgelegter Ort aufgesucht werden soll, werden die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort/Sammelpunkt ebenso behandelt wie die Fahrten von der Wohnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte.

**Praxishinweis:** Treffen sich mehrere Arbeitnehmer typischerweise arbeitstäglich an einem bestimmten Ort, um von dort aus gemeinsam zu ihren Tätigkeitsstätten zu fahren (**privat organisierte Fahrgemeinschaft**), liegt kein Sammelpunkt nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG vor. Es fehlt insoweit an einer arbeits-/dienstrechtlichen Festlegung des Arbeitgebers.

Es werden Entscheidungen des BFH erwartet, die darüber Aufschluss geben sollen, dass die Vorgehensweise, auch dann schon einen Sammelpunkt anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer nicht jeden Tag morgens zunächst den einen Punkt ansteuert, falsch ist. So nimmt das FG Thüringen eine typischerweise arbeitstägliche Anfahrt zu einem Sammelpunkt (Betrieb) an, wenn zwar die Anfahrt nicht an jedem Arbeitstag stattfindet, jedoch immer dann, wenn der Arbeitnehmer von seinem Wohnort aufbricht, um seiner Arbeit binnen eines Tages oder länger während (mit auswärtiger Übernachtung) auf einer Baustelle zu verrichten (Revision VI R 6/19). Lt. FG Thüringen soll im Übrigen das überwiegende Aufsuchen des Sammelpunktes (im Urteilsfall an 177 Tagen im Kj.) schon ausreichen (Revision VI R 14/19).

Der BFH hat inzwischen mit dem Urteil vom **19.4.2021 - VI R 6/19** entgegen der Auffassung des FG Thüringen entschieden, dass ein typischerweise fahrtätiges Aufsuchen nicht ausreicht. Wird der ArbN auch auf mehrtägigen Fernbaustellen eingesetzt, ist lt. BFH dabei entscheidend, ob von vornherein feststand, dass der

Stpfl. nicht nur auf eintägigen Baustellen eingesetzt werden würde, sondern auch auf mehrtägigen Fernbaustellen. Hierfür kann auch die Betriebsstruktur des ArbG eine Rolle spielen. In diesen Fällen läge aus ex ante Sicht kein typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen des Betriebssitzes des ArbG vor. Das Verfahren ist an das FG zurückverwiesen worden. Sollte sich herausstellen, dass es sich bei den mehrtägigen Einsätzen auf Fernbaustellen um nicht absehbare Ausnahmen handeln, wäre lt. BFH der Tatbestand des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG hingegen erfüllt.

Auf die Berücksichtigung von Verpflegungspauschalen oder Übernachtungskosten als Werbungskosten oder den steuerfreien Arbeitgeberersatz hierfür hat diese Festlegung hingegen keinen Einfluss, da der Arbeitnehmer weiterhin außerhalb einer ersten Tätigkeitsstätte und somit auswärts beruflich tätig wird. Es wird keine erste Tätigkeitsstätte fingiert, sondern nur die Anwendung der Entfernungspauschale für die Fahrtkosten von der Wohnung zu diesem Ort sowie die Besteuerung eines geldwerten Vorteils bei Firmenwagengestellung durch den Arbeitgeber nach § 8 Absatz 2 Satz 3 und 4 EStG festgelegt und der steuerfreie Arbeitgeberersatz für diese Fahrten nach § 3 Nr. 16 EStG ausgeschlossen.

Wird eine erste Tätigkeitsstätte festgelegt, entfällt die *Sammelpunktproblematik!*

**Beispiel:**

Mitarbeiter M der Stadt muss auf Anordnung des Arbeitgebers morgens den Betriebshof aufsuchen, um dort seine Kehrmaschine zu übernehmen.

Folge:

Ohne weitere Festlegung hat M am Betriebshof keine erste Tätigkeitsstätte (keine Zuordnung bzw. zeitliche Kriterien nicht erreicht). Die Fahrten zum täglichen Sammelpunkt können nur mit der Entfernungspauschale abgerechnet werden!

Abwandlung:

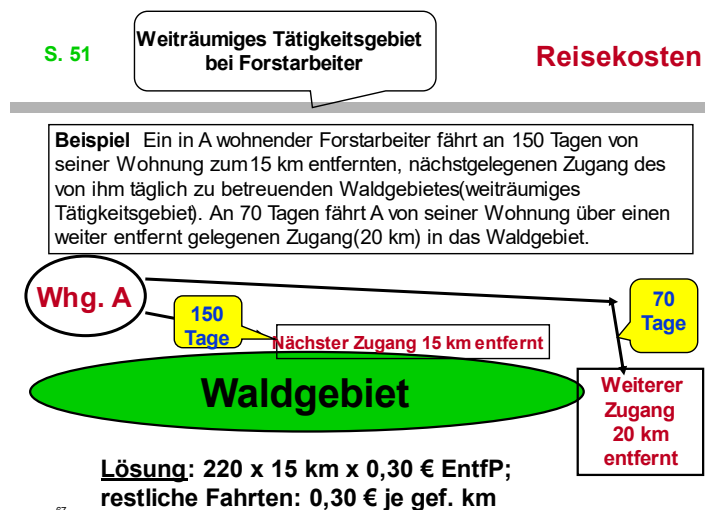
M wird dem Firmensitz arbeitsrechtlich zugeordnet, den er alle zwei Monate zu einer Dienstbesprechung aufsucht.

Folge: Der Firmensitz stellt die erste Tätigkeitsstätte dar. Die täglichen Fahrten zum Betriebshof zur Übernahme des Fahrzeugs können nach Reisekostengrundsätzen abgerechnet werden.

## 2.4 Besonderheiten bei einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet

Hat der Arbeitnehmer seine Tätigkeit typischerweise arbeitstäglich in einem **weiträumigen Tätigkeitsgebiet** auszuüben, gilt die Entfernungspauschale für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Tätigkeitsgebiet ebenfalls (§ 9 Abs.1 Satz 3 Nr. 4a EStG). Für die Fahrten innerhalb des **weiträumigen Tätigkeitsgebietes** gelten die Reisekostensätze (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 4 EStG; Rz. 35f. BMF-Schreiben vom 25.11.2020).

Hat der Arbeitnehmer das weiträumige Tätigkeitsgebiet stets von ein und demselben Zugang aus zu betreten oder zu befahren, so ist für die Fahrten von der Wohnung bis zu diesem Zugang zu dem weiträumigen Arbeitsgebiet die **Entfernungspauschale** zu berücksichtigen. Wird das weiträumige Tätigkeitsgebiet immer von verschiedenen Zugängen aus betreten oder befahren, ist aus Vereinfachungsgründen nur für die Fahrten von der Wohnung zum nächstgelegenen Zugang die Entfernungspauschale anzusetzen. Für die Fahrten von der Wohnung zu den weiter entfernten Zugängen können hingegen die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden.



Ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet liegt in Abgrenzung zu der ersten Tätigkeitsstätte vor, wenn die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche („*Freie Fläche*“) und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder bei einem vom Arbeitgeber bestimmten Dritten ausgeübt werden soll. In einem weiträumigen

Tätigkeitsgebiet werden in der Regel z. B. **Zusteller, Forstarbeiter** tätig (Rz. 42 BMF v. 25.11.2020).

**Praxishinweis:** Hingegen sind z. B. Bezirksleiter und Vertriebsmitarbeiter, die verschiedene Niederlassungen betreuen oder mobile **Pflegekräfte**, die verschiedene Personen in deren Wohnungen in einem festgelegten Gebiet betreuen sowie **Schornsteinfeger**, von dieser Regelung nicht betroffen.

Soll der Arbeitnehmer in mehreren ortsfesten Einrichtungen seines Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines Dritten, die innerhalb eines bestimmten Bezirks gelegen sind, beruflich tätig werden, wird er nicht in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet, sondern an verschiedenen, ggf. ständig wechselnden Tätigkeitsstätten tätig.

**Nur Entfernungspauschale bei Fahrten zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet**



**Weiträumiges Tätigkeitsgebiet, z.B. Forstbezirk, Zustellbezirk**

**Beispiel: Weiträumiges Tätigkeitsgebiet bei Zeitungszustellern**

Der angestellte Zeitungszusteller Z hat seinen Zustellbezirk in einer Nachbarstadt. Die Entfernung von zu Hause bis zum Zustellbezirk beträgt 20 Kilometer.

Folge:

Für diesen Weg gilt nur die Entfernungspauschale.

Für alle Fahrten **innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebietes** oder Fahrten von der Wohnung zu einem weiter entfernten Zugang, sind die tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen oder der sich am Bundesreisekostengesetz orientierende maßgebliche pauschale Kilometersatz.

**Fahrten innerhalb eines weiträumiges Tätigkeitsgebiet  
=> Ansatz der tatsächlichen Kosten!**

Zum **Hafengelände** als erste Tätigkeitsstätte vgl. BFH v. 11.4.2019 - VI R 36/16 und FG Niedersachsen v. 23.7.2020 - 1 K 76/16, EFG 2020, 1844 sowie FG NS v. 3.2.2021 - 4 K 11006/17, EFG 2021, 748, wonach bei einem Leiharbeit-Hafenarbeiter der (Hamburger-)Hafen ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet darstellt (Abgrenzung zu BFH 11.4.2019 - VI R 36/16, aber **Revision VI R 4/21**). Der BFH sieht den Hamburger Hafen für Gesamthafenarbeiter nicht als weiträumiges Tätigkeitsgebiet an (BFH-Urteil vom 11.04.2019 - VI R 36/16, BStBl. II 2019, 543. Der BFH geht vielmehr bei den Arbeitsverhältnissen der Hafendarbeiter jeweils von einer ersten Tätigkeitsstätte aus. Maßgebend hier waren die besonderen Umstände im Urteilsfall: Ein Gesamthafenarbeiter im Hamburger Hafen hat sowohl ein Arbeitsverhältnis zum Gesamthafenbetrieb als auch durch die arbeitstägliche Arbeitsaufnahme bei verschiedenen Hafeneinzelbetrieben begründet. Für die Frage, ob der Gesamthafenarbeiter über eine erste Tätigkeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG verfügt, weil er einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist, kommt es deshalb allein auf das jeweilige mit dem Hafeneinzelbetrieb begründete Arbeitsverhältnis an. Unerheblich ist, dass das Arbeitsverhältnis zu einem Hafeneinzelbetrieb regelmäßig auf einen Tag befristet ist. Denn von einer dauerhaften Zuordnung ist nach § 9 Abs. 4 Satz 3 2. Alt. EStG dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer für die Dauer des (befristeten) Dienst- oder Arbeitsverhältnisses an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung tätig werden soll.

Handelt es sich um eine (**weiträumiges**) **Firmengelände** mit ortsfesten betrieblichen Einrichtungen, liegt (insgesamt) eine erste Tätigkeitsstätte vor (keine Reisekosten). Die gilt auch für ein **Flughafengelände**, auf dem ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber (mit dem Flughafenbetreiber verbundenes Unternehmen) an täglich wechselnden Kontrollstellen zur Durchführung von Sicherheitskontrollen eingesetzt wird.

## 2.5 Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG

Für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte kommt ein steuerfreier Fahrtkostenersatz nicht in Betracht. Allerdings kann ein entsprechender Arbeitgeberersatz mit 15 % pauschal besteuert werden. Dies gilt auch für Fahrten zum **Sammelpunkt** bzw. zu einem **weiträumigen Tätigkeitsgebiet** (vgl. Abschnitt 5 BMF vom 31.10.2013).

### Exkurs: Nachträglicher Antrag auf Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG von Arbeitgeberzuschüssen bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Eine Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG (z.B. für die Zahlung eines Grundbetrags an Verkehrsgesellschaften im Zusammenhang mit Jobtickets) durch den entsprechenden Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber kann durch eine (geänderte) LSt-Anmeldung ausgeübt werden (BFH v. 24.9.2015 - VI R 69/14, BStBl. II 2016, 176). Das Wahlrecht des Arbeitgebers, die Lohnsteuer für geldwerte Vorteile bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG zu pauschalieren, wird nicht durch einen Antrag, sondern durch Anmeldung der mit einem Pauschsteuersatz erhobenen Lohnsteuer ausgeübt. § 40 Abs. 2 EStG ist nicht lex specialis zu § 40 Abs. 1 EStG. Die gesetzliche Regelung des § 40 Abs. 2 S. 1 EStG bestimmt, dass die Pauschalierung "abweichend von Abs. 1" erfolgen kann. Dies spricht für ein Wahlrecht des Arbeitgebers. Dieses Wahlrecht kann der Arbeitgeber hinsichtlich der Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG über eine geänderte Anmeldung ausüben. Ansonsten bleibt dem Arbeitgeber nur die Möglichkeit der Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 EStG auf entsprechenden Antrag. Im Streitfall wurde der Antrag auf Pauschalierung erst nach Zurückverweisung des Rechtsstreits im Revisionsverfahren im 2. Rechtsgang beim FG gestellt. Dies war zu spät.

## 2.6 Erstattung von Monatskarten im ÖPNV

Erlass des SenFin Berlin v. 27.6.2016, FR 2016, 1015: Auf Bund-Länderebene wurde die Frage erörtert, ob in den Fällen, in denen ein ArbN eine Monatskarte für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel privat anschafft und diese auch zu dienstlichen Zwecken einsetzt (Fahrten bei einer Auswärtstätigkeit), bei Erstattung der Anschaffungskosten durch den ArbG ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des ArbG vorliegt oder eine streie Erstattung nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG in Betracht kommt. Im erörterten Sachverhalt haben die Mitarbeiter ihre erste Tätigkeitsstätte am Sitz des ArbG (organisatorische Zuordnung durch ArbG) und führen im Rahmen ihrer Tätigkeit dienstliche Auswärtstätigkeiten im Stadtgebiet durch.

Hierzu wurde beschlossen, dass in den Fällen, in denen ein ArbN eine Monatskarte für die Nutzung des öffentlichen Nahverkehrs selbst privat anschafft und diese auch für dienstliche Fahrten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit nutzt, im Fall der Arbeitgebererstattung die Grundsätze des steuerlichen Reisekostenrechts anzuwenden sind. Demzufolge kommt eine steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG in Betracht.

Zur Feststellung der Höhe möglicher steuerfreier Erstattungen ist ein monatlicher Nachweis der beruflichen Fahrten erforderlich. Aus Vereinfachungsgründen können – anstelle einer quotalen Aufteilung (Nutzung zu dienstlichen Zwecken im Verhältnis zur Gesamtnutzung) – auch die während des Gültigkeitszeitraumes ersparten Kosten für die Einzelfahrscheine zugrunde gelegt werden, die durch die dienstliche Nutzung des Nahverkehrs entstanden wären, allerdings begrenzt auf die Höhe der tatsächlichen Kosten der vom Arbeitnehmer erworbenen Monatskarte. Der Arbeitgeber kann demnach die dem Arbeitnehmer entstandenen Aufwendungen für die Monatskarte dann vollumfänglich steuerfrei erstatten, wenn die Kosten der während des Gültigkeitszeitraums ersparten Einzelfahrkarten für die dienstlichen Fahrten den Preis der Monatskarte erreichen oder übersteigen.

In allen anderen Fällen ist eine teilweise steuerfreie Erstattung möglich. Auch hier kann die Höhe der möglichen steuerfreien Erstattung anhand der ersparten Kosten für Einzelfahrkarten für die im Gültigkeitszeitraum nachgewiesenen dienstlichen Fahrten ermittelt werden.



**Hinweis:** Ab 2019 ist die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 15 EStG (Job-Ticket) zu beachten, sodass die an dieser Stelle aufgezeigten Beispiele in erster Linie noch relevant sind, wenn die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 15 EStG nicht greift.

Die Grundsätze gelten sowohl für die Erstattung der vom Arbeitnehmer privat angeschafften Monatskarte im ÖPNV, als auch für die Erstattung einer vom Arbeitnehmer angeschafften BahnCard.

**Beispiel 1: Kosten für Einzelfahrscheine höher als Monatskarte**

Arbeitnehmer A erwirbt privat eine **Monatskarte** für den ÖPNV für 50 €. Der Arbeitgeber erstattet die Kosten für die Monatskarte in voller Höhe, da sie auch für Bahnfahrten i. R. von beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten des A genutzt wird. A weist für die Gültigkeitsdauer der Monatskarte nach, dass für Einzelfahrscheine i. R. von beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten Kosten i. H. v. 60 € entstanden wären.

Folge: Die Erstattung der Kosten für die von A privat erworbene Monatskarte für den ÖPNV stellt dem Grunde nach Arbeitslohn dar. Die Erstattung kann aber gemäß § 3 Nr. 16 EStG insgesamt steuerfrei bleiben, da die Kosten für Einzelfahrscheine (60 €) die Kosten für die Monatskarte (50 €) nachweislich übersteigen würden. Dies gilt unabhängig davon, ob/in welchem Umfang die Monatskarte für den ÖPNV auch privat genutzt wird.

Monatskarte 50 €	Einzelfahrscheine für dienstliche Fahrten 60 €	=> Stfreie Erstattung der 50 €!
---------------------	--	------------------------------------

**Beispiel 2: Kosten für Einzelfahrscheine nicht höher als Monatskarte**

Arbeitnehmer B hat im Januar 2017 eine **Monatsfahrkarte** für den Öffentlichen Personennahverkehr angeschafft (Kosten 110 €). Diese Monatskarte benutzt er auch für beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten. Im Januar 2017 hat er dadurch seinem Arbeitgeber die Kosten für Einzelfahrscheine im Wert von 75 € erspart.

Folge: Der Arbeitgeber kann A einen Betrag von 75 € steuerfrei als Reisekostenersatz erstatten.

Monatskarte 110 €	Einzelfahrscheine für dienstliche Fahrten 75 €	=> anteilige stfreie Erstattung in Höhe von 75 € möglich!
----------------------	--	---

**Beispiel 3: Erstattung der BahnCard in voller Höhe**

Arbeitnehmer C erwirbt privat eine **BahnCard 50** (2. Klasse) für 255 €. Der Arbeitgeber erstattet die Kosten für die BahnCard in voller Höhe, da sie auch für Bahnfahrten i. R. von beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten genutzt wird. Während der Gültigkeitsdauer der BahnCard entstehen für C (nach Ermäßigung aufgrund der BahnCard 50) Fahrtkosten i. R. von beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten i. H. v. 400 €, die vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Folge: Aufgrund der Ermäßigung um 50 % durch die BahnCard 50 entstehen lediglich Fahrtkosten i. H. v. 400 €. Ohne die BahnCard hätten die vom Arbeitgeber zu erstattenden Fahrtkosten 800 € betragen. Da die Kosten für Einzelfahrscheine ohne BahnCard (800 €) höher wären als die aufgrund der BahnCard ermäßigten Fahrtkosten zuzüglich der Kosten für die BahnCard (400 € + 255 € = 655 €), kann der Arbeitgeber neben den Fahrtkosten i. H. v. 400 € auch die Kosten für die vom Arbeitnehmer privat angeschaffte BahnCard 50 (255 €) in voller Höhe steuerfrei erstatten.

BahnCard 50 = 255 € + Fahrtkosten für Auswärtstätigkeit 400 € = <b>655 €</b>	Einzelfahrscheine für dienstliche Fahrten ohne BahnCard = <b>800 €</b>	=> stfreie Erstattung BahnCard 255 € + 400 € = <b>655 €</b>
---	---	---

**Beispiel 4: Anteilige Erstattung**

Arbeitnehmer D erwirbt privat eine BahnCard 50 (2. Klasse) für 255 €. Der Arbeitgeber erstattet die Kosten für die BahnCard in voller Höhe, da sie auch für Bahnfahrten i. R. von beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten genutzt wird. Während der Gültigkeitsdauer der BahnCard entstehen für D (nach Ermäßigung aufgrund der BahnCard 50) Fahrtkosten i. R. von beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten i. H. v. 180 €, die vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden

Folge: Aufgrund der Ermäßigung um 50 % durch die BahnCard 50 entstehen lediglich Fahrtkosten i. H. v. 180 €. Ohne die BahnCard hätten die vom Arbeitgeber zu erstattenden Fahrtkosten 360 € betragen. Da die Kosten für Einzelfahrscheine ohne BahnCard (360 €) geringer wären als die aufgrund der BahnCard ermäßigten Fahrtkosten zuzüglich der Kosten für die BahnCard (180 € + 255 € = 435 €), kann der Arbeitgeber höchstens Fahrtkosten i. H. v. 360 € steuerfrei erstatten. Erstattet der Arbeitgeber neben den tatsächlichen Fahrtkosten (180 €) auch die Kosten für die vom Arbeitnehmer privat angeschaffte BahnCard 50 (255 €) in voller Höhe, liegt i. H. d. Differenz von 75 € (435 € – 360 €) steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

BahnCard 50 = 255 € + Fahrtkosten für Auswärtstätigkeit 180 € = <b>435 €</b>	Einzelfahrscheine für dienstliche Fahrten ohne BahnCard = <b>360 €</b>	=> stfreie Erstattung möglich nur bis zu <b>360 €!</b>
---	---	--

## 2.7 Sammelbeförderung

Die unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einem vom Arbeitgeber gestellten oder im Auftrag des Arbeitgebers von einem Dritten eingesetzten Beförderungsmittel (Pkw, Kleinbus, Omnibus usw.) ist steuerfrei, soweit die Sammelbeförderung für den betrieblichen Einsatz des Arbeitnehmers notwendig ist (§ 3 Nr. 32 EStG, R 3.32 LStR). Unter Sammelbeförderung ist jedoch nur die durch den Arbeitgeber organisierte oder zumindest veranlasste Beförderung mehrerer Arbeitnehmer zu verstehen; sie darf nicht auf dem Entschluss eines Arbeitnehmers beruhen.

Wie der BFH mit Urteil vom 29.01.2009 - VI R 56/07 (BStBl. II 2010, 1067) ferner klargestellt hat, bedarf die Übernahme der Arbeitnehmerbeförderung grds. einer besonderen Rechtsgrundlage. Dies kann etwa ein Tarifvertrag oder eine Betriebsvereinbarung sein. Unter diesen Voraussetzungen kann auch die Beförderung von nur zwei Arbeitnehmern eine Sammelbeförderung darstellen.

Die Grundsätze der steuerfreien Sammelbeförderung gelten auch für Fahrten zu dem vom Arbeitgeber festgelegten, typischerweise arbeitstäglich aufzusuchenden selben Ort (Sammelpunkt) bzw. zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet.

Die Notwendigkeit der Sammelbeförderung für den betrieblichen Einsatz ist z.B. anzunehmen, wenn

- die Beförderung mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Zeitaufwand durchgeführt werden könnte,
- die Arbeitnehmer an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder verschiedenen Stellen eines weiträumigen Arbeitsgeländes eingesetzt werden,
- der Arbeitsablauf eine gleichzeitige Arbeitsaufnahme der beförderten Arbeitnehmer erfordert.

Die Notwendigkeit der Sammelbeförderung für den betrieblichen Einsatz ist nicht davon abhängig, ob der Arbeitnehmer über ein eigenes Kfz verfügt.

Der Arbeitgeber ist in diesen Fällen verpflichtet, den Großbuchstaben „F“ in der (elektronischen) LSt-Bescheinigung einzutragen (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 9 EStG).

### 3. Verpflegungsmehraufwendungen

Die dem Arbeitnehmer tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen für Verpflegung sind unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 4a EStG mit den dort genannten Pauschbeträgen anzusetzen. Der Einzelnachweis von Verpflegungsmehraufwendungen berechtigt nicht zum Abzug höherer Beträge (R 9.6 Abs. 1 LStR).

#### 3.1 Eintägige auswärtige Tätigkeiten ohne Übernachtung

Für eintägige auswärtige Tätigkeiten ohne Übernachtung kann ab einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte - ebenso wie für den An- und Abreisetag bei einer mehrtägigen Tätigkeit - eine **Pauschale von 14 Euro** (bis 2019 = 12 Euro) berücksichtigt werden.

##### **Beispiel:**

Monteur M hat keine erste Tätigkeitsstätte. Er verlässt jeden Morgen seine Wohnung um 7.00 Uhr, fährt kurz zur Firma, um Material und Auftragszettel für den Tag abzuholen, anschließend zu den Kunden und kehrt gegen 17.00 Uhr nach Hause zurück.

Folge: Der Arbeitgeber kann täglich eine Pauschale von 14 € für Verpflegungsmehraufwendungen steuerfrei auszahlen.

Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer seine eintägige auswärtige berufliche Tätigkeit über Nacht (d.h. an 2 Kalendertagen ohne Übernachtung) ausübt und dadurch ebenfalls insgesamt mehr als 8 Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist. Die Verpflegungspauschale von 14 Euro kann in diesen Fällen dann für den Kalendertag berücksichtigt werden, an dem der Arbeitnehmer den **überwiegenden Teil** der insgesamt mehr als 8 Stunden abwesend ist („**Mitternachtsregelung**“, Rz. 47 BMF v. 25.11.2020).

##### **Beispiel:**

Auslieferungsfahrer A ist von Montag 17.30 Uhr bis Dienstag 2.30 Uhr von seiner Wohnung abwesend und auf Auslieferungsfahrt. Eine erste Tätigkeitsstätte hat er nicht.

Folge: Wegen der insgesamt 9-stündigen Abwesenheit (6,5 Std. + 2,5 Std.) wird für den Montag eine Verpflegungspauschale in Höhe von 14 € gewährt.

Vergütungen des Arbeitgebers für Verpflegung anlässlich einer eintägigen oder mehrtägigen auswärtigen beruflichen Tätigkeit können unter den o.g. Voraussetzungen nach § 3 Nr. 13 oder Nr. 16 EStG bis zur Höhe der Pauschalen auch steuerfrei geleistet werden.

### Beispiel:

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 6.00 Uhr dorthin zurück. Eine erste Tätigkeitsstätte liegt nicht vor.

Folge: K ist im Rahmen seiner beruflichen Auswärtstätigkeit (Fahrtätigkeit) über Nacht von seiner Wohnung abwesend (4,5 Std. + 6 Std.). Bei der Lenkpause handelt es sich nicht um eine Übernachtung. Die Abwesenheitszeiten über Nacht können somit zusammengerechnet werden. Sie werden für den zweiten Kalendertag berücksichtigt, an dem A den überwiegenden Teil der Zeit abwesend ist. A erfüllt die Voraussetzungen der Verpflegungspauschale für eine eintägige Auswärtstätigkeit (14 Euro).

### Abwandlung 1

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

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

Im Fall der Zusammenrechnung der Abwesenheitszeiten über Nacht, kann K eine Verpflegungspauschale für eine eintägige Auswärtstätigkeit für folgende Tage beanspruchen: Montag, Dienstag, Mittwoch und Freitag (**4 Tage**).

Werden stattdessen die an dem jeweiligen Tag geleisteten einzelnen Abwesenheitszeiten zusammengerechnet, kann K für Dienstag, Mittwoch, Donnerstag und Freitag eine Verpflegungspauschale von 14 Euro beanspruchen (**auch 4 Tage**).

### Abwandlung 2

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

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

Im Fall der Zusammenrechnung der Abwesenheitszeiten über Nacht, kann K eine VP für eine eintägige Auswärtstätigkeit für folgende Tage beanspruchen: Montag, Dienstag, Mittwoch, Donnerstag und Samstag (**5 Tage**).

Wären nur die an dem jeweiligen Tag geleisteten einzelnen Abwesenheitszeiten zu berücksichtigen und zusammenzurechnen, könnte K nur für Dienstag, Mittwoch und Donnerstag eine Verpflegungspauschale von 14 Euro beanspruchen (**3 Tage**).

Dieses Ergebnis wird durch die gesetzliche Regelung des § 9 Absatz 4a Satz 3 Nummer 3 2. Halbsatz EStG verhindert, die anstelle der reinen Kalendertags bezogenen Betrachtung ausnahmsweise bei auswärtigen beruflichen Tätigkeiten über Nacht ohne Übernachtung die Zusammenrechnung dieser Zeiten ermöglicht. Es besteht ein **Wahlrecht**.

**Beispiel:**

Arbeitnehmer A unternimmt, ohne zu übernachten, eine Dienstreise, die am 5.5. um 17.00 Uhr beginnt und am 6.5. um 7.30 Uhr beendet wird. Am 6.5. unternimmt A nachmittags eine weitere Dienstreise (von 14.00 Uhr bis 23.30 Uhr).

Folge: A hat hier die Möglichkeit die Abwesenheitszeiten der ersten Dienstreise über Nacht zusammenzurechnen (= 14 Stunden und 30 Minuten). Bedingt durch die überwiegende Abwesenheit am 6.5. ist die dafür zu berücksichtigende Verpflegungspauschale dann dem 6.5. zuzurechnen.

Alternativ können auch alle ausschließlich am 6.5. geleisteten Abwesenheitszeiten (7 Stunden 30 Minuten zuzüglich 9 Stunden 30 Minuten = 17 Stunden) zusammengerechnet werden. In diesem Fall bleiben die im Rahmen der ersten Dienstreise angefallenen Abwesenheitszeiten unberücksichtigt. Unabhängig davon für welche Berechnungsmethode A sich entscheidet, steht ihm lediglich eine Verpflegungspauschale von 14 Euro für den 6.5. zu.

Eine Verpflegungspauschale von 28 Euro kommt nur in Betracht, wenn entweder die gesamte Tätigkeit über Nacht oder die Tätigkeit an dem jeweiligen Kalendertag 24 Stunden erreicht.

### 3.2 Mehrtägige auswärtige Tätigkeiten

Für die Kalendertage, an denen der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig ist (auswärtige berufliche Tätigkeit) und aus diesem Grund 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist, kann eine Pauschale von 28,- € (bis 2019 = 24,- €) vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden (**Zwischentag**).

Für den **An- und Abreisetag** einer mehrtägigen auswärtigen Tätigkeit mit Übernachtung außerhalb der Wohnung kann ohne Prüfung einer Mindestabwesenheitszeit eine Pauschale von jeweils 14,- € vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden. Insoweit ist es unerheblich, ob der Arbeitnehmer die Reise von der Wohnung, der ersten oder einer anderen Tätigkeitsstätte aus antritt.

**Praxishinweis:** An die Übernachtung sind keine erhöhten Anforderungen zu stellen, d.h. auch die Übernachtung im Kfz oder im Zug (Schlafen im Bus, LKW oder Lok) reicht für die Inanspruchnahme der Verpflegungspauschalen für einen An- und Abreisetag aus. Bei einer Abfahrt etwa am Sonntag um 23.00 Uhr mit der Bahn, Ankunft am nächsten Morgen am auswärtigen Einsatzort und Rückkehr noch an diesem Tag besteht Anspruch auf eine Anreisepauschale für Sonntag und eine Abreisepauschale für Montag, obwohl ja keine wirkliche Übernachtung stattgefunden hat.

Eine mehrtägige auswärtige Tätigkeit mit Übernachtung liegt auch dann vor, wenn die berufliche Auswärtstätigkeit über Nacht ausgeübt wird und sich daran eine Übernachtung am Tage sowie eine weitere Tätigkeit über Nacht anschließt. Unerheblich ist auch, ob für die Übernachtung tatsächlich Übernachtungskosten anfallen (z.B. bei Schlafen im Bus, LKW oder Lok).

#### **Mehrtägige Auswärtstätigkeiten**

An- und Abreisetag ohne Prüfung einer Mindestabwesenheit:  
Pauschbetrag von jeweils 14 Euro und für "Zwischentage"  
(Abwesenheit 24 Stunden) jeweils 28 Euro.

Als **Wohnung** im vorstehenden Sinn gilt (§ 9 Abs. 4a Satz 4, 2. Halbsatz EStG)

- der Hausstand, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird oder
- die Zweitwohnung am Ort einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung (insbesondere zu berücksichtigen, wenn der Arbeitnehmer mehrere Wohnungen hat).

### Beispiel 1:

Arbeitnehmer A wohnt noch in der elterlichen Wohnung. Dort befindet sich sein Lebensmittelpunkt. Er beginnt mit der Auswärtstätigkeit Montag um 18.00 Uhr, übernachtet am auswärtigen Einsatzort und kehrt am Dienstag um 14.00 Uhr zurück.

Folge: Steuerfrei gezahlt werden können unabhängig von den Abwesenheitszeiten für den An- und Abreisetag jeweils 14,- €. Ob der Arbeitnehmer eine eigene Wohnung hat, ist nicht entscheidend. Maßgebend ist der Lebensmittelpunkt.

### Beispiel 2:

Monteur D aus Dortmund ist für fünf Tage auswärts in Bremen auf Montage. A fährt montags um 8.00 Uhr los und kehrt am Freitag um 12.00 Uhr nach Hause zurück.

Folge: Steuerfrei gezahlt werden können für den An- und Abreisetag jeweils 14,- € und für die drei Zwischentage jeweils 28,- €.

### Beispiel 3: Mehrtägige Dienstreise

Tag	Anmerkungen	Anspruch auf Verpflegungspauschalen
1. Tag	Abfahrt 17.00 Uhr mit Übernachtung vor Ort	14 €
2. Tag	24 Stunden Abwesenheit ohne weitere Übernachtung vor Ort, unmittelbare Rückkehr nach Abschluss der Dienstgeschäfte	28 €
3. Tag	Rückkehr 1.00 Uhr	14 € (2. Übernachtung nicht erforderlich)



**Beispiel 4: Anspruch bei identischem An- und Abfahrtstag für mehrtägige Auswärtstätigkeit mit Zwischenaufenthalt zu Hause**

Tag	Anmerkungen	Anspruch auf Verpflegungspauschalen
Mittwoch	Rückkehr zu Hause nach einer dreitägigen Auswärtstätigkeit mit 2 Übernachtungen um 11.00 Uhr; Beginn einer weiteren mehrtägigen Auswärtstätigkeit um 18.00 Uhr	<b>insgesamt (nur) 14 €</b>  (kein Ansatz von 28 €, da ja keine 24stündige Abwesenheit)

**Beispiel 5: Anspruch bei identischem An- und Abfahrtstag für mehrtägige Auswärtstätigkeit ohne zwischenzeitliche Heimkehr**

Tag	Anmerkungen	Anspruch auf Verpflegungspauschalen
Mittwoch	ArbN aus Köln, Montag bis Mittwoch Auswärtstätigkeit in Hamburg; Mittwoch Weiterflug zur Auswärtstätigkeit in Berlin, freitags Rückkehr	Mo und Fr 14 €  Die bis Do je 28 €

**Beispiel 6: Lenkpause ist keine Übernachtung**

Lkw-Fahrer L beginnt montags um 17.00 Uhr eine Auswärtstätigkeit, die am Dienstag um 5.00 Uhr endet. Während der Auswärtstätigkeit hat L eine zweistündige Lenk-/Schlafpause.

Folge: Derartige kurze Lenkpausen sind nicht als Übernachtung anzusehen. Aufgrund der Sonderregelung „Mitternachtsregelung“ sind hier aber 14 € für den Montag (als Tag der überwiegenden Abwesenheit) zu berücksichtigen.

**Beispiel 7: Verpflegungspauschalen bei Lkw-Fahrern**

Speditionsauslieferungsfahrer S beginnt jeden Montag seine Auswärtstätigkeit und kehrt freitags zurück. Aufgrund der Übernachtung im Lkw steht ihm keine Übernachtungspauschale zu.

Folge: Anspruch auf die Verpflegungspauschale besteht unabhängig von der Übernachtungspauschale (Mo und Fr = 14 €; Die bis Do = 28 €). Es kommt lediglich auf die mehrtägige auswärtige Tätigkeit mit Übernachtung außerhalb der Wohnung an. Ob für die Übernachtung Kosten entstehen, oder eine Übernachtungspauschale zusteht, ist nicht relevant.

<b>Verpflegungspauschalen (Inland)</b>	
<b>Dauer der Abwesenheit</b>	<b>Pauschbetrag</b>
24 Stunden	24,00 € ab 2020 = 28,00 €
weniger als 24 Stunden, aber mehr als 8 Stunden	12,00 € ab 2020 = 14,00 €
für den An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet (ohne Prüfung einer Mindestabwesenheitszeit)	jeweils 12,00 € ab 2020 = 14,00 €

### 3.3 Dreimonatsfrist für Verpflegungsmehraufwendungen

#### 3.3.1 Allgemeines

Die Berücksichtigung der Pauschalen für die Verpflegungsmehraufwendungen ist gesetzlich auf die ersten drei Monate einer beruflichen Tätigkeit an ein und derselben Tätigkeitsstätte beschränkt (§ 9 Abs. 4a Satz 6 EStG).

#### **Beispiel:**

Monteur M aus Köln ist seit dem 01.07. auf der Baustelle 1 in Köln tätig. Ab dem 01.09. wird M auf der Baustelle 2 in einer Parallelstraße eingesetzt.

Mit Beginn der Tätigkeit an der Baustelle 2 beginnt am 01.09. eine neue Dreimonatsfrist, da es sich nicht um dieselbe Tätigkeitsstätte handelt, auch wenn diese nicht weit entfernt von dem vorherigen Einsatzort liegt.

#### 3.3.2 Unterbrechung der Dreimonatsfrist

Um die Berechnung der Dreimonatsfrist zu vereinfachen, wurde ab 2014 eine reine zeitliche Bemessung der **Unterbrechungsregelung** eingeführt.

Nach § 9 Absatz 4a Satz 7 EStG führt eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit **an ein und derselben Tätigkeitsstätte** für einen Zeitraum von vier Wochen auf jeden Fall zu einem Neubeginn des Drei-Monats-Zeitraums. Es ist unerheblich, aus welchem Grund (z. B. Krankheit, Urlaub oder auch die Tätigkeit an einer anderen Tätigkeitsstätte) die Tätigkeit unterbrochen wird.

**Beispiel 1: Mehr als vierwöchige Unterbrechung (Krankheit)**

Arbeitnehmer A musste seine Tätigkeit in B wegen einer Krankheit ab dem 15.12.2020 unterbrechen. Er nimmt seine Tätigkeit in B am 20.1.2021 wieder auf.  
Folge:

Die berufliche Tätigkeit des A in B wurde für mehr als vier Wochen unterbrochen. A kann somit für weitere drei Monate seiner Tätigkeit in B Verpflegungspauschalen als Werbungskosten geltend machen oder steuerfrei durch den Arbeitgeber ersetzt bekommen.

**Beispiel 2: Mehr als vierwöchige Unterbrechung (Urlaub)**

Bauarbeiter B aus Augsburg ohne eine erste Tätigkeitsstätte ist seit 2020 auf einer Großbaustelle in München eingesetzt. Er nimmt jährlich jeweils im Monat Juli Urlaub.

Folge: Ein vierwöchiger Urlaub wird als Unterbrechungsgrund steuerlich akzeptiert. Daher beginnt jährlich am 01.08. nach der Rückkehr aus dem Urlaub eine neue Dreimonatsfrist.

**3.3.3 Vereinfachungsregelung bei tagweisem Auswärtseinsatz**

Eine längerfristige berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte liegt erst vor, sobald der Arbeitnehmer **an dieser mindestens an 3 Tagen in der Woche tätig** wird (Rz. 55 BMF v. 25.12.2020).

**Umkehrschluss:** Die Dreimonatsfrist beginnt also nicht, solange die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als zwei Tagen in der Woche aufgesucht wird. Die Prüfung des Unterbrechungszeitraums und des Ablaufs der Dreimonatsfrist erfolgt stets im Nachhinein mit Blick auf die zurückliegende Zeit (Ex-post-Betrachtung).

**Faustformel:** Ab dem ersten Tag einer dreitägigen Tätigkeit beginnt die Dreimonatsfrist zu laufen und wird nur durch eine mindestens vierwöchige Abwesenheit von dieser Tätigkeitsstätte unterbrochen. Bei einer einmal in Gang gesetzten Dreimonatsfrist läuft diese auch dann weiter, wenn der Arbeitnehmer nur noch an einzelnen Tagen in der Woche an dieser Tätigkeitsstätte eingesetzt wird. Die Prüfung des Unterbrechungszeitraums und des Ablaufs der Dreimonatsfrist erfolgt stets im Nachhinein mit Blick auf die zurückliegende Zeit.

**Beispiel 1:**

Kundenberater K ist für zwei Jahre bei dem Auftraggeber A im Einsatz, vom 01.01. bis 30.04. zweimal wöchentlich, ab 01.05. dreimal wöchentlich.

Folge: Für die Monate Januar bis Juli können vom Arbeitgeber Verpflegungsmehraufwendungen erstattet werden. Am 01.05. beginnt die Drei-Monats-Frist erstmals zu laufen. Die Frist läuft bis zum 31.07. Ab 01.08. können keine Verpflegungspauschalen mehr erstattet werden.

**Beispiel 2:**

Mitarbeiter M mit erster Tätigkeitsstätte in der Zentrale in Kassel kommt seit dem 01.07. immer in der ersten Woche eines Monats zur Tochterfirma nach Frankfurt.

Folge: Bei dem Einsatz in Frankfurt handelt es sich um eine Auswärtstätigkeit. Die Dreimonatsfrist für die Auswärtstätigkeit in Frankfurt beginnt am 01.07. und endet am 30.09. Die jeweiligen Unterbrechungen von nur ca. 3 Wochen reichen nicht aus.

**Beispiel 3:**

Konzernbetriebsprüfer P beginnt am 01.09. eine Betriebsprüfung im Konzern K zunächst für eine volle Woche. In der Folgezeit nimmt er das Dienstgeschäft dort nur in jeder 4. Woche für einen Tag auf (am 29.9., 27.10., 24.11. usw.).

Folge: In diesem Fall wären gezahlte Verpflegungspauschalen ab dem 01.12. steuerpflichtig. Die Dreimonatsfrist beginnt am 01.09. und endet am 30.11. (keine ausreichende Unterbrechung von vier Wochen).

**3.3.4 Neubeginn der Frist bei unterschiedlichen Auftraggebern**

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. Handelt es sich um einzelne ortsfeste betriebliche Einrichtungen verschiedener Auftraggeber oder Kunden, liegen mehrere Tätigkeitsstätten vor. Dies gilt auch dann, wenn sich die Tätigkeitsstätten in unmittelbarer räumlicher Nähe zueinander befinden (Rz. 53 BMF v. 25.11.2020).

**Beispiel 1:**

Unternehmensberater U ist im Rahmen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit für zwei Monate beim Kunden K eingesetzt. Im Anschluss daran bleibt er dort im Einsatz, weil zwischen seinem Arbeitgeber und dem Auftraggeber ein Anschlussprojekt vereinbart worden ist.

Folge: Nach drei Monaten besteht kein Anspruch mehr auf die Verpflegungspauschalen.

**Beispiel 2:**

Unternehmensberater U wird vom 1.1. an in einem fünfstöckigen Bürogebäude zunächst für drei Monate für Kunde A im Erdgeschoss und anschließend für Kunde B im 3. OG tätig.

Folge: Da es sich um unterschiedliche Auftraggeber handelt, führt der nach drei Monaten vorgenommene Wechsel zu einer neuen Dreimonatsfrist. Es ist unerheblich, dass beide Kunden ihren Sitz im selben Gebäude haben.

**3.3.5 Dreimonatsfrist gilt für dieselbe Tätigkeitsstätte**

Bei einer einmal in Gang gesetzten Dreimonatsfrist läuft die Dreimonatsfrist auch dann weiter, wenn der Arbeitnehmer nur noch an einzelnen Tagen in der Woche an dieser Tätigkeitsstätte eingesetzt wird. Die Prüfung des Unterbrechungszeitraums und des Ablaufs der Dreimonatsfrist erfolgt stets im Nachhinein mit Blick auf die zurückliegende Zeit.

**Beispiel:**

Außendienstmitarbeiter A aus Köln wird zum 1.1. eingestellt. Er hat seine erste Tätigkeitsstätte in der betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers in Frankfurt (Zuordnung durch Arbeitgeber und einmal monatliche Lagebesprechung in Frankfurt). Arbeitstäglich fährt er zunächst zur Filiale in Köln und bereitet sich dort für 1,5 Stunden auf den Außendienst vor. Nachmittags nach der Beendigung des Außendienstes sucht er nochmals für ca. 1,5 Stunden die Filiale in Köln zur Nacharbeit auf.

Folge: Ab dem 1.4. kommt es auf die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung und von der Filiale in Köln an. Im Ergebnis ist für die Berechnung der Abwesenheitszeit die Zeit in der Filiale in Köln abzuziehen. A muss also mehr als 11 Stunden von zu Hause weg sein, um bei einer bereinigten Abwesenheit von mehr als 8 Stunden Anspruch auf 14 € zu haben.

**Abwandlung**

A sucht die Filiale nur montags und freitags auf. Ansonsten regelt er die Vor- und Nachbearbeitung des Außendienstes von seinem Home-Office aus.

Folge:

In diesem Fall beginnt die Dreimonatsfrist bezogen auf die Filiale nicht, da sie an nicht mehr als zwei Tagen wöchentlich aufgesucht wird. Die Abwesenheitsdauer beginnt bzw. endet an den Tagen, an denen er nicht zur ersten Tätigkeitsstätte fährt, jeweils mit Verlassen bzw. Ankunft an der Wohnung.

### 3.3.6 Ausnahme von der Dreimonatsregelung

Bei beruflichen Tätigkeiten auf mobilen, nicht ortsfesten betrieblichen Einrichtungen wie z.B. **Fahrzeugen, Flugzeugen, Schiffen** findet die Dreimonatsfrist ebenfalls keine Anwendung. Entsprechendes gilt für eine Tätigkeit in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet.

#### Beispiel:

Busfahrer B fährt jeden Morgen zum Busdepot, um mit seinem Bus die Linie 7 zu bedienen.

Bei Abwesenheit von zu Hause von mehr als 8 Std.

=> täglich Anspruch auf 14 € Pb!

Voraussetzung: B ist dem Busdepot nicht zugeordnet! Denn dann wäre das Busdepot die erste Tätigkeitsstätte und die Abwesenheit zählt erst ab Verlassen des Busdepots.

Die Regelungen zu den Verpflegungspauschalen sowie die Dreimonatsfrist gelten auch im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (§ 9 Absatz 4a Satz 12 EStG).

S. 69

Ausnahmen von der Anwendung der Dreimonatsfrist

Reisekosten

#### Dreimonatsfrist für Verpflegungsmehraufwendungen gilt nicht:

- bei **Fahrtätigkeit**(z.B. Busfahrer)
- wenn **auswärtige Tätigkeitsstätte regelmäßig nur an max. 2 Tagen wöchentlich aufgesucht wird!**

**Beispiel:** Der angestellte Architekt A aus Münster betreut ab 1.1.2021 zwei Jahre eine Baustelle in Dortmund. Vor Ort ist er jeden Montag und Freitag für 9 Stunden.

Folge: A hat zwei Jahre Anspruch auf 2 x 14 € pro Woche!

### 3.4 Auswärtige Tätigkeiten im Ausland

Für Tätigkeiten im Ausland gelten ebenfalls nur noch zwei Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen mit den entsprechenden Voraussetzungen wie bei den inländischen Pauschalen. Der als Werbungskosten berücksichtigungsfähige Betrag (und damit auch der durch den Arbeitgeber nach Maßgabe von § 3 Nr. 13 oder Nr. 16 EStG steuerfrei erstattbare Betrag) wird insoweit an die im Inland geltenden Regelungen angeglichen.

BMF-Schreiben vom 3.12.2020 (BStBl. I 2020, 1256)

Aufgrund des § 9 Absatz 4a Satz 5 ff. EStG wurden mit BMF-Schreiben vom 3.12.2020 die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten für beruflich und betrieblich veranlasste Auslandsdienstreisen ab 1.1.2021 bekannt gemacht.

Nach § 9 Abs. 4a S. 5 EStG bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort den der Arbeitnehmer vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat, oder wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland.

Bei Auswärtstätigkeiten in verschiedenen **ausländischen Staaten** gilt für die Ermittlung der Verpflegungspauschalen am An- und Abreisetag Folgendes:

- Bei einer Anreise vom Inland ins Ausland oder vom Ausland ins Inland jeweils ohne Tätigwerden ist die Verpflegungspauschale des Ortes maßgebend, der vor 24.00 Uhr erreicht wird.
- Bei einer Abreise vom Ausland ins Inland oder vom Inland ins Ausland ist die Verpflegungspauschale des letzten Tätigkeitsortes maßgebend (Rz. 52 BMF v. 25.11.2020).
- Für die Zwischentage ist i.d.R. der entsprechende Pb des Ortes maßgebend, den der ArbN vor 24.00 Uhr Ortszeit erreicht.
- Schließt sich an den Tag der Rückreise von einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit zur Wohnung oder ersten Tätigkeitsstätte eine weitere ein- oder mehrtägige Auswärtstätigkeit an, ist für diesen Tag nur die höhere Verpflegungspauschale zu berücksichtigen.

Die Kürzung ist von der für den jeweiligen Reisetag **maßgebenden Verpflegungspauschale für eine 24stündige Abwesenheit** unabhängig davon vorzunehmen ist, in welchem Land die jeweilige Mahlzeit zur Verfügung gestellt wurde.

**Beispiel 1:**

Der Ingenieur I kehrt am Dienstag von einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit in Straßburg (Frankreich) zu seiner Wohnung zurück. Nachdem er Unterlagen und neue Kleidung ein-gepackt hat, reist er zu einer weiteren mehrtägigen Auswärtstätigkeit nach Kopenhagen (Dänemark) weiter. I erreicht Kopenhagen um 23 Uhr. Die Übernachtungen -jeweils mit Frühstück - wurden vom Arbeitgeber im Voraus gebucht und bezahlt. Für Dienstag ist nur die höhere Verpflegungspauschale von 39 € (Rückreisetag von Straßburg: 34 €, Anreisetag nach Kopenhagen 39 €) anzusetzen. Aufgrund der Gestellung des Frühstücks im Rahmen der Übernachtung in Straßburg ist die Verpflegungspauschale um 11,60 € (20 Prozent der Verpflegungspauschale Kopenhagen für einen vollen Kalendertag: 58 €) auf 27,40 € zu kürzen.

**Beispiel 2:**

Arbeitnehmer A fliegt am Donnerstagabend nach einer Dienstreise von Chicago zurück nach Düsseldorf (Landung dort Freitag um 7.00 Uhr).

Folge: Für Donnerstag kann die volle Auslandspauschale für Chicago für 24 Stunden Abwesenheit und für Freitag die entsprechende Auslandspauschale für den Rückreisetag berücksichtigt werden.

**Beispiel 3:**

Arbeitnehmer A reist am Montag um 20.00 Uhr zu einer beruflichen Auswärtstätigkeit von seiner Wohnung in Berlin nach Brüssel. Er erreicht Belgien um 2.00 Uhr. Dienstag ist er den ganzen Tag in Brüssel tätig. Am Mittwoch reist er zu einem weiteren Geschäftstermin um 8.00 Uhr nach Amsterdam. Er erreicht Amsterdam um 14.00 Uhr. Dort ist er bis Donnerstag um 13.00 Uhr tätig und reist anschließend zurück nach Berlin. Er erreicht seine Wohnung am Donnerstag um 22.30 Uhr.

Folge:

Für **Montag** ist die inländische Verpflegungspauschale für den Anreisetag maßgebend, da A sich um 24.00 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 13.00 Uhr in Amsterdam beruflich tätig war.



**Beispiel 4:**

Arbeitnehmer A reist für ein berufliches Projekt am Sonntag um 21.00 Uhr von Paris nach Mannheim. Am Sonntag um 24.00 Uhr befindet sich A noch in Frankreich. A ist in Mannheim von Montag bis Freitag beruflich tätig und verlässt Mannheim am Freitag um 11.00 Uhr. Er erreicht Paris am Freitag um 21.00 Uhr. Folge: Für Sonntag (Anreisetag) ist die Verpflegungspauschale für Frankreich maßgebend. Für Montag bis Freitag ist die jeweils maßgebliche inländische Verpflegungspauschale anzuwenden.

Bei **Berufskraftfahrern** stellt sich die Frage, ob das Be-/Entladen als (letzte) Tätigkeit anzusehen ist oder hier die Fahrtätigkeit an sich als die entsprechende Tätigkeit anzusehen ist.

**Beispiel 5 Rückreise aus der Schweiz**

14.08.2020 Abladen in der Schweiz und Grenzübertritt nach Deutschland vor 24.00 Uhr.

15.08.2020 Ankunft bei der Firma in Deutschland 0.30 Uhr

Frage: Reisekosten für den 15.08. 14 Euro, weil nur in Deutschland gefahren oder 41 Euro, da Rückreise aus der Schweiz und dort letztes „Auslands-Tätigwerden“?

Lösung:

15.8. Ansatz 14 Euro; Begründung: Anwesenheit 15.8. nur in Deutschland, deshalb läuft die Regel mit der Berücksichtigung des letzten Tätigkeitsortes im Ausland für den 15.8. ins Leere; für den 14.8. Ansatz = VP für Schweiz, da Erreichen Deutschland zwar zuletzt vor 24.00 Uhr, aber maßgebend ist der letzte Tätigkeitsort im Ausland = Schweiz.

**Beispiel 6 Mehrtägige Rückreise aus Spanien**

14.08. Abladen der Ware in Spanien, Grenzübertritt nach Frankreich vor 24.00 Uhr.

15.08. Fahren durch Frankreich und Belgien; 24.00 Uhr noch in Belgien.

16.08. Aus Belgien nach Deutschland kommend, 03.00 Uhr Ankunft bei der Firma in Deutschland.

Lösung:

14.8. VP Frankreich (Erreichen zuletzt Frankreich vor 24.00 Uhr)

15.8. VP Belgien (Erreichen zuletzt Belgien vor 24.00 Uhr)

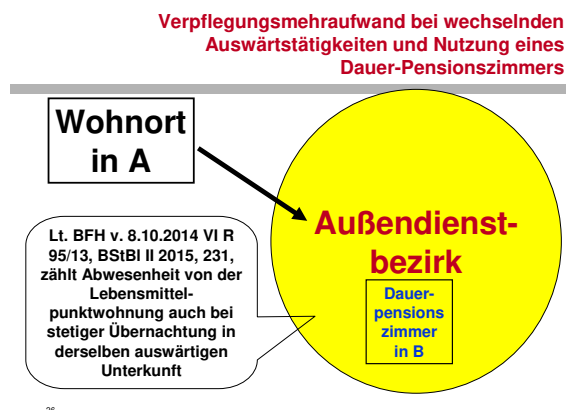
16.8. Deutschland vor 24 Uhr erreicht, maßgebend aber VP für letzten Tätigkeitsort im Ausland: Bei Annahme Fahrtätigkeit als eigentliche Tätigkeit = VP Belgien (bei Annahme Be-/Entladen als maßgebende letzte Tätigkeit Ansatz VP für Spanien)

Lösung für 16.8.: Ansatz VP Belgien (Fahrtätigkeit als maßgebende Tätigkeit).

Die Pauschbeträge für Übernachtungskosten sind ausschließlich in den Fällen der Arbeitgebererstattung anwendbar (R 9.7 Absatz 3 L StR und Rz. 128 des BMF-Schreibens zur steuerlichen Behandlung der Reisekosten von Arbeitnehmern vom 25.11.2020). Für den Werbungskostenabzug sind nur die tatsächlichen Übernachtungskosten maßgebend (R 9.7 Absatz 2 LStR und Rz. 117 des BMF-Schreibens zur steuerlichen Behandlung der Reisekosten von Arbeitnehmern vom 25.11.2020; dies gilt entsprechend für den Betriebsausgabenabzug (R 4.12 Absatz 2 und 3 EStR).

### 3.5 Verpflegungsmehraufwand bei Dauer-Pensionszimmer

Die Höhe der Mehraufwendungen für Verpflegung richtet sich bei Auswärtstätigkeiten nach der Abwesenheitsdauer des Arbeitnehmers von seiner Wohnung am Ort des Lebensmittelpunkts. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer stets in derselben auswärtigen Unterkunft nächtigt (BFH v. 8.10.2014 - VI R 95/13, BStBl. II 2015, 231, Anschluss an Urteil v. 11.5.2005 - VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782).



### 3.6 Berufskraftfahrerpauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b EStG)

Eingeführt wurde zum 1.1.2020 ein Pauschale für Arbeitnehmer, die ihre berufliche Tätigkeit vorwiegend auf Kraftfahrzeugen (bspw. **Berufskraftfahrer**) ausüben. Die Pauschale beträgt 8 € pro Tag (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b EStG). Höhere Aufwendungen können nachgewiesen oder geltend gemacht werden. Das Wahlrecht auf die Pauschale kann im Kalenderjahr nur einheitlich ausgeübt werden. Diese neue Pauschale darf zusätzlich zu den Verpflegungspauschalen angesetzt werden.

Der Arbeitgeber darf bei Übernachtungen von Arbeitnehmern mit Fahrtätigkeit in dem Fahrzeug die ansonsten mögliche Übernachtungspauschale von 20 € nicht steuerfrei zahlen. Gleichwohl fallen bei dem Personenkreis Aufwendungen etwa für die Benutzung von Toiletten, Wasch- oder Duschgelegenheiten auf Raststätten/Autohöfen, Park-/Abstellgebühren auf Raststätten und Autohöfen oder Aufwendungen für die Reinigung der eigenen Schlafkabine an.

Bisher mussten glaubhafte Aufzeichnungen über einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten für tatsächlich im Zusammenhang mit der Fahrtätigkeit entstandenen Aufwendungen vorgelegt werden können (Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 4.12.2012, BStBl. I 2012, 1249). Diese Nachweispflicht entfällt. Es kann eine gesetzliche Pauschale von 8 € für jeden Kalendertag berücksichtigt werden, an dem der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale wegen eines Anreise- oder Abreisetags bzw. bei mehr als 24stündiger Abwesenheit beanspruchen könnte.

Der sich ergebende Betrag kann vom Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend gemacht oder vom Arbeitgeber steuer- und sozialversicherungsfrei erstattet werden.

### Beispiel 1

Der Berufskraftfahrer Max Meier hatte in 2018 für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten die notwendigen Mehraufwendungen im Zusammenhang mit einer Übernachtung im Fahrzeug anlässlich seiner Auswärtstätigkeit mit 5 € täglich ermittelt. 2019 hat ihm sein Arbeitgeber daraufhin für 200 Arbeitstage 1.000 € erstattet.

Ab 2020 führt M an 200 Arbeitstagen mehrtägige Fahrten durch. M kann jetzt anstelle der tatsächlichen Mehraufwendungen den Pauschbetrag von 8 € täglich in Anspruch nehmen. Es ist unerheblich, dass der Pauschbetrag die durchschnittlich ermittelten tatsächlichen Aufwendungen übersteigt.

Ab 2020 ergibt sich somit ein Betrag von 1.600 € (200 Arbeitstage x 8 €), der von M als Werbungskosten geltend gemacht oder von seinem Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden kann.

### Beispiel 2

LKW-Fahrer F holt montags morgens seinen LKW ab und ist die ganze Woche mit Übernachtungen im LKW europaweit unterwegs. Er kommt in der Nacht von Donnerstag auf Freitag regelmäßig um 2.00 Uhr bis 3.00 Uhr nach Hause, um dann montags wieder im gleichen Rhythmus auf Tour zu gehen.

F hat wöchentlich Anspruch auf 5 Tage x 8 € = 40 €.

Abwandlung: F kommt in der Nacht von Mittwoch auf Donnerstag um 2.00 Uhr bis 3.00 Uhr zurück. Freitags ist er dann noch einmal für 9 Stunden unterwegs. Die Berufskraftfahrerpauschale steht ihm für 4 Tage zu. Freitags hat er keinen Anspruch, da für Freitag nur Anspruch auf die „normale“ Verpflegungspauschale für eine mehr als 8-stündige Abwesenheit besteht.

### Pauschale für Berufskraftfahrer

Der Pauschbetrag von 8 € pro Kalendertag kann bei Berufskraftfahrern zusätzlich zu den gesetzlichen Verpflegungspauschalen für folgende Tage beansprucht werden:

- An- oder Abreisetag
- jeden Kalendertag mit einer Abwesenheit von 24 Stunden.

## 4. Mahlzeiten bei Auswärtstätigkeiten

### 4.1 Bewertung der Mahlzeiten

Mahlzeiten, die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern anlässlich einer auswärtigen Tätigkeit zur Verfügung stellt, werden grundsätzlich bis zu einem Preis von **60 Euro** typisierend mit dem **Sachbezugswert** als Arbeitslohn angesetzt. Bis 2013 bestand ein Bewertungswahlrecht.

Über die Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung wurden die amtlichen Sachbezugswerte für die dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellte Verpflegung zum 1.1.2021 an die Entwicklung der Verbraucherpreise angepasst. Sie gelten einheitlich für alle Bundesländer (12. VO zur Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung v. 15.12.2020, BStBl. I 2021, 58).

Der Wert für **Unterkunft** ist 2021 von 235 € auf **237 €** monatlich angehoben worden.

<b>Amtliche Sachbezugswerte</b>	2020 in €	2021 in €
<b>Freie Verpflegung</b> monatlich	258,00	<b>263,00</b>
Frühstück (je Mahlzeit)	1,80	<b>1,83</b>
Mittag- und Abendessen (je Mahlzeit)	3,40	<b>3,47</b>

<b>Sachbezugswerte 2021</b>	<b>Frühstück</b>	<b>Mittagessen</b>	<b>Abendessen</b>	<b>Gesamt</b>
<b>monatlich</b>	55,00 €	104,00 €	104,00 €	263,00 €
<b>kalendertäglich</b>	<b>1,83 €</b>	<b>3,47 €</b>	<b>3,47 €</b>	<b>8,77 €</b>

**Hinweis:** Die unentgeltliche Mahlzeitengewährung an Flugpersonal auf Flügen von über 6 Stunden ist nach dem Urteil des FG Düsseldorf v. 13.8.2020 14 K 2158/16 L, StED 2021, 280, EFG 2021, 1130, kein Arbeitslohn.

Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 Euro dürfen nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden. Bei einer solchen Mahlzeit wird typischerweise unterstellt, dass es sich um ein „Belohnungssessen“ (R 8.1 Absatz 8 Nummer 3 LStR) handelt. **Belohnungssessen** sind mit dem **tatsächlichen Preis** als Arbeitslohn (§ 8 Absatz 2 Satz 1 EStG) anzusetzen. Die Preisgrenze gilt auch für Auslandsfälle.

Für die Prüfung der 60 Euro-Grenze kommt es auf den Preis (einschließlich Umsatzsteuer) an, den der Dritte dem Arbeitgeber in Rechnung stellt. Ist der Preis der Mahlzeit in der Rechnung eines Dritten nicht beziffert, weil die Mahlzeit im Rahmen eines Gesamtpreises z. B. mit einer Fortbildungsveranstaltung berechnet wird, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall zu beurteilen, ob es sich um eine „übliche“ Beköstigung i. S. d. § 8 Absatz 2 Satz 8 EStG gehandelt hat oder ob ein höherer Wert der Mahlzeit als 60 Euro anzunehmen ist (Rz. 63 BMF v. 25.11.2020).

Die für eine unmittelbar vom Arbeitgeber abgegebene Mahlzeit maßgeblichen Grundsätze gelten auch, wenn eine Mahlzeit auf **Veranlassung des Arbeitgebers** von einem Dritten an den Arbeitnehmer abgegeben wird. Die Gestellung einer Mahlzeit ist vom Arbeitgeber veranlasst, wenn er Tag und Ort der Mahlzeitengestellung bestimmt. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn

- er die Verpflegungskosten im Hinblick auf die beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers dienst- oder arbeitsrechtlich erstattet und
- die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist (R 8.1 Absatz 8 Nummer 2 Satz 6 LStR) oder
- es sich um eine Kleinbetragsrechnung i.S.d. § 14 UStG i.V.m. § 33 UStDV handelt, die als Beleg zur Buchführung des Arbeitgebers vorliegt oder vorgelegen hat und gesichert wurde.

(Rz. 65 BMF v. 25.11.2020): Zu den vom Arbeitgeber zur **Verfügung gestellten Mahlzeiten** gehören lt. BMF auch die z. B. im **Flugzeug**, im **Zug** oder auf einem Schiff im Zusammenhang mit der Beförderung unentgeltlich angebotenen Mahlzeiten, sofern die Rechnung für das Beförderungsticket auf den Arbeitgeber

ausgestellt ist und von diesem dienst- oder arbeitsrechtlich erstattet wird. Die Verpflegung muss dabei nicht offen auf der Rechnung ausgewiesen werden. Lediglich dann, wenn z. B. anhand des gewählten Beförderungstarifs feststeht, dass es sich um eine reine Beförderungsleistung handelt, bei der keine Mahlzeiten unentgeltlich angeboten werden, liegt keine Mahlzeitengestellung vor!

#### **4.2 Besteuerungsverzicht bei üblichen Mahlzeiten**

In bestimmten Fällen besteht ein gesetzlich vorgegebener **Besteuerungsverzicht**. Mahlzeiten werden daher gemäß § 8 Absatz 2 Sätze 8 und 9 EStG nicht besteuert, wenn dem Arbeitnehmer für die auswärtige Tätigkeit eine Verpflegungspauschale zustehen würde.

Die steuerliche Erfassung einer solchen Mahlzeit als Arbeitslohn ist ausgeschlossen, wenn der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine **Verpflegungspauschale** im Sinne des § 9 Absatz 4a Sätze 2 und 3 EStG als Werbungskosten geltend machen könnte. Auf die Höhe der tatsächlich als Werbungskosten anzusetzenden Verpflegungspauschale kommt es nicht an. Ebenso ist eine mögliche Kürzung des Werbungskostenabzugs nach § 9 Absatz 4a Sätze 8 ff. EStG wegen der Gestellung einer Mahlzeit unerheblich.

Im Ergebnis unterbleibt die Erfassung der mit dem Sachbezugswert bewerteten Mahlzeit bereits immer dann, wenn der Arbeitnehmer anlässlich einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit eine **Verpflegungspauschale beanspruchen kann**, weil er

- innerhalb der Dreimonatsfrist nach § 9 Absatz 4a Satz 6 EStG nachweislich mehr **als 8 Stunden** von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist oder
- eine **mehrtätige Auswärtstätigkeit mit Übernachtung** vorliegt.

Nach Ablauf der Dreimonatsfrist ist die Gestellung einer Mahlzeit grundsätzlich als Arbeitslohn zu erfassen.

**Beispiel: Besteuerungsverzicht bei Anspruch auf VP**

Arbeitnehmer D ist für 9 Stunden auf einer Dienstreise. Im Rahmen der Auswärtstätigkeit wird ihm vom Arbeitgeber eine Mittagsmahlzeit gewährt.

Folge: Auf die Versteuerung des gewährten Vorteils (= Mittagsmahlzeit) wird verzichtet, da D eine Verpflegungspauschale zusteht.

Eine vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten abgegebene Mahlzeit mit einem **höheren Preis als 60 Euro** ist stets als Arbeitslohn zu erfassen. Das gilt auch dann, wenn der Preis der Mahlzeit zwar nicht offen in Rechnung gestellt, nach dem Gesamtbild der Umstände aber als unüblich i. S. d. § 8 Absatz 2 Satz 8 EStG anzusehen ist und ein Wert der Mahlzeit von mehr als 60 Euro unterstellt werden kann. Im Zweifel ist der Wert der Mahlzeit zu schätzen. Eine **unübliche Mahlzeit** ist als Arbeitslohn zu erfassen, unabhängig davon ob, der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann.

Der tatsächliche Ansatz einer nach § 8 Absatz 2 Satz 8 EStG mit dem **amtlichen Sachbezugswert bewerteten Mahlzeit als Arbeitslohn** setzt voraus, dass es sich um eine übliche Mahlzeit handelt und der Arbeitnehmer keine Verpflegungspauschale beanspruchen kann.

Dies liegt regelmäßig vor, wenn

- er nicht mehr als 8 Stunden außerhalb seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig ist oder
- die Dreimonatsfrist nach § 9 Absatz 4a Satz 6 EStG überschritten ist.

Zahlt der Arbeitnehmer in diesen Fällen ein **Entgelt** für die erhaltene Mahlzeit, mindert dieses Entgelt den steuerpflichtigen geldwerten Vorteil. Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Arbeitgeber ein vereinbartes Entgelt für die Mahlzeit im Rahmen der Lohnabrechnung unmittelbar aus dem Nettoentgelt des Arbeitnehmers entnimmt. Übersteigt das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt den maßgebenden Sachbezugswert oder entspricht es dem Sachbezugswert, verbleibt kein



steuerpflichtiger geldwerter Vorteil. Der den Sachbezugswert übersteigende Betrag darf nicht als Werbungskosten abgezogen werden.

**Beispiel: Besteuerungsverzicht für 3 Monate**

Der Arbeitnehmer wird für 6 Monate von seinem Arbeitgeber an einen Tochterbetrieb im Inland entsandt. Für die Zeit der Entsendung übernachtet der Arbeitnehmer während der Woche in einem Hotel in der Nähe des Tochterbetriebs. Das Hotel stellt dem Arbeitgeber pro Übernachtung 70 Euro zuzüglich 10 Euro für ein Frühstück in Rechnung, das zunächst der Arbeitnehmer verauslagt und dann im Rahmen der Reisekostenabrechnung von seinem Arbeitgeber erstattet erhält. Es liegt eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor. Der Arbeitnehmer erhält das Frühstück jeweils auf Veranlassung seines Arbeitgebers.

Folge:

Für die **ersten drei Monate** der Auswärtstätigkeit stehen dem Arbeitnehmer arbeitstäglich Verpflegungspauschalen zu. Da es sich bei den zur Verfügung gestellten Mahlzeiten um übliche Mahlzeiten handelt, sind diese nicht als Arbeitslohn zu erfassen und die Verpflegungspauschalen entsprechend zu kürzen.

**Ab dem vierten Monat** der Auswärtstätigkeit stehen dem Arbeitnehmer keine Verpflegungspauschalen mehr zu. Das arbeitstägliche Frühstück ist jeweils mit dem amtlichen Sachbezugswert als Arbeitslohn zu erfassen, der nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1a EStG mit 25 % pauschal besteuert werden kann.

**Abwandlung**

Sachverhalt wie voriges Beispiel. Allerdings zahlt der Arbeitnehmer für das Frühstück jeweils 3 Euro.

Das vom Arbeitnehmer für das Frühstück gezahlte Entgelt ist ab dem vierten Monat auf den Sachbezugswert anzurechnen. Da das Entgelt höher ist als der Sachbezugswert, unterbleibt eine Besteuerung als Arbeitslohn. Der den Sachbezugswert übersteigende Betrag darf nicht als WK abgezogen werden.

**Praxishinweis:** Die Vorteile aus der Teilnahme des Arbeitnehmers an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung im Sinne des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 EStG gehören weiterhin nicht zum Arbeitslohn. Entsprechendes gilt für die im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers abgegebenen Mahlzeiten. Hierzu gehören insbesondere die Teilnahme an einem Arbeitsessen (R 19.6 Absatz 2 Satz 2 LStR) sowie die im Rahmen einer üblichen Betriebsveranstaltung (§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG) abgegebenen Mahlzeiten.

### 4.3 Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflichten

Nach R 9.4 Abs. 1 S. 5 LStR hat der ArbN seinem Arbeitgeber Unterlagen über seine Auswärtstätigkeit vorzulegen, aus denen die Dauer der Reise, der Reiseweg und, soweit die Reisekosten nicht zulässigerweise pauschal ersetzt werden, auch die entstandenen Reisekosten ersichtlich sein müssen. Als Nachweise kommen Fahrtenbücher, Tankquittungen, Hotelrechnungen, Schriftverkehr usw. in Betracht. Gehen die Angaben nicht aus den Aufzeichnungen über die Dienstreise hervor, müssen ggf. andere Unterlagen (Tätigkeitsberichte, Auftragsbücher usw.) herangezogen werden. Auch wenn der Arbeitgeber Übernachtungskosten pauschal ersetzt, muss er sich vom Arbeitnehmer Unterlagen vorlegen oder eine Erklärung geben lassen, dass eine Übernachtung stattgefunden hat. Dieser Nachweis kann ggf. durch Arbeitsnachweise über Einsatzort, Dauer der Tätigkeit usw. erfolgen. Der Arbeitgeber hat diese Unterlagen als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen. Zu den Aufzeichnungspflichten im Zusammenhang mit der Steuerfreiheit von Fahrtkostenerstattungen vgl. FG Saarland, Urteil vom 24.05.2017, Az. 2 K 1082/14.

Arbeitgeber sind verpflichtet, im Lohnkonto **Aufzeichnungen** mit dem **Großbuchstaben „M“** zu führen, wenn dem Arbeitnehmer während einer Auswärtstätigkeit Mahlzeiten vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt worden sind, deren Preis 60 Euro nicht übersteigt. Da dieser Vermerk nach Ablauf des Jahres an das Wohnsitzfinanzamt übermittelt wird, soll von dort aus dann die im Rahmen der Bearbeitung der Steuererklärung die erforderliche Kürzung des Werbungskostenabzugs sichergestellt werden.

Die Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflicht gilt unabhängig von der Anzahl der Mahlzeitengestellungen an den Arbeitnehmer im Kalenderjahr. Neben den Reisekostenabrechnungen sind regelmäßig keine weiteren detaillierten Arbeitgeberbescheinigungen auszustellen (Rz. 92 BMF v. 25.11.2020).

#### **Beispiel:**

Mitarbeiter M macht 2020 100 Dienstreisen. Nur einmal im Jahr 2021 am 8.1.2021 anlässlich einer Fortbildungsmaßnahme erhält er vom Arbeitgeber ein Mittagessen.

Folge: Der Arbeitgeber ist verpflichtet, den Großbuchstaben „M“ für 2021 zu erfassen, auch wenn sich dieser nur auf eine Dienstreise in 2021 bezieht.

Es kommt nicht darauf an, ob eine Besteuerung der Mahlzeiten ausgeschlossen ist (§ 8 Absatz 2 Satz 9 EStG) oder die Mahlzeit pauschal nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nr. 1a EStG oder individuell besteuert wurde. Im Fall der Gewährung von Mahlzeiten, die keinen Arbeitslohn darstellen oder deren Preis 60 Euro übersteigt, und die daher nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten sind, besteht keine Pflicht im Lohnkonto den Großbuchstaben „M“ aufzuzeichnen und zu bescheinigen (Rz. 93 BMF v. 25.11.2020).

### **Bescheinigungspflichten:**

§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 10 EStG bestimmt, dass steuerfrei gezahlte Verpflegungszuschüsse und Vergütungen bei doppelter Haushaltsführung auf der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung zu vermerken sind. Die Aufzeichnungspflicht ist jedoch nicht zwingend. Das Betriebsstättenfinanzamt kann zulassen, dass der ArbG auf diese Aufzeichnungen verzichtet, wenn es sich um einen Fall von geringer Bedeutung handelt oder die Möglichkeit der Nachprüfung in anderer Weise sichergestellt ist (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 LStDV). Sofern das Betriebsstättenfinanzamt nach § 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 LStDV für steuerfreie Vergütung für Verpflegung eine andere Aufzeichnung als im Lohnkonto zugelassen hat, ist eine Bescheinigung dieser Beträge nicht zwingend erforderlich (vgl. a. BMF v. 9.9.2019 zur Ausstellung von LSt-Bescheinigungen ab 2020, BStBl. I 2019, 911).

### **Beispiel:**

A war in 2020 an insgesamt 80 Tagen auf einer Auswärtstätigkeit. Nur im Rahmen einer einzelnen Auswärtstätigkeit am 05.03.2020 hat er vom Arbeitgeber eine Mittagsmahlzeit gestellt bekommen. Der Arbeitgeber zahlt keine Verpflegungspauschalen. A ist darauf angewiesen, den Anspruch auf die Verpflegungspauschalen im Rahmen der Steuererklärung beim Finanzamt geltend zu machen. Folge: Trotz der nur einen Auswärtstätigkeit mit einer Mahlzeitengestellung ist im Lohnkonto der Großbuchstabe „M“ zu erfassen. Das Finanzamt wird daher nicht ohne weiteres erkennen können, auf welche Auswärtstätigkeit sich das „M“ bezieht.

Das FA wird auf weitere Informationen angewiesen sein. Zur Erläuterung der mit dem Großbuchstaben „M“ bescheinigten Mahlzeitengestellungen sind aber neben den Reisekostenabrechnungen regelmäßig keine weiteren detaillierten **Arbeitgeberbescheinigungen** auszustellen (s. Rz. 92 BMF v. 25.11.2020). Insoweit wird das Wohnsitzfinanzamt bei der ggf. erforderlichen Aufklärung des Sachverhalts in erster Linie auf die etwaigen Reisekostenabrechnungen zurückgreifen.

## 5. Kürzung der Verpflegungspauschalen bei Mahlzeitengewährung

Der Arbeitnehmer kann für die ihm tatsächlich entstandenen Mehraufwendungen für Verpflegung auf Grund einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit nach der Abwesenheitszeit von seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte gestaffelte Verpflegungspauschalen als steuerfreien Arbeitgeberersatz erhalten. Das Merkmal „tatsächlich entstandene“ Mehraufwendungen bringt dabei zum Ausdruck, dass die Verpflegungspauschalen insoweit nicht zum Ansatz kommen, als der Arbeitnehmer während seiner beruflichen Auswärtstätigkeit durch den Arbeitgeber „verpflegt“ wird. Eine Prüfungspflicht hinsichtlich der Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen besteht nicht.

Im Fall der vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten anlässlich einer Auswärtstätigkeit zur Verfügung gestellten Mahlzeiten werden - im Hinblick auf den in § 8 Absatz 2 Satz 9 EStG geregelten Besteuerungsverzicht - die ermittelten Pauschalen typisierend für ein Frühstück um 20 Prozent und für ein Mittag- oder Abendessen jeweils um 40 Prozent des Betrags der Verpflegungspauschalen für eine 24-stündige Abwesenheit gekürzt. Somit erfolgt ab 2020 im Inland für ein Frühstück eine Kürzung um 5,60 Euro sowie für ein Mittag- und Abendessen um 11,20 Euro.

Die FV geht von einer Mahlzeitengestellung auch bei finanzieller Beteiligung durch den Arbeitnehmer aus (FG Niedersachsen v. 27.11.2019 - 1 K 167/17, rkr). Ob die Kürzung wegen unentgeltlicher Verpflegung durch den Arbeitgeber auch in den Fällen anzuwenden ist, in denen der Arbeitnehmer nicht über eine **erste Tätigkeitsstätte** verfügt (hier: Seeleute) steht zur Klärung vor dem BFH an. Das Aktenzeichen des Revisionsverfahrens lautet VI R 27/19. Entsprechende Einsprüche ruhen nach § 363 Abs. 2 AO.

### **Kürzung des zustehenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen bei vom Arbeitgeber gewährten Mahlzeiten anlässlich von Auswärtstätigkeiten im Inland um:**

- **5,60 Euro für ein Frühstück (20 % von 28 Euro) und**
- **11,20 Euro für ein Mittag- und Abendessen (40 % von 28 Euro).**

Zahlt der Arbeitnehmer ein Entgelt für die Mahlzeit erfolgt insoweit keine Kürzung.

Die **Kürzung** der Verpflegungspauschale bei einer Mahlzeitengestellung ist auch dann vorzunehmen, wenn der Arbeitnehmer die Mahlzeit nicht eingenommen hat (z.B. wegen Krankheit, frühem Arbeitsbeginn oder Abreise vor dem Mittagessen), da es nur auf die Zurverfügungstellung ankommt (Rz. 75 BMF v. 25.11.2020; BFH v. 7.7.2020 – VI R 16/18, BStBl. II 2020, 783).

Grundsätzlich führt ansonsten alles, was an Essen gereicht wird, zu einer Kürzung der Verpflegungspauschale, da dem Arbeitnehmer hierdurch Aufwendungen für eine Verpflegung erspart werden. Daher ist auch ein Imbiss (z.B. belegte Brötchen, Kuchen und Obst) als Mahlzeitengestellung anzusehen. Ob die Mahlzeit als Frühstück, Mittagessen oder Abendessen zu werten ist, richtet sich nach dem Zeitpunkt der Essenseinnahme (Rz. 75 BMF v. 25.12.2020). **Wichtig ist auch, dass die Verpflegung anstelle einer Mahlzeit gereicht wird.** Insoweit würde ein um 15.30 Uhr gereichter Kaffee nebst Kuchen nicht zu einer Kürzung führen. Anders dagegen, wenn mittags Brötchen gereicht werden.

Die z. B. auf **Flügen** gereichten kleinen Tüten mit Chips, Salzgebäck, Schokowaffeln, Müsliriegel oder vergleichbare andere Knabbereien und unbelegte Backwaren (BFH v. 3.7.2019 – VI R 36/17, BStBl. II 2020, 788) erfüllen nicht die Kriterien für eine Mahlzeit und führen somit zu keiner Kürzung der Pauschalen (BMF v. 25.11.2020, Rz. 74).

Bei der Hingabe von Essensmarken durch den Arbeitgeber im Rahmen einer beruflichen Auswärtstätigkeit, handelt es sich in der Dreimonatsfrist nicht um eine vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit, sondern lediglich um eine Verbilligung der vom Arbeitnehmer selbst veranlassten und bezahlten Mahlzeit (BMF v. 25.11.2020, Rz. 76).

**Beispiel 1:**

Arbeitnehmer A ist für 9 Stunden dienstlich unterwegs. Im Rahmen der Auswärtstätigkeit wird ihm vom Arbeitgeber eine Mittagsmahlzeit gewährt.

Folge: Auf die Versteuerung des gewährten Vorteils (= Mittagsmahlzeit) wird verzichtet, da A eine Verpflegungspauschale zusteht. Steuerfrei gezahlt werden können noch 2,80 € (14,- € abzüglich 11,20 €).

**Beispiel 2:**

Der Arbeitnehmer ist auf einer dreitägigen Auswärtstätigkeit. Der Arbeitgeber hat für den Arbeitnehmer in einem Hotel zwei Übernachtungen jeweils mit Frühstück sowie je ein Mittag- und ein Abendessen für den Zwischentag gebucht und bezahlt.

Folge:

Der Arbeitgeber muss keinen geldwerten Vorteil für die Mahlzeiten versteuern. Der Arbeitnehmer kann für die Auswärtstätigkeit folgende Verpflegungspauschalen erhalten (stfrei vom ArbG oder als Werbungskosten).

Anreisetag	14,00 €	(Kürzung: 0,00 €, verbleiben: 14 €)
Abreisetag	14,00 €	(Kürzung: 5,60 €, verbleiben 8,40 €)
Zwischentag	<u>28,00 €</u>	(Kürzung: 28,00 €, verbleiben: 0,00 €)
Gesamt	56,00 €	
Kürzung ges.	33,60 €	(2 x 5,60 € Frühstück, 2 x 11,20 € Mittag-/ Abendessen)
Verbleiben	22,40 €	

Die Kürzung der Verpflegungspauschalen ist nach § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG immer dann vorzunehmen, wenn dem Arbeitnehmer eine Mahlzeit von seinem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt wird.

Die Kürzung gilt daher auch für die Teilnahme des Arbeitnehmers an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG oder an einem außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte gewährten Arbeitsessen (R 19.6 Abs. 2 Satz 2 LStR), wenn der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter die Mahlzeit zur Verfügung stellt. Es kommt nicht darauf an, ob Vorteile aus der Gestellung derartiger Mahlzeiten zum Arbeitslohn zählen.

Nimmt der Arbeitnehmer hingegen an der geschäftlich veranlassten Bewirtung durch einen Dritten oder einem Arbeitsessen eines Dritten teil, fehlt es in aller Regel an einer durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeit. In diesem Fall sind die Verpflegungspauschalen nicht zu kürzen.

**Erforderliche Kürzung der Verpflegungspauschalen durch den Arbeitgeber bei einer vom Arbeitgeber gestellten Mahlzeit:**

**Übliche Mahlzeit** während einer **Auswärtstätigkeit**, wenn steuerrechtlich eine Verpflegungspauschale zusteht.

**Geschäftlich veranlasste Bewirtung** (R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStR)

**Arbeitsessen**

anlässlich eines ungewöhnlichen Arbeitseinsatzes bei einem Wert bis zu 60 € kein Arbeitslohn (R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 i.V.m. R 19.6 Abs. 2 LStR)

Nur ein für die Gestellung der Mahlzeit vereinbartes und vom Arbeitnehmer tatsächlich gezahltes **Entgelt** mindert den Kürzungsbetrag. Es ist hierbei nicht zu beanstanden, wenn der Arbeitgeber das für die Mahlzeit vereinbarte Entgelt im Rahmen eines abgekürzten Zahlungsweges unmittelbar aus dem Nettolohn des Arbeitnehmers entnimmt. Gleiches gilt, wenn der Arbeitgeber das Entgelt im Wege der Verrechnung aus der dem Arbeitnehmer dienst- oder arbeitsrechtlich zustehenden Reisekostenerstattung entnimmt. Es kommt insoweit auf das tatsächliche Entgelt an, nicht aber darauf, ob das Entgelt dem tatsächlichen Wert der Mahlzeit entsprochen oder der Arbeitnehmer die Mahlzeit verbilligt erhalten hat.

**Zuzahlungen** des Arbeitnehmers sind jeweils vom Kürzungsbetrag derjenigen Mahlzeiten abzuziehen, für die der Arbeitnehmer das Entgelt zahlt. Eine Verrechnung etwaiger Überzahlungen des Arbeitnehmers mit Kürzungsbeträgen für andere Mahlzeiten ist nicht zulässig.

**Beispiel:**

Arbeitnehmer A ist auf einer dreitägigen Auswärtstätigkeit. Der Arbeitgeber hat für den Arbeitnehmer in einem Hotel zwei Übernachtungen jeweils mit Frühstück sowie am Zwischentag ein Mittag- und ein Abendessen gebucht und bezahlt. Der Arbeitnehmer zahlt für das Mittag- und das Abendessen je 12,- €.

Folge:

Anreisetag		14,- €
Zwischentag	28,- €	
Kürzung: Frühstück	- 5,60 €	
	Mittagessen - 0,00 € (11,20 € - 12,- €)	
	Abendessen - 0,00 € (11,20 € - 12,- €)	
verbleiben für Zwischentag		22,40 €
Abreisetag:	14,- €	
Kürzung: Frühstück	- 5,60 €	
verbleiben für Abreisetag		8,40 €
insgesamt Verpflegungspauschalen		44,80 €

## **Praxishinweise zur Kürzung:**

### **a) Kürzung tagesbezogen**

Die typisierende, pauschale Kürzung der Verpflegungspauschale ist tagesbezogen und maximal bis auf 0 Euro vorzunehmen (Rz. 73 BMF v. 25.11.2020).

Tagesbezogen bedeutet auch, dass die Kürzung von der für den jeweiligen Reisetag maßgebenden Verpflegungspauschale für eine 24stündige Abwesenheit unabhängig davon vorzunehmen ist, in welchem Land die jeweilige Mahlzeit zur Verfügung gestellt wurde.

### **b) Kürzung auch bei tatsächlich niedrigeren Kosten**

Die Kürzung ist auch dann vorzunehmen, wenn die Kosten des Arbeitgebers für die zur Verfügung gestellten Mahlzeiten günstiger sind als der jeweilige Kürzungsbetrag. In diesem Fall ist aber zu empfehlen, dass der Arbeitnehmer die Kosten für die Verpflegung selbst trägt.

#### **Beispiel:**

A ist von 9.00 Uhr bis 18.00 auswärts bei verschiedenen Kunden beruflich tätig. In der Mittagspause kauft er sich eine Pizza und ein Wasser für 8 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 8 Euro als Erstattungsbetrag nur noch eine gekürzte Verpflegungspauschale von 2,80 Euro (14 Euro - 11,20 Euro) beanspruchen.

### **c) Kürzung schon bei bloßem Anspruch**

Bei der Kürzung kommt es nur auf die Zurverfügungstellung an. Die Kürzung ist deshalb auch vorzunehmen, wenn der Arbeitnehmer die Mahlzeit aber nicht eingenommen hat (z.B. Rückfahrt vor Frühstück).

**BMF-Regelung:** Unbeachtlich im Hinblick auf die gesetzlich vorgeschriebene pauschale Kürzung der Verpflegungspauschalen ist, ob die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Mahlzeit vom Arbeitnehmer tatsächlich eingenommen wird oder die Aufwendungen für die vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit niedriger sind als der jeweilige pauschale Kürzungsbetrag. Die Kürzung kann nur dann unterbleiben, 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 (Rz. 75 BMF v. 25.11.2020).



**d) Flugreise/Schiffsreise**

Eine arbeitgeberveranlasste Mahlzeitengestellung liegt nach Verwaltungsmeinung auch dann vor, wenn der Arbeitgeber die Kosten für ein Flugticket übernimmt und der Arbeitnehmer im Flugzeug/Schiff als Nebenleistung zur Beförderungsleistung eine Mahlzeit erhält (Rz. 65 BMF v. 25.11.2020). Lediglich dann, wenn z.B. anhand des gewählten Beförderungstarifs feststeht, dass es sich um eine reine Beförderungsleistung handelt, bei der keine Mahlzeiten unentgeltlich angeboten werden, liegt keine Mahlzeitengestellung vor).

**e) Definition der Mahlzeit**

Nach Verwaltungsmeinung führt alles, was an Essen gereicht wird, zu einer Kürzung der Verpflegungspauschale, da insoweit Aufwendungen erspart werden. Insoweit wird auch ein Imbiss (z.B. belegte Brötchen) als Mahlzeitengestellung angesehen. Ob die Mahlzeit als Frühstück, Mittagessen oder Abendessen anzusehen ist, orientiert sich an dem Zeitpunkt der Essenseinnahme.

Auch ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Imbiss (z. B. belegte Brötchen, Kuchen, Obst), der während einer auswärtigen Tätigkeit gereicht wird, kann eine Mahlzeit sein, die zur Kürzung der Verpflegungspauschale führt. 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 (Rz. 74 BMF v. 25.11.2020).

**f) Keine Kürzung bei Belohnungessen**

Die Kürzung der Verpflegungspauschalen unterbleibt insoweit, als Mahlzeiten vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden, deren **Preis 60 € übersteigt** und die daher individuell zu versteuern sind.

**g) Mitternachtsreglung mit Mahlzeitengewährung und Kürzung****Beispiel:**

Auslieferungsfahrer A beginnt seine Tour am Montag, 1.12. um 19.00 Uhr und kehrt am Dienstag, 2.12. um 7 Uhr zurück. Um 21.30 Uhr am 1.12. nimmt er ein vom ArbG gestelltes Abendessen ein.

Folge: Die Verpflegungspauschale 14 € (Zusammenrechnung 5 Std. + 7 Std. = 12 Std.) wird für Dienstag (= Tag der überwiegenden Abwesenheit) gewährt. Die Pauschale für Dienstag ist wegen der Abendessengestellung am Montag um 11,20 € zu kürzen (Rz. 76 BMF v. 25.11.2020).

#### **h) Auslandsreisen**

Die Grundsätze zur Kürzung der Verpflegungspauschalen bei einer Mahlzeitengestellung gelten auch bei **Auslandsreisen**, wobei für die Berechnung der Kürzungsbeträge auf den ausländischen Pauschbetrag für 24 Stunden Abwesenheit abzustellen ist.

##### **Beispiel:**

Arbeitnehmer A übernachtet während einer geschäftlichen Auslandsreise. Der Arbeitgeber erstattet die steuerfreie Übernachtungspauschale, da diese höher ist als die angefallenen tatsächlichen Kosten.

Folge: Durch den Ersatz der in Höhe der für Auslandsreisen maßgebenden Übernachtungspauschale werden nur Übernachtungskosten erstattet. Daher entfällt eine Kürzung.

#### **i) Geschäftlich veranlasste Bewirtung**

Die Kürzung gilt auch für die Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung oder an einem außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte gewährten Arbeitsessen, wenn der ArbG oder auf dessen Veranlassung ein Dritter die Mahlzeit zur Verfügung stellt. Es kommt nicht darauf an, ob Vorteile aus der Gestellung derartiger Mahlzeiten zum Lohn zählen (Rz. 82 BMF v. 25.11.2020).

Nimmt der ArbN hingegen an der geschäftlich veranlassten Bewirtung durch einen Dritten oder einem Arbeitsessen eines Dritten teil, fehlt es i.d.R. an einer durch den ArbG zur Verfügung gestellten Mahlzeit. In diesem Fall sind die Verpflegungspauschalen nicht zu kürzen (Rz. 83 BMF v. 25.11.2020).

##### **Beispiel 1:**

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 ist für die Arbeitnehmer des U die Teilnahme an einem Geschäftsessen, dessen Ansatz als Arbeitslohn von vornherein unterbleibt. 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 Geschäftsessen auswärtig übernachtet haben), wäre diese um 11,20 Euro zu kürzen.

Für die Arbeitnehmer der Zulieferfirma Z handelt es sich um die Teilnahme an einer geschäftlichen Bewirtung, die auch für die Arbeitnehmer des Z kein Arbeitslohn darstellt. Sofern die Arbeitnehmer des Z die Voraussetzungen für eine Verpflegungspauschale erfüllen, ist bei diesen keine Kürzung wegen der gestellten Mahlzeit vorzunehmen ist. Z selbst hat seinen Arbeitnehmern 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 2:**

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 Verpflegungsmehraufwendungen 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

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!

**Faustformel:** Belastung = Gestellung!

### **k) Kürzung pro Mahlzeit nur einmal**

**Beispiel:** ArbN B nimmt an einer vom ArbG gebuchten Fortbildungsveranstaltung teil. B ist 9 Stunden unterwegs. In der Tagungspauschale ist ein Mittagessen für 30 € enthalten. B verzichtet darauf und nimmt in der Mittagspause eine Pizza im Wert von 10 € ein. Die 10 € werden vom ArbG gegen Vorlage der Rechnung erstattet. VP 14 €; Kürzung für zwei zur Verfügung gestellte Mittagsmahlzeiten um 11,20 €, verbleibende VP = 2,80 €.

### **l) Kürzung der Kürzung bei Zuzahlung zur weiteren Mahlzeit**

Der ArbG kann dem ArbN anstelle einer nicht eingenommenen, von ihm zur Verfügung gestellten Mahlzeit eine weitere gleichartige Mahlzeit im Rahmen der 60 €-Grenze zur Verfügung stellen (arbeitsrechtliche Erstattung und Belegvorlage beim Arbeitgeber). Sofern der ArbN für eine solche weitere vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit eine Zuzahlung zu leisten hat, kommt eine Kürzung der Kürzung in Betracht. Ein Werbungskostenabzug des ArbN bei seiner ESt-Veranlagung durch die Vorlage

von Belegen für eine anstelle einer vom ArbG zur Verfügung gestellten Mahlzeit auf eigene Veranlassung eingenommene Verpflegung ist ausgeschlossen. Hier bleibt es bei der typisierenden Kürzung der steuerlichen Verpflegungspauschalen.

**Beispiel:**

A aus Köln ist vom ArbG zu einer auswärtigen Fortbildungsveranstaltung nach Berlin entsandt worden (Anreise am Vorabend). A hat Anspruch auf der Dienstreise auf ein Frühstück im vom ArbG gebuchten Hotel. Darauf verzichtet er, weil im Rahmen der Fortbildungsveranstaltung (Beginn um 7.30 Uhr) um 9.30 Uhr auch ein Frühstück gereicht wird (Wert 15 €). Der ArbG erhebt von A für dieses Frühstück eine Zuzahlung von 6 €.

Verpflegungspauschale		14,00 €
abzgl. Kürzung wg. Frühstücksgewährung	5,60 €	
abzgl. Zuzahlung	6,00 €	
Kürzung	0,00 €	
verbleibende Pauschale		14,00 €

Ohne Zuzahlung würde die Verpflegungspauschale von 14 € (nur) um 5,60 € gekürzt werden. Diese Kürzung fällt nicht doppelt aus, da das Frühstück zweimal geboten wird!

**Abwandlung:**

Der ArbG verlangt von A die komplette Erstattung des 2. Frühstücks im Wert von 15 €.

Verpflegungspauschale		14,00 €
abzgl. eigentliche Kürzung	5,60 €	
abzgl. Zuzahlung	15,00 €	
Kürzung	0,00 €	
verbleibende Pauschale		14,00 €

## Weitere Beispiele zur Kürzung:

S. 92

### Verpflegungspauschalen; Beispiele zur Kürzung

#### Beispiel 1 :

ArbN A verschläft auf dem vom ArbG gebuchten Flug das Frühstück. Nach der Ankunft nimmt er ein Frühstück im Flughafenrestaurant ein. ArbG erstattet die Kosten von 16 € in voller Höhe.

=> Anspruch	14,00 €
Kürzung um Frühstückswert	<u>5,60 €</u>
=> verbleiben	8,40 €

Kürzung nur einmal!

124

### Verpflegungspauschalen; Beispiele zur Kürzung

#### Beispiel 1a :

ArbN A verschläft auf dem vom ArbG gebuchten Flug das Frühstück. Nach der Ankunft nimmt er ein Frühstück im Flughafenrestaurant für 16 € ein. ArbG erstattet die Kosten, fordert aber von A ein Entgelt in Höhe von 6 €.

=> Anspruch	14,00 €
Kürzung (5,50 € - 6 €)	<u>0,00 €</u>
verbleibende Pauschale	14,00 €

125

### Verpflegungspauschalen; Beispiele zur Kürzung

#### Beispiel 1b :

ArbN A verschläft auf dem vom ArbG gebuchten Flug das Frühstück. Nach der Ankunft nimmt er ein Frühstück im Flughafenrestaurant ein. ArbG erstattet die Kosten von 16 €, verlangt aber auch ein Entgelt von 16 €.

=> Anspruch	14,00 €
Kürzung (5,60 € - 16 €)	<u>0,00 €</u>
verbleibende Pauschale	14,00 €!

126

### Verpflegungspauschalen; Beispiele zur Kürzung

#### Beispiel 2 :

ArbN A nimmt an einer vom ArbG gebuchten eintägigen Fortbildung von mehr als 8 Std. teil. In der Tagungsgebühr enthalten: Mittagessen von 30 €. A verzichtet auf die Einnahme und nimmt stattdessen in einem Restaurant in der Nähe ein Mahlzeit zum Preis von 25 € ein, die ihm vom ArbG gegen Einreichung der Rechnung erstattet wird.

=> Anspruch	14,00 €
Kürzung wg. Mittagessengestellung	<u>11,20 €</u>
verbleibende Pauschale =	2,80 €

127

### Verpflegungspauschalen; Beispiele zur Kürzung

#### Beispiel 2a :

ArbN A nimmt an einer vom ArbG gebuchten eintägigen Fortbildung von mehr als 8 Std. teil. In der Tagungsgebühr enthalten: Mittagessen von 30 €. A verzichtet auf die Einnahme und nimmt stattdessen in einem Restaurant in der Nähe ein Mahlzeit zum Preis von 35 € ein, die ihm vom ArbG gegen Einreichung der Rechnung erstattet wird.

=> Anspruch Pauschale 14 €;

keine Kürzung, da Preis > 60 € ; aber 65 € stpfl. Lohn; 14 € können nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG (vom ArbG) pauschal besteuert werden.

128

## 6. Lohnsteuerpauschalierung bei Verpflegung/Mahlzeiten

### 6.1 Pauschalierungsmöglichkeit üblicher Mahlzeiten

Die mit dem Sachbezugswert zu bewertenden und zu versteuernden Mahlzeiten bei Preisen bis 60 Euro (also nicht etwaige Belohnungssessen) können gemäß § 40 Absatz 2 Satz 1 Nr. 1a EStG aus Vereinfachungsgründen mit 25 % pauschal besteuert werden, wenn dem Arbeitnehmer für die Auswärtstätigkeit keine Verpflegungspauschale zustehen würde (R 40.2 Abs. 1 Nr. 1a LStR; Rz. 94f. BMF v. 25.11.2020). Als Beispiele zu nennen sind hier die eintägige Auswärtstätigkeit bis zu 8 Stunden oder wenn die Abwesenheitszeit bei einer Auswärtstätigkeit vom Arbeitgeber nicht nachgehalten und aufgezeichnet wird.

Die Pauschalbesteuerung kommt demnach in Betracht, wenn

- der Arbeitnehmer ohne Übernachtung nicht mehr als 8 Stunden auswärts tätig ist,
- der Arbeitgeber die Abwesenheitszeit nicht überwacht, nicht kennt oder
- die Dreimonatsfrist nach § 9 Absatz 4a Satz 6 EStG abgelaufen ist.

#### Beispiel 1:

Arbeitnehmer A ist am 08.07.2021 für 7 Stunden dienstlich unterwegs. Im Rahmen der Auswärtstätigkeit wird ihm vom Arbeitgeber eine Mittagsmahlzeit gewährt.

Folge: Auf die Versteuerung des gewährten Vorteils (= Mittagsmahlzeit) wird nicht verzichtet, da A keine Verpflegungspauschale zusteht (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG). Der geldwerte Vorteil beträgt 3,47 €. Der Arbeitgeber kann das Mittagessen nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG pauschal mit 25 % versteuern.

#### Beispiel 2:

Arbeitnehmer B ist vom 01.07. bis 31.12.2021 beruflich unterwegs. Im Rahmen der Auswärtstätigkeit wird ihm vom Arbeitgeber täglich eine Mittagsmahlzeit gewährt.

Folge: Auf die Versteuerung des gewährten Vorteils (= Mittagsmahlzeit) wird ab dem 01.10. nach Ablauf der Dreimonatsfrist nicht mehr verzichtet, da B keine Verpflegungspauschale mehr zusteht (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG). Der geldwerte Vorteil beträgt 3,47 €. Der Arbeitgeber kann das Mittagessen nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG pauschal mit 25 % versteuern.

Voraussetzung ist, dass es sich um übliche Mahlzeiten handelt, die nach § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG mit dem Sachbezugswert anzusetzen sind. Nicht nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG pauschal steuerbar sind somit sog. Belohnungssessen mit einem Preis von mehr als 60 €.

Die Pauschalierungsmöglichkeit greift nicht für Mahlzeiten, die im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers abgegeben werden (z. B. sog. Arbeitsessen oder bei Beteiligung von Arbeitnehmern an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung), da insoweit **kein steuerpflichtiger Arbeitslohn** vorliegt.

Die Pauschalierungsmöglichkeit nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1a EStG gilt zudem nicht für die Gestellung von Mahlzeiten am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen einer **doppelten Haushaltsführung**; hier kommt allerdings ggf. eine Pauschalierung nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 EStG in Betracht (arbeitstäbliche Abgabe von Mahlzeiten im Betrieb).

#### **Beispiel: Mahlzeitpauschalierung bei fehlendem VP-Anspruch**

Der Arbeitnehmer nimmt an einer halbtägigen auswärtigen Seminarveranstaltung teil. Der Arbeitgeber hat für die teilnehmenden Arbeitnehmer neben dem Seminar auch ein Mittagessen gebucht und bezahlt.

#### Folge:

Der Arbeitgeber kann das Mittagessen nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1a EStG pauschal mit 25% besteuern, wenn er keine Aufzeichnungen über die Abwesenheitszeiten der Arbeitnehmer führt bzw. die Abwesenheit 8 Stunden nicht erreicht.

## **6.2 Pauschalierungsmöglichkeit für Verpflegungspauschalen**

Die Pauschalierungsmöglichkeit nach § 40 Abs. 2 Nr. 1a EStG ist verwandt mit der Pauschalierungsmöglichkeit nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nr. 4 EStG. Danach können Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich einer Auswärtstätigkeit i.S.v. § 9 Abs. 4a Satz 3 bis 6 EStG mit 25 % pauschaliert werden, soweit die Beträge die steuerfreien Pauschalen **ohne Anwendung der Kürzungsregelung** nach § 9 Abs. 4a Satz 8 bis 10 EStG um nicht mehr als 100 % übersteigen (R 40.2 Abs. 1 Nr. 4 LStR; Rz. 58 BMF v. 25.11.2020).

**Hinweis:** Soweit nach Ablauf der Dreimonatsfrist eine steuerfreie Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht mehr möglich ist, kommt eine Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht (mehr) in Betracht.

**Beispiel: Keine Anwendung der Kürzungsregelung**

Arbeitnehmer A erhält anlässlich einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheitsdauer von 9 Stunden von seinem Arbeitgeber neben einem üblichen Mittagessen noch eine Verpflegungspauschale in Höhe von 15 €.

Folge: Steuerfrei sind:

Verpflegungspauschale	14,00 €
Kürzung wegen Mittagessen	<u>11,20 €</u>
verbleiben stfrei	2,80 €

Der stpfl. Teil in Höhe von 12,20 € (15 € abzüglich 2,80 €) kann vom ArbG im vollen Umfang von 12,20 € mit 25 % pauschal besteuert werden und nicht nur in Höhe von 2,80 €, da er 100 % der vollen Verpflegungspauschale (14 €) ohne Kürzung um die Mahlzeitengestellung nicht übersteigt.

Für Verpflegungszuschüsse, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung gezahlt werden (§ 9 Abs. 4a S. 12 EStG), ist die Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG nicht zulässig.

**Beispiel 1:**

24-Stunden Abwesenheit, ArbG gewährt seinem AN ein Frühstück und zahlt zusätzlich 56 € als Verpflegungspauschale. Die Kürzung der Verpflegungspauschale um das Frühstück (28 € abzgl. 5,60 € = 22,40 €) ist für die Frage der Pauschalierung unerheblich. Wie muss der ArbG also die 56 € versteuern?

Abrechnung:

gezahlt 56,00 €  
 abzüglich stfrei = 22,40 € (28,00 € - 5,60 €)  
 verbleiben stpfl. = 33,60 €  
 davon sind 28 € pauschalierungsfähig mit 25%  
 Rest individuell stpfl. = 5,60 €.

**Beispiel 2:**

Eintägige Dienstreise mit Abwesenheit 15 Stunden, ArbG zahlt Verpflegungspauschale von 30 €; am Reisetag werden Mittag- und Abendessen vom ArbG gestellt.

Abrechnung:

gezahlt 30 €  
 abzüglich stfrei 0 € (14 € abzgl. Kürzung um 22,40 €) = > kein Minusbetrag!  
 verbleiben stpfl. 30 €  
 davon sind 14 € pauschalierungsfähig  
 Rest individuell stpfl. = 16 €!

**Beispiel 3:**

B ist vom ArbG zu einer eintägigen Tagung entsandt worden. In der Gebühr ist ein Mittagessen für 28 € enthalten. B verzichtet mittags darauf und nimmt stattdessen eine Mahlzeit in einem Restaurant ein. Die Kosten hierfür betragen 35 € und werden vom ArbG erstattet.

Abrechnung: Anspruch auf Verpflegungspauschale 14,00 €. Keine Kürzung, da der Gesamtwert 60 € übersteigt. Danach sind **63 €** als stpfl. Arbeitslohn zu sehen. Davon können 14 € pauschal besteuert werden (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG).

Abwandlung: Der ArbG verweigert (*verständlicherweise*) für das zweite Mittagessen die Kostenerstattung.

Abrechnung: Verpflegungspauschale 14 €, Kürzung wegen Mittagessen 11,20 €, verbleiben steuerfrei = 2,80 €; keine Lohnversteuerung.



## 7. Unterkunfts-kosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit

### 7.1 Allgemeines

Mit § 9 Absatz 1 Satz 3 Nr. 5a EStG wird die Abziehbarkeit der beruflich veranlassten Unterkunfts-kosten während einer Tätigkeit außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte – also bei einer Auswärtstätigkeit - gesetzlich geregelt. Als längerfristige auswärtige berufliche Tätigkeit wird dabei im Gleichklang mit den Merkmalen der ersten Tätigkeitsstätte im Inland ein **Zeitraum von 48 Monaten** festgelegt.

Beruflich veranlasste Unterkunfts-kosten im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit an ein und derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte sind danach im Zeitraum von 48 Monaten unbeschränkt abzugsfähig. Nach diesem Zeitraum werden sie nur noch bis zur Höhe der vergleichbaren Aufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung berücksichtigt. D.h. bei Inlandsübernachtungen sind **monatlich höchstens 1.000 Euro** begünstigt.

Zeitraum	Begünstigte Inlands-Unterkunfts-kosten bei einer Auswärtstätigkeit
Bis 48 Monate	Tatsächliche Kosten
Ab dem 49. Monat	Kostenbegrenzung auf 1.000 Euro monatlich

#### **Beispiel: Monatliche Unterkunfts-kosten > 1.000 €**

Ein Monteur aus Bonn mit einer ersten Tätigkeitsstätte in Bonn wird von seinem Arbeitgeber 3x wöchentlich bei einem Kunden in Mannheim eingesetzt. Monatlich belaufen sich die vom Arbeitgeber übernommenen Unterkunfts-kosten für eine Hotelunterbringung auf durchschnittlich 1.100 Euro bis 1.200 Euro.

#### Folge:

Nach vier Jahren kann der Arbeitgeber höchstens noch monatlich 1.000 Euro steuerfrei erstatten.

Um Abgrenzungsprobleme zu vermeiden, wird vom Gesetzgeber in § 9 Absatz 1 Satz 3 Nr. 5a, letzter Satz EStG - wie bei der Dreimonatsfrist der Verpflegungspauschalen - typisierend festgelegt, dass eine **Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit** an ein und derselben Tätigkeitsstätte von sechs Monaten bereits zu einem Neubeginn dieses 48- Monats-Zeitraums führt. Aus welchem Grund, z. B. Krankheit, Urlaub oder auch der Einsatz an einer anderen Tätigkeitsstätte, die Tätigkeit unterbrochen wird, ist aus Vereinfachungsgründen dabei unerheblich.

Im Rahmen des Werbungskostenabzugs und des Betriebsausgabenabzugs können anders als in Arbeitgeber-Erstattungsfällen lediglich die **tatsächlich entstandenen Übernachtungskosten** und keine Pauschalen berücksichtigt werden.

Bei Mitbenutzung der Wohnung am Beschäftigungsort durch unterhaltsberechtigte **Angehörige** liegt ggf. keine berufliche Veranlassung vor (FG Münster v. 15.11.2013 14 K 1196/10 E, EFG 2014, 257, Revision zugelassen, aber nicht eingelegt).

Auch ohne eine erste Tätigkeitsstätte sind die Kosten für eine Zweitwohnung vor Ort (als Start für Auswärtstätigkeiten) begünstigt (FG Hamburg v. 24.10.2019 – 6 K 35/19, EFG 2020, 189).

## 7.2 Unterkunfts-kosten

Unterkunfts- bzw. Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung. Hierzu zählen zum Beispiel Kosten für die Nutzung eines Hotelzimmers, Mietaufwendungen für die Nutzung eines (ggf. möblierten) Zimmers oder einer Wohnung sowie Nebenleistungen (z. B. Kultur- und Tourismusförderabgabe, Kurtaxe/Fremdenverkehrsabgabe, bei Auslandsübernachtungen die besondere Kreditkartengebühr bei Zahlungen in Fremdwährungen).

Kosten für **Mahlzeiten** gehören zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung und sind nur nach Maßgabe des § 9 Absatz 4a EStG abziehbar. Wird durch Zahlungsbelege nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung nachgewiesen und lässt sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen (z. B. Tagungspauschale), so ist dieser Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten zu kürzen. Als **Kürzungsbeträge** sind dabei

- für Frühstück 20 %,
- für Mittag- und Abendessen jeweils 40 %

des für den Unterkunfts-kort maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden anzusetzen.

Bei Übernachtungen **im Ausland** ist in der Hotelrechnung i.d.R. der Preis für das Frühstück **nicht** enthalten. Von einer Kürzung der Übernachtungskosten um einen (unterstellten) Frühstücksanteil kann abgesehen werden, wenn der Dienstreisende auf der Hotelrechnung handschriftlich vermerkt, dass in den Übernachtungskosten das Frühstück nicht enthalten ist.

#### **Beispiel:**

Arbeitnehmer A übernachtet während einer zweitägigen Auswärtstätigkeit im Hotel. Die Rechnung ist auf den **Namen des Arbeitgebers** ausgestellt. Das Hotel rechnet eine Übernachtung mit Frühstück wie folgt ab: Übernachtung 60 €, Frühstück 10 €.

#### Folge:

Die ausgewiesenen Übernachtungskosten von 60,- € können vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Für den An- und Abreisetag stünden dem Arbeitnehmer zusätzlich auch noch Verpflegungspauschalen von 28,- € (je 14,- € für den An- und Abreisetag) zu. Die Verpflegungspauschale für den Abreisetag ist nicht zu kürzen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer lediglich die 60,- € Übernachtungskosten erstattet.

Erstattet der Arbeitgeber hingegen auch den Betrag von 10,- € für das Frühstück, ist die Verpflegungspauschale für den Abreisetag um 5,60 € wegen des vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Frühstücks zu kürzen. Der Arbeitgeber kann dann zusätzlich einen Betrag von 22,40 € für Verpflegung steuerfrei erstatten.

#### **Abwandlung**

Die Rechnung des Hotels ist **auf den Namen des Arbeitnehmers** ausgestellt. In diesem Fall kann der Arbeitgeber insgesamt höchstens 88,- € steuerfrei erstatten (60,- € Unterkunft plus 28,- € Verpflegung). Werden keine steuerfreien Erstattungen seitens des Arbeitgebers gezahlt, ist der Betrag von 88,- € als Werbungskosten berücksichtigungsfähig.

### **7.3 Notwendige Mehraufwendungen**

Ist die Unterkunft am auswärtigen Tätigkeitsort die einzige Wohnung/Unterkunft des Arbeitnehmers, liegt kein beruflich veranlasster Mehraufwand vor (R 9.7 Abs. 1 Satz 2 LStR, Rz. 115 BMF v. 25.11.2020).

Die Anerkennung von Unterkunftskosten erfordert, dass noch eine andere Wohnung besteht, für die dem Arbeitnehmer Aufwendungen entstehen, weil er dort

- > seinen Lebensmittelpunkt hat, ohne dass dort jedoch ein eigener Hausstand vorliegen muss, oder
- > seinen Lebensmittelpunkt wieder aufnehmen will.

**Praxishinweis:** Es wird nicht vorausgesetzt, dass der Arbeitnehmer eine Wohnung aus eigenem Recht oder als Mieter innehat und eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung leistet. Es genügt, wenn der Arbeitnehmer z.B. im Haushalt der Eltern ein Zimmer bewohnt.

**Beispiel:**

Der ledige Arbeitnehmer L aus Hamburg wird für drei Jahre vom Mutterkonzern M in Hamburg an das Tochterunternehmen in München abgeordnet. L bewohnt in Hamburg ein Appartement, das er wegen der Abordnung kündigt. In München mietet er ein kleines Appartement. Da das Appartement in München die einzige Wohnung/Unterkunft ist, können die Aufwendungen nicht steuerfrei erstattet werden (Rz. 120 BMF v. 25.11.2020).

**Abwandlung**

L wohnt in Hamburg bei den Eltern. In diesem Fall können die in München entstehenden Unterkunftskosten steuerfrei erstattet werden.

Soweit höhere Übernachtungskosten anfallen, weil der Arbeitnehmer eine Unterkunft **gemeinsam mit Personen** nutzt, die in keinem Dienstverhältnis zum selben Arbeitgeber stehen, sind nur diejenigen Aufwendungen anzusetzen, die bei alleiniger Nutzung durch den Arbeitnehmer angefallen wären. Nicht abziehbar sind somit Mehrkosten, die aufgrund der Mitnutzung der Übernachtungsmöglichkeit durch eine Begleitperson entstehen, insbesondere wenn die Begleitung privat und nicht beruflich veranlasst ist. Bei Mitnutzung eines Mehrbettzimmers (z. B. Doppelzimmer) können die Aufwendungen angesetzt werden, die bei Inanspruchnahme eines Einzelzimmers im selben Haus entstanden wären (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 3 EStG; Rz. 121 BMF v. 25.11.2020).

**Beispiel 1:**

Arbeitnehmer A wird aus persönlichen Gründen auf einer Auswärtstätigkeit von seiner **Ehefrau begleitet**. Für die Übernachtung im Doppelzimmer entstehen Kosten von 120,- €. Ein Einzelzimmer hätte 90,- € gekostet. Vom Arbeitgeber steuerfrei erstattungsfähig sind 90,- €.

**Beispiel 2:**

Die Kollegen A und B übernachten anlässlich einer Auswärtstätigkeit für 150,- € in einem **Doppelzimmer**. Für jeden Arbeitnehmer können 75,- € (1/2 von 150,- €) steuerfrei erstattet werden.

**1.000 € - Grenze bei Familienmitnahme in auswärtige Inlands-Wohnung:**

Es bestehen bei Annahme einer Auswärtstätigkeit und Mitunterbringung von Familienangehörigen in der **Wohnung** am Beschäftigungsort mangels eines Aufteilungsmaßstabs keine Bedenken, die 1.000 €-Regelung für längerfristige Auswärtstätigkeiten anzuwenden. Betragen die Aufwendungen im Inland dagegen mehr als 1.000 € monatlich oder handelt es sich um eine Wohnung im **Ausland**, wird stattdessen die **ortsübliche Miete** für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung am Ort der auswärtigen Tätigkeitsstätte mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm als Vergleichsmaßstab herangezogen (Rz. 122 BMF v. 25.11.2020). Der BFH (Beschluss v. 3.7.2018 - VI R 55/16, BFH/NV 2018, 1145) stellt alternativ zu 60qm-Betrachtung eine Alternativberechnung auf (Aufteilung nach Köpfen plus eines prozentualen Zuschlags).

**Beispiel:**

A wird für drei Jahre nach Frankreich entsandt. Seine Frau und die beiden Kinder kommen mit. Die Wohnung in Deutschland wird beibehalten. Die Mietwohnung in Frankreich hat 120 qm für mtl. 1.800 € (Kj. = 21.600 €).

Berechnung 1: Ortsübliche Miete für 60qm-Wohnung mtl. 700 € x 12 = 8.400 €.

Berechnung 2: Pro-Kopf-Aufwand 21.600 € : 4 Personen = **5.400 €** + pauschaler Sockelbetrag (21.600 € x 20% = **4.320 € => 9.720 €**.

**Beispiel:**

Ein nach Deutschland entsandter Arbeitnehmer wohnt mit seiner Ehefrau und zwei Kindern in einer 150 qm großen Mietwohnung am auswärtigen Beschäftigungsort. Die Aufwendungen für die Wohnung betragen mtl. 1.050,- € (7,- €/qm). Der Durchschnittsmietzins für eine 60 qm große Wohnung beträgt 5,- €/qm.

Da die mtl. Unterkunftskosten 1.000,- € übersteigen, können nur die Unterkunftskosten berücksichtigt werden, die ausschließlich durch die Nutzung des Arbeitnehmers verursacht werden. Soweit kein anderer nachvollziehbarer Aufteilungsmaßstab beantragt wird, können die anteiligen beruflich veranlassten Aufwendungen, die als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden können, auf 300,- € (5,- € x 60 qm) geschätzt werden.

#### 7.4 Zeitliche Beschränkung auf 48 Monate

Bei einer **längerfristigen beruflichen Tätigkeit** an derselben Tätigkeitsstätte im Inland, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, können nach Ablauf von 48 Monaten die tatsächlich entstehenden Unterkunftskosten höchstens noch bis zur Höhe von 1.000 Euro im Monat als Werbungskosten abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Das gilt auch für Hotelübernachtungen.

Bei Übernachtungen im **Ausland** im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit gelten die bisherigen Grundsätze zur beruflichen Veranlassung und Notwendigkeit der entstandenen Aufwendungen unverändert weiter. Die Höchstgrenze von 1.000 € gilt hier nicht.

**Praxishinweis:** Eine berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte liegt nur vor, sobald der Arbeitnehmer an dieser **regelmäßig mindestens an 3 Tagen wöchentlich** tätig werden soll oder tätig wird. Umkehrschluss: Die 48-Monatsfrist ist daher nicht zu prüfen, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte nur an 2 Tagen wöchentlich aufgesucht wird.

Die Prüfung der Frist erfolgt stets im Nachhinein (Ex-post-Betrachtung). Eine **Unterbrechung von weniger als 6 Monaten**, z. B. wegen Urlaub, Krankheit, beruflicher Tätigkeit an einer anderen Tätigkeitsstätte führt nicht zu einem Neubeginn der 48-Monatsfrist. Die Prüfung des Unterbrechungszeitraums und des Ablaufs der 48-Monatsfrist erfolgt stets im nach hinein mit Blick auf die zurückliegende Zeit (Ex-post-Betrachtung).

Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn die abziehbaren Übernachtungskosten erst ab dem ersten vollen Kalendermonat, der auf den Monat folgt, in dem die 48-Monatsfrist endet, auf 1.000 Euro begrenzt werden.

**Beispiel 1: Vierjahresfrist bei Auswärtstätigkeit: 15.7.2017 - 31.12.2022**

Der Arbeitnehmer hat seine Tätigkeit am 15.7.2017 an einer auswärtigen Tätigkeitsstätte aufgenommen und soll dort bis zum 31.12.2022 tätig sein.

Folge:

Die 48-Monatsfrist beginnt am 16.7.2017 und endet mit Ablauf des 15.7.2021. Nach Ablauf dieser Frist können grundsätzlich Übernachtungskosten nur noch bis zur Höhe von 1.000 Euro monatlich berücksichtigt werden. Aus Vereinfachungsgründen ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn diese

Begrenzung der Übernachtungskosten erst ab dem ersten vollen Kalendermonat angewendet wird, der auf den Monat folgt, in dem die 48-Monatsfrist endet. Dies wäre dann **ab August 2021**.

### **Abwandlung Unterbrechung der Auswärtstätigkeit um mehr als 6 Monate**

Der Arbeitnehmer wird vom 15.3.2021 bis 3.10.2021 wegen eines personellen Engpasses ausschließlich am Stammsitz der Firma tätig. Ab 4.10.2021 kehrt er zu der vorherigen auswärtigen Tätigkeitsstätte zurück.

#### Folge:

Die längerfristige Auswärtstätigkeit wurde länger als sechs Monate unterbrochen. Die Übernachtungskosten können daher ab 4.10.2021 für die nächsten 48 Monate (bis 3.10.2025) grundsätzlich wieder unbeschränkt berücksichtigt werden.

### **Beispiel 2:**

Arbeitnehmer A aus Dresden hat seine erste Tätigkeitsstätte in der Firmenzentrale in Dresden. Bereits seit dem 15.7.2016 ist er wöchentlich an drei Tagen in Erfurt tätig. Ab dem 1.7.2020 bis zum 28.2.2021 ist er wieder ausschließlich in der Zentrale in Dresden im Einsatz. Ab dem 1.3.2021 nimmt er wieder den alten Rhythmus auf (zwei 2 Tage Dresden, drei Tage Erfurt).

Folge: Die Übernachtungskosten am auswärtigen Einsatzort in Erfurt können für das erste Halbjahr 2020 und ab dem 1.3.2021 (voraussichtlich bis zum 28.2.2025) unbeschränkt steuerfrei erstattet werden. Durch die Unterbrechung um mehr als sechs Monate beginnt am 1.3.2021 eine neue 48-Monatsfrist.

### **Beispiel 3:**

Arbeitnehmer A aus Bremen ist seit dem 1.4.2021 in der sich in Bremen befindenden ersten Tätigkeitsstätte an zwei Tagen in der Woche tätig. An den anderen drei Tagen betreut er eine Filiale in Hannover. Dort übernachtet er regelmäßig zweimal wöchentlich.

Folge: Nach Ablauf von 48 Monaten können die tatsächlich entstandenen Übernachtungskosten nur noch bis zur Höhe von 1.000,- € monatlich erstattet werden.

**Abwandlung:** A muss ab 15.7.2021 für vier Monate nach Berlin. Ab dem 16.11.2021 ist er dann drei Tage wöchentlich in Bremen und zwei Tage in Hannover. Für die Auswärtstätigkeit in Hannover beginnt die 48-Monatsfrist am 1.4.2021 und endet voraussichtlich am 31.3.2025. Eine sechsmonatige Unterbrechung liegt nicht vor (lediglich vier Monate Aufenthalt in Berlin und dann immer nur dreitägige Unterbrechungen durch den Einsatz in Bremen).

## 7.5 Übernachtungspauschalen

Alternativ zu den tatsächlichen Kosten können bei Inlandsübernachtungen ohne Einzelnachweis 20 € und bei Übernachtungen im Ausland die Pauschbeträge (Übernachtungsgelder) **steuerfrei** erstattet werden (R 9.7 Abs. 3 LStR). Als Werbungskosten können nur die tatsächlichen Aufwendungen berücksichtigt werden.

**Hinweis:** Bei Auswärtstätigkeiten im Ausland sind aus Arbeitgebersicht die vom BMF veröffentlichten Pauschbeträge für Übernachtungskosten zu beachten (zuletzt BMF vom 3.12.2020, BStBl. I 2020, 1256 = Auslandspauschalen für 2021).

Der Pb bleibt auch steuerfrei, wenn tatsächlich geringere Übernachtungskosten angefallen sind (BFH v. 12.9.2001, BStBl. II 2001 S. 775). Die steuerfreie Erstattung des Pb ist auch dann möglich, wenn der Arbeitnehmer ohne tatsächlich entstehende Übernachtungskosten privat übernachtet.

Ein Wechsel zwischen dem Übernachtungspauschbetrag und den tatsächlichen Übernachtungskosten ist auch während ein und derselben Auswärtstätigkeit möglich.

### **Beispiel:**

Der Arbeitnehmer A übernachtet während einer Auswärtstätigkeit in München einen Tag bei seinem Bruder B und einen Tag im Hotel. Für die Übernachtung im Hotel zahlt A 100,- €.

Der Arbeitgeber kann dem A sowohl die 100,- € für die Übernachtung im Hotel als auch 20,- € pauschal für die Übernachtung bei B steuerfrei erstatten.

Die Pb dürfen nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder auf Grund seines Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde. Auch bei Übernachtung in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht zulässig. Bei Benutzung eines Schlafwagens oder einer Schiffskabine dürfen die Pb nur steuerfrei gezahlt werden, wenn die Übernachtung in einer anderen Unterkunft begonnen oder beendet worden ist (R 9.7 Abs. 3 Sätze 6 bis 8 LStR).



	<b>Arbeitgeberersatz</b>	<b>Werbungskosten/ Betriebsausgaben</b>
<b>Inland</b>	Pauschale (20 €)	Einzelnachweis
<b>Ausland</b>	Länderpauschale 2021 (BMF v. 3.12.2020)	Einzelnachweis

**Beispiel:**

Ein Arbeitnehmer aus München ist für seinen Arbeitgeber in 2021 vier Wochen (= 28 Übernachtungen) in Warschau tätig. Die Übernachtungen werden nicht einzeln nachgewiesen.

Möglicher steuerfreier Arbeitgeberersatz:

28 Übernachtungen x 109 € =	3.052,00 €
alternativer Werbungskostenabzug:	0,00 €.

**7.6 Auslandsübernachtungen**

Bei Übernachtungen im **Ausland** im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit gelten die Grundsätze zur beruflichen Veranlassung und Notwendigkeit der entstandenen Aufwendungen unverändert weiter. Die Höchstgrenze von 1.000 € gilt hier nicht.

**7.7 Reisenebenkosten**

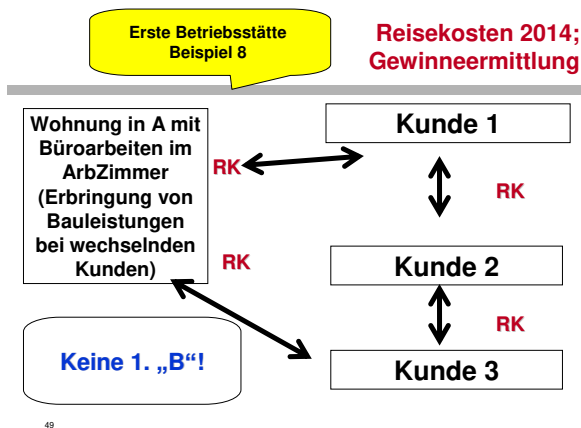
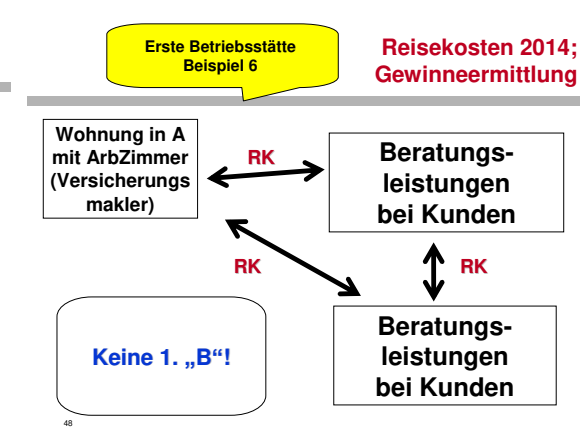
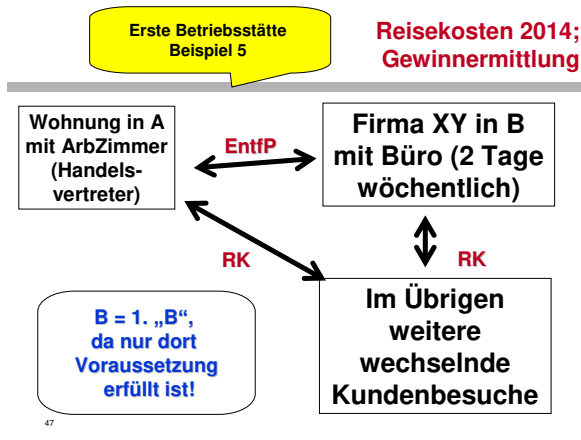
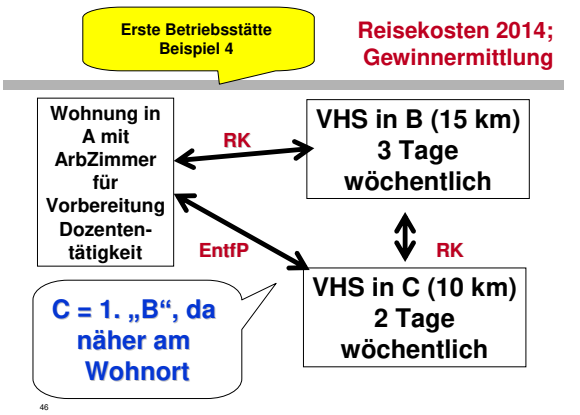
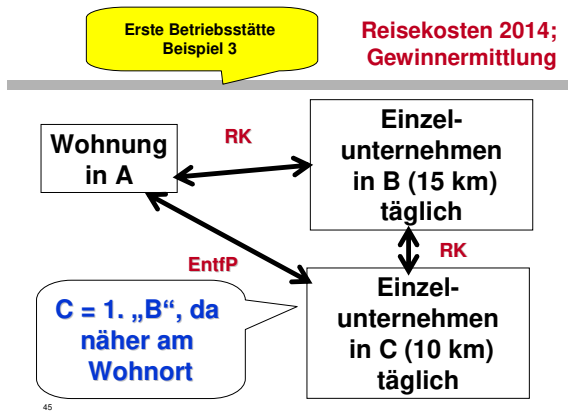
Wie bei einer doppelten Haushaltsführung können bei berufsbedingter Auswärtstätigkeit von mehr als einer Woche die **Kosten für ein 15-minütiges Privatgespräch pro Woche** bei Arbeitnehmern abziehbar sein (BFH v. 5.7.2012 - VI R 50/10, BStBl. II 2013, 282). Das Urteil ist in den Katalog in Rz. 129 des BMF-Schreibens vom 25.11.2020 aufgenommen worden.

## 8. Exkurs: Betrieblicher Bereich

Zum betrieblichen Bereich vgl. das BMF-Schreiben v. 23.12.2014 IV C 6 – S 2145/10/10005:001, BStBl. I 2015, 26, zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und von Reisekosten unter Berücksichtigung der Reform des steuerlichen Reisekostenrechts zum 1. Januar 2014; Anwendung bei der Gewinnermittlung.

### Grundsätze zur Bestimmung der ersten Betriebsstätte ab 2014:

<p><b>Erste Betriebsstätte</b></p> <p><b>Reisekosten 2014; Gewinnermittlung</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Betriebsstätte = von der Wohnung getrennte, dauerhafte Tätigkeitsstätte</li> <li>• ortsfeste betriebliche Einrichtung</li> <li>• des Stpfl., des Auftraggebers oder eines Dritten</li> <li>• an der oder von der aus die stl. relevante Tätigkeit dauerhaft ausgeübt wird.</li> </ul> <p>41</p>	<p><b>Erste Betriebsstätte bei mehreren Betriebsstätten</b></p> <p><b>Reisekosten 2014; Gewinnermittlung</b></p> <p><b>„Erste Betriebsstätte“</b></p> <p><u>Stpfl. soll dauerhaft</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ mind. 2 volle Tage je Arbeitswoche oder</li> <li>▪ mind. 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit oder</li> <li>▪ typischerweise arbeitstäglich</li> </ul> <p><u>an mehreren Betriebsstätten tätig werden!</u></p> <p>&gt; Maßgebend ist die räumlichen Nähe zur Wohnung des Stpfl!</p> <p>42</p>
<p><b>Erste Betriebsstätte Beispiel 1</b></p> <p><b>Reisekosten 2014; Gewinnermittlung</b></p> <p>43</p>	<p><b>Erste Betriebsstätte Beispiel 2</b></p> <p><b>Reisekosten 2014; Gewinnermittlung</b></p> <p>44</p>



**Vgl. zum betrieblichen Bereich:**

BMF v. 23.12.2014 IV C 6 – S 2145/10/10005:001, BStBl. I 2015, 26.

Ist ein Honorararzt nacheinander für einen gewissen Zeitraum an verschiedenen Krankenhäusern als Beschäftigungsstellen tätig, so sind diese als ortsfeste Betriebe der Auftraggeber des Arztes, an denen er seine Tätigkeit als Honorararzt zu erbringen hat, als seine Betriebsstätte anzusehen (FG Rheinland-Pfalz v. 26.1.2021 3 K 2195/18, EFG 2021, 953).

Auf das Revisionsverfahren X R 14/19 gegen das Urteil des FG Düsseldorf v. 11.3.2019 9 K 1960/17 E, G, EFG 2019, 873, wird hingewiesen.

Vgl. auch den Aufsatz "Steuerlicher Gleichlauf der ersten Tätigkeitsstätte mit der ersten Betriebsstätte ? Bestimmung der ersten Betriebsstätte allein nach quantitativen Kriterien ? DStR 2021, 1016.

Ein Vermietungsobjekt kann erste Tätigkeitsstätte sein, wenn die Voraussetzungen des § 9 Abs. 4 S. 4 EStG erfüllt sind (FG Köln v. 19.2.2020 – 1 K 1209/18).



Zu einem Forstgebiet im Zusammenhang mit einem Landwirt mit Einkünften aus § 13 EStG ist ein Revisionsverfahren anhängig, ob dort eine Betriebsstätte vorliegt mit Ansatz nur der Entfernungspauschale (Revisionsverfahren VI R 1/19, nur 11 Fahrten pro Kj). Das FG Sachsen-Anhalt hat für den Ansatz von Reisekosten plädiert (Urt v. 14.6.2018 6 K 1165/15, EFG 2019, 361).

## 9. Doppelte Haushaltsführung

### 9.1 Berufliche Veranlassung und eigener Hausstand

S. 108f.

#### Doppelte Haushaltsführung

<b>Eigener Hausstand am Lebensmittelpunktwohnort erfordert</b> (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG) (ggf. auch Mehrgenerationenhaushalt):	 
- das Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht bzw. aus einem gemeinsamen oder abgeleiteten Recht z.B. als Ehegatte sowie Mitbewohner <u>und</u>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> <b>Wochenend- pendler</b> </div>
- eine <b>finanzielle Beteiligung</b> an den Kosten der Lebensführung (lt. BMF: mind. 10% der mtl. regelmäßig anfallenden lfd. Kosten, z.B. Miete, NK, Lebensmittel > kann bei StKI III, IV oder V unterstellt werden)	<div style="background-color: yellow; padding: 5px;"> <small>           FG Niedersachsen v. 18.9.2019 9 K 209/18; Revision VI R 39/19!            FG Ms 7.10.2020 – 13 K 1756/18 E            FG D dorf 28.5.2020 – 9 K 719/17 E         </small> </div>

Die notwendigen Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, sind gemäß § 9 Absatz 1 Satz 3 Nr. 5 EStG steuerlich begünstigt.

Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält (Hauptwohnung) und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (Zweitwohnung).

Das Vorliegen eines eigenen Hausstands außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte erfordert ab 2014 neben dem **Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht als Eigentümer oder als Mieter** bzw. aus gemeinsamem oder abgeleiteten Recht als Ehegatte, Lebenspartner oder Lebensgefährte sowie **Mitbewohner** auch eine **angemessene finanzielle Beteiligung** an den Kosten der Lebensführung.

**Wichtig:** Für das Vorliegen eines eigenen Hausstands genügt es somit nicht, wenn der Arbeitnehmer z.B. im Haushalt seiner Eltern lediglich ein oder mehrere Zimmer unentgeltlich bewohnt oder wenn dem Arbeitnehmer eine Wohnung im Haus der Eltern unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird (Rz. 101 BMF v. 25.11.2020).

Die **finanzielle Beteiligung** an den Kosten der Lebensführung ist darzulegen und kann auch bei volljährigen Kindern, die bei ihren Eltern oder einem Elternteil wohnen, nicht generell unterstellt werden. Eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der

Lebensführung mit Bagatellbeträgen ist nicht ausreichend. Betragen die Barleistungen des Arbeitnehmers **mehr als 10 % der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten der Lebensführung** (z.B. Miete, Mietnebenkosten, Kosten für Lebensmittel und andere Dinge des täglichen Bedarfs) ist von einer finanziellen Beteiligung oberhalb der Bagatellgrenze auszugehen.

Liegen die Barleistungen darunter, kann der Arbeitnehmer eine hinreichende finanzielle Beteiligung aber auch auf andere Art und Weise darlegen.

<b>Grundsätze der beruflichen Veranlassung und des eigenen Hausstands bei der doppelten Haushaltsführung:</b>	
-	Eigener Hausstand am Lebensmittelpunktwohntort erfordert das Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht als Eigentümer oder Mieter bzw. aus gemeinsamem oder abgeleitetem Recht als Ehegatte, Lebenspartner oder Lebensgefährte sowie Mitbewohner.
-	Eigener Hausstand am Lebensmittelpunktwohntort erfordert eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung. > <b>10%-Grenze!</b>

### **Rechtsprechungsentwicklung zur Kostenbeteiligung**

Das **FG Düsseldorf** verlangt mit Urteil v. 28.5.2020 – 9 K 719/17 E, EFG 2020, 1233, rkr, eine Beteiligung an den Kosten für die Unterhaltung des Wohnraums an sich sowie eine Beteiligung an den Kosten, die das alltägliche Leben erforderlich macht (z.B. Wohnnebenkosten und Verbrauchskosten, Kosten für die Anschaffung von Haushaltsgegenständen oder Kosten für Lebensmittel sowie Dinge des täglichen Gebrauchs).

Andererseits hält das **FG Niedersachsen** eine Einmalzahlung als ausreichend (FG Niedersachsen v. 18.9.2019 9 K 209/18, EFG 2020, 262, **Revision VI R 39/19**).

Das **FG Münster** wiederum erkennt einen gemeinsamen Haushalt nicht an, wenn ein junger Arbeitnehmer nach der Ausbildung - wenn auch gegen Kostenbeteiligung - bei seinen Eltern wohnt (FG Münster v. 7.10.2020 – 13 K 1756/18 E, EFG 2021, 29). Nach Auffassung des FG Münster kann auch eine an die Eltern gezahlte Kostenbeteiligung die Vermutung der Eingliederung in den Haushalt der Eltern nicht erschüttern, fehlender unterhaltener eigener Hausstand.

Gegen nachteilige Steuerbescheide sollte unter Hinweis auf das Revisionsverfahren VI R 39/19 Einspruch eingelegt werden.

**Praxishinweis:** Wird etwa bei jungen Leuten eine doppelte Haushaltsführung mangels eigenen Hausstands bzw. mangels finanzieller Beteiligung abgelehnt, befindet sich aber der Lebensmittelpunkt am Ort des Hausstands der Eltern, sind zumindest die **Heimfahrten** als Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu berücksichtigen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 6 EStG). Bezüglich der wöchentlichen Heimfahrt besteht bei einer Nichtanerkennung einer doppelten Haushaltsführung also kein Nachteil. Der finanzielle Nachteil ist dagegen vor allem in der Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für die Zweitwohnung zu sehen.

**Ehegatten:** Bei Ehegatten oder Lebenspartnern mit den Steuerklassen III, IV oder V kann eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung ohne Nachweis unterstellt werden.

### **Exkurs: Verlagerung des Lebensmittelpunkts an den Beschäftigungsort?**

Die Lebensführung des Stpfl. am Beschäftigungsort ist steuerlich grds. unerheblich. Die doppelte Haushaltsführung ist nach dem BFH-Urteil vom 28.3.2012 - VI R 25/11 (BStBl. II 2012, 831), deshalb auch dann beruflich veranlasst, wenn der Stpfl. den Zweithaushalt am Beschäftigungsort in einer Wohngemeinschaft einrichtet. In der Regel vermutet das FA eine Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen an den Beschäftigungsort, wenn der ArbN dort mit seinem Ehepartner in eine familiengerechte Wohnung einzieht, auch wenn die frühere Familienwohnung beibehalten und zeitweise noch genutzt wird (BFH v. 29.10.2012 - VI B 102/12, BFH/NV 2013, 199; BFH v. 9.2.2015 - VI B 80/14, BFH/NV 2015, 675; BFH v. 8.10.2014 - VI R 16/14, BStBl. II 2015, 511). Für beiderseits berufstätige Ehegatten, die mit ihren Kindern am Beschäftigungsort in einer familiengerechten Wohnung leben, wird schnell vermutet, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen an den Beschäftigungsort verlagert hat, auch wenn die frühere Familienwohnung beibehalten wird (BFH, Urteil 1.10.2019 – VIII R 29/16, BFH/NV 2020, 349). Ggf. kann aber auch bei einer Konstellation, in der die Ehegatten in der Woche am gemeinsamen Beschäftigungsort nebst schulpflichtigem Kind wohnen und am Wochenende zur Wohnung in die Heimat fahren, eine doppelte Haushaltsführung bejaht werden (FG Münster, Urteil vom 26.9.2018 – 7 K 3215/16 E, EFG 2018, 1793). Indizien können sich aus Dauer und Häufigkeit der Aufenthalte in den Wohnungen ergeben.

**Exkurs: Wegverlegungsfälle**

Der BFH hatte u.a. mit Urteilen v. 5.3.2009 - VI R 58/06, BStBl. II 2009, 1012, und VI R 23/07, BStBl. II 2009, 1016, entschieden, dass eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung auch dann vorliegen kann, wenn der Stpfl., der bisher nur am Beschäftigungsort einen Haushalt geführt hat, seinen Lebensmittelpunkt aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt und die bisherige oder eine neue Wohnung am Beschäftigungsort aus beruflichen Gründen als Zweitwohnung nutzt. Es ist unerheblich, ob der Zweithaushalt in der bisher schon genutzten oder in einer neuen Wohnung liegt. Die privat motivierte Wahl des Haupthausstands macht aus der beruflichen veranlassten Errichtung des Zweithaushalts am Beschäftigungsort keine privat veranlasste doppelte Haushaltsführung. Die Grundsätze gelten auch für Ledige, die vom Beschäftigungsort ihren Haupthausstand wegverlegen. Die FV wendet die Urteile an (BMF v. 10.12.2009 IV C 5 – S 2352/0, BStBl. I 2009, 1599 sowie R 9.11 Abs. 2 Sätze 5 und 6 LStR). Diese Grundsätze gelten unverändert fort.

**Beispiel 1: Wegzug zur Freundin**

Der ledige Stpfl. ist in Köln tätig und wohnt auch dort. Er verlegt seinen Lebensmittelpunkt zu seiner Lebensgefährtin nach München, führt seine Arbeitnehmertätigkeit in Köln fort und benutzt auch unverändert seine Wohnung am Beschäftigungsort in Köln.

Folge: Es handelt sich um eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung. Es muss aber eine ausreichende finanzielle Beteiligung nachgewiesen werden.

**Beispiel 2: Bezug einer eigenen Wohnung**

A wohnt bei seinen Eltern in Münster. Nach dem Studium nimmt er am 1.1.2021 einen Job in Köln an. Am Wochenende kommt er zu seinen Eltern und nutzt weiter sein „Kinderzimmer“, ohne sich finanziell an den Kosten zu beteiligen. Am 1.7.2021 zieht er in Münster in eine eigene Wohnung.

Folge: Ab 1.7.2021 liegt eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vor.

**Beispiel 3: Wegzug zu Schwiegereltern**

A wohnt mit seiner Ehefrau in Köln in einer Eigentumswohnung. Er arbeitet in einem Betrieb in Köln. Im Jahr 2020 hat sich Nachwuchs eingestellt. Zum 1.1.2021 zieht die Familie in ein neues Eigenheim in die Nähe von Frankfurt, wo auch die Schwiegereltern wohnen. A nutzt in der Woche weiter die Wohnung in Köln. Folge: Ab dem 1.1.2021 handelt es sich um eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung.



## 9.2 Lage der Hauptwohnung/Zweitwohnung

### 9.2.1 Lage der Hauptwohnung

Die Lage/Entfernung der Wohnung(en) ist lt. Rechtsprechung und Verwaltungsmaßgebend für das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung. Eine doppelte Haushaltsführung wird verneint, wenn die Hauptwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte oder in deren Nähe liegt. Eine Hauptwohnung ist am Ort der ersten Tätigkeitsstätte belegen, wenn der Steuerzahler von dieser Wohnung seine erste Tätigkeitsstätte in zumutbarer Weise täglich erreichen kann. Eine Fahrzeit von bis zu einer Stunde je Wegstrecke unter Zugrundelegung individueller Verkehrsverbindungen und Wegezeiten kann lt. BFH als zumutbar angesehen werden (BFH, Urteil v. 16.11.2017 - VI R 31/16, BStBl. II 2018, 404).

Neue 50 km-Regelung: Das BMF gleicht das vorgenannte Urteil an die Verwaltungsregelungen an und führt eine 50 km-Betrachtung ein. Aus Vereinfachungsgründen kann lt. BMF für die Frage, ob die Hauptwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte belegen ist oder nicht, z. B. wenn sie innerhalb derselben politischen Gemeinde, Stadt oder in deren unmittelbaren Umkreis liegen, die Entfernung der kürzesten Straßenverbindung zwischen Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte herangezogen werden.

**Erste BMF-Vereinfachungsregel:** Beträgt die Entfernung zwischen Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte mehr als 50 Kilometer, ist davon auszugehen, dass sich die Hauptwohnung außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte befindet. Die doppelte Haushaltsführung wird anerkannt.

### 9.2.2 Lage der Zweitwohnung

Grundsätzlich verlangt wird das Wohnen am Ort der ersten Tätigkeitsstätte. Das Wohnen am Ort der ersten Tätigkeitsstätte kann dabei in jeder Unterkunft erfolgen, die dem Arbeitnehmer entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung steht, z.B. eigene oder gemietete Wohnung, möbliertes Zimmer, Hotel oder Kaserne. Das Gleiche gilt für einen Wohnwagen oder Wohnmobil, in dem der Arbeitnehmer während der Woche am auswärtigen Beschäftigungsort übernachtet (abziehbar: anteilige AfA). Die Anzahl der Übernachtungen ist unerheblich (R 9.11 Abs. 1 LStR). Eine Zweitwohnung oder -unterkunft in der Nähe des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte steht einer Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte gleich.

**Zweite BMF-Vereinfachungsregel:** Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass die Zweitwohnung noch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte belegen ist, wenn die Entfernung der kürzesten Straßenverbindung zwischen Zweitwohnung oder -unterkunft und erster Tätigkeitsstätte nicht mehr als 50 Kilometer beträgt.

Liegt die Zweitwohnung mehr als 50 Kilometer von dem Ort der ersten Tätigkeitsstätte entfernt, ist lt. BMF zu prüfen, ob die erste Tätigkeitsstätte von der Zweitwohnung oder -unterkunft noch in zumutbarer Weise täglich erreicht werden kann. Eine Fahrzeit von bis zu einer Stunde je Wegstrecke unter Zugrundelegung individueller Verkehrsverbindungen und Wegezeiten ist dabei als zumutbar anzusehen (BFH, Urteil v. 19.4.2012 - VI R 59/11, BStBl. II 2012, 833).

### 9.2.3 Prüfung der beruflichen Veranlassung

Erforderlich ist das Beziehen der Zweitwohnung oder -unterkunft aus beruflichen Gründen sein. Eine berufliche Veranlassung wird insbesondere bejaht, wenn dadurch die Fahrtstrecke oder Fahrzeit zur ersten Tätigkeitsstätte wesentlich verkürzt wird.

**Dritte BMF-Vereinfachungsregel:** Aus Vereinfachungsgründen kann von einer beruflichen Veranlassung des Beziehens der Zweitwohnung oder –unterkunft ausgegangen werden, wenn die kürzeste Straßenverbindung von der Zweitwohnung oder –unterkunft zur ersten Tätigkeitsstätte weniger als die Hälfte der kürzesten Straßenverbindung zwischen der Hauptwohnung (Mittelpunkt der Lebensinteressen) und der ersten Tätigkeitsstätte beträgt oder die Fahrzeit zur ersten Tätigkeitsstätte für eine Wegstrecke halbiert wird.

Sind die Voraussetzungen dieser Vereinfachungsregelung nicht erfüllt, ist das Vorliegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung auf andere Weise anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles darzulegen.

#### **Beispiel Doppelte Haushaltsführung anerkannt**

Der Arbeitnehmer A hat seine Hauptwohnung in B und in C seine erste Tätigkeitsstätte. Die Entfernung von B (Hauptwohnung) nach C beträgt 100 km und die Fahrzeit mit dem ICE 50 Minuten. Der Arbeitnehmer nimmt sich in Z eine Zweitwohnung. Die Entfernung von dieser Zweitwohnung in Z nach C (erste Tätigkeitsstätte) beträgt 30 km.

Auf Grund der Entfernung von mehr als 50 km zwischen Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte liegt die Hauptwohnung nicht am Ort der ersten Tätigkeitsstätte. Eine Prüfung, der Fahrzeit zwischen Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte ist nicht erforderlich. Die Zweitwohnung in Z liegt 30 km entfernt und damit noch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte. Es liegt daher eine doppelte Haushaltsführung vor.

Da die kürzeste Straßenverbindung von der Zweitwohnung zur ersten Tätigkeitsstätte (30 km) auch weniger als die Hälfte der Straßenverbindung zwischen Hauptwohnung in B und erster Tätigkeitsstätte beträgt ( $1/2$  von  $100 \text{ km} = 50 \text{ km}$ ), kann auch von einer beruflichen Veranlassung der doppelten Haushaltsführung ausgegangen werden.

#### **Abwandlung 1 Doppelte Haushaltsführung anerkannt**

Die Entfernung von B (Hauptwohnung) zur ersten Tätigkeitsstätte beträgt 56 km und die Fahrzeit 65 Minuten. Die Zweitwohnung in Z ist 30 km von der ersten Tätigkeitsstätte entfernt und die tägliche Fahrzeit beträgt 25 Minuten.

Auf Grund der Entfernung von mehr als 50 km zwischen Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte liegt die Hauptwohnung nicht am Ort der ersten Tätigkeitsstätte. Eine weitergehende Prüfung der Fahrzeit zwischen Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte ist nicht erforderlich. Die Zweitwohnung in Z liegt 30 km entfernt und damit noch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte. Es liegt daher eine doppelte Haushaltsführung vor. Zwar beträgt die kürzeste Straßenverbindung von der Zweitwohnung zur ersten Tätigkeitsstätte (30 km) mehr als die Hälfte der kürzesten Straßenverbindung zwischen Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte (28 km). Allerdings kann A darlegen, dass sich die Fahrzeit zur ersten Tätigkeitsstätte von der Zweitwohnung um mehr als die Hälfte und damit wesentlich verkürzt (Fahrzeit 25 Minuten). Daher kann gleichwohl von einer beruflichen Veranlassung der doppelten Haushaltsführung ausgegangen werden.

#### **Abwandlung 2 Doppelte Haushaltsführung anerkannt**

Die Entfernung von B (Hauptwohnung) nach C beträgt 250 km. Die Zweitwohnung in Z ist 60 km von der ersten Tätigkeitsstätte entfernt. A legt den Weg mit einer günstigen Zugverbindung täglich in jeweils 40 Minuten zurück.

Die Hauptwohnung liegt mehr als 50 km von der ersten Tätigkeitsstätte entfernt und damit außerhalb des Orts der ersten Tätigkeitsstätte. Die Zweitwohnung dient, auch wenn sie mehr als 50 km von der ersten Tätigkeitsstätte entfernt liegt, noch dem Wohnen am Ort der ersten Tätigkeitsstätte, weil A von der Zweitwohnung aus seine erste Tätigkeitsstätte mit dem von ihm genutzten Verkehrsmittel in zumutbarer Weise täglich erreichen kann, da die Fahrzeit weniger als eine Stunde beträgt. Es liegt daher eine doppelte Haushaltsführung vor. Die doppelte Haushaltsführung ist auch beruflich veranlasst, da die kürzeste Straßenverbindung zwischen der Zweitwohnung und der ersten Tätigkeitsstätte weniger als die Hälfte der kürzesten Straßenverbindung zwischen der Hauptwohnung und der ersten Tätigkeitsstätte beträgt.

**Abwandlung 3** Doppelte Haushaltsführung abgelehnt

Die Entfernung von B (Hauptwohnung) nach C beträgt 150 km und die Fahrzeit mit dem ICE 90 Minuten. Die Zweitwohnung in Z ist 74 km von der ersten Tätigkeitsstätte entfernt und die Fahrzeit beträgt 65 Minuten je Wegstrecke.

Auf Grund der Entfernung von mehr als 50 km zwischen Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte liegt die Hauptwohnung nicht am Ort der ersten Tätigkeitsstätte. Da die Entfernung von der Zweitwohnung in Z zur ersten Tätigkeitsstätte in C mehr als 50 km beträgt und die erste Tätigkeitsstätte in C auch nicht innerhalb einer Fahrzeit von einer Stunde erreicht werden kann, liegt keine doppelte Haushaltsführung vor.

**Praxishinweis:** Für Ehegatten/Lebenspartner müssen die Voraussetzungen jeweils gesondert erfüllt sein, um für jeden von ihnen die beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung anerkennen zu können.

Zu den vorgenannten Vereinfachungsregelungen vgl. Rz. 102f. BMF v. 25.11.2020.

## 9.3 Unterkunfts-kosten am Beschäftigungsort

### 9.3.1 Höchstbetrag

1.000 €-Grenze für Unterkunfts-kosten

Als Unterkunfts-kosten für eine doppelte Haushaltsführung im Inland werden die dem Arbeitnehmer tatsächlich entstandenen Aufwendungen für die Nutzung der Wohnung oder Unterkunft höchstens bis zu einem nachgewiesenen Betrag von 1.000 € im Monat (Höchstbetrag) anerkannt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG). Die Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit entfällt. Auch auf die Zahl der Wohnungsbenutzer (Angehörige) kommt es nicht an.

Steht die Zweitwohnung oder -unterkunft im Eigentum des Arbeitnehmers, sind die tatsächlichen Aufwendungen (z. B. AfA, Schuldzinsen, Reparaturkosten, Nebenkosten) bis zum Höchstbetrag von 1.000 € monatlich zu berücksichtigen. Insoweit gelten die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung weiter (BFH, Urteil v. 3.12.1982 - VI R 228/80, BStBl. II 1983, 467).

Der gesetzliche Höchstbetrag für begünstigte Unterkunfts-kosten von 1.000 € umfasst sämtliche entstehenden Aufwendungen wie Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung oder -unterkunft, Zweitwohnungsteuer, Rundfunkbeitrag, Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze, Aufwendungen für Sondernutzung (wie Garten), die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden, nicht jedoch Aufwendungen für Hausrat, Einrichtungsgegenstände oder Arbeitsmittel, mit denen die Zweitwohnung ausgestattet ist.

**Praxishinweis:** Ein häusliches Arbeitszimmer in der Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte ist bei der Ermittlung der anzuerkennenden Unterkunfts-kosten nicht einzubeziehen. Der Abzug der hierauf entfallenden Aufwendungen richtet sich weiterhin nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 6b EStG (vgl. BFH vom 9.8.2007 - VI R 23/05, BStBl. II 2009, 722).

**Praxishinweis: Doppelter Höchstbetrag bei Ehegatten**

Der Höchstbetrag nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 4 EStG in Höhe von 1.000 Euro ist ein Monatsbetrag, der nicht auf einen Kalendertag umzurechnen ist und grundsätzlich für jede doppelte Haushaltsführung des Arbeitnehmers gesondert gilt. Beziehen mehrere berufstätige Arbeitnehmer (z. B. beiderseits berufstätige Ehegatten, Lebenspartner, Mitglieder einer Wohngemeinschaft) am gemeinsamen Beschäftigungsort eine gemeinsame Zweitwohnung, handelt es sich jeweils um eine doppelte Haushaltsführung, so dass jeder Arbeitnehmer den Höchstbetrag für die tatsächlich von ihm getragenen Aufwendungen **jeweils** für sich beanspruchen kann.

**Beispiel: 1.100 € Gesamtkosten-Ehegatten mit 550 € jeweils abziehbar**

Beiderseits berufstätige Ehegatten bewohnen an ihrem Beschäftigungsort in M gemeinsam eine möblierte Unterkunft. Ihren Hausstand sowie ihren Lebensmittelpunkt haben die Eheleute nachweislich im eigenen Einfamilienhaus in B. Die Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft am Beschäftigungsort betragen inklusive sämtlicher Nebenkosten 1.100 Euro im Monat. Diese werden auf Grund gemeinsamer Verpflichtung von beiden Ehegatten zu gleichen Anteilen gezahlt. Folge: Die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft können bei jedem Ehegatten jeweils in Höhe von 550 Euro angesetzt werden.

**Übertragung des nicht ausgeschöpften Teils:**

Soweit der monatliche Höchstbetrag von 1.000 € nicht ausgeschöpft wird, ist eine Übertragung des nicht ausgeschöpften Volumens in andere Monate des Bestehens der doppelten Haushaltsführung im selben Kalenderjahr möglich (Rz. 110 BMF v. 25.11.2020).

### 9.3.2 Aufwand für Einrichtung/Ausstattung separat begünstigt

Aufwendungen für die erforderliche Einrichtung und Ausstattung der Zweitwohnung, soweit sie nicht überhöht sind, können als sonstige notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden (BFH, Urteil v. 4.4.2019 - VI R 18/17, BStBl. II 2019, 449). Die Finanzverwaltung hat die BFH-Entscheidung übernommen und führt zudem noch eine Nichtbeanstandungsregel ein.

#### Neue 5.000 €-Nichtbeanstandungsgrenze

**BMF-Vereinfachungsregel:** Übersteigen die Anschaffungskosten des Arbeitnehmers für Einrichtung und Ausstattung der Zweitwohnung (ohne Arbeitsmittel) insgesamt nicht den Betrag von 5.000 € einschließlich Umsatzsteuer, ist nach dem BMF-Schreiben vom 25.11.2020 aus Vereinfachungsgründen davon auszugehen, dass es sich um notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung handelt.

#### Kosten bei möblierter Wohnung aufteilen

Wird die Zweitwohnung oder –unterkunft möbliert angemietet, überschreitet die Miete den Höchstbetrag und enthält der Mietvertrag keine Aufteilung der Miete für die Überlassung der Wohnung und der Einrichtung und Ausstattung, ist die Miete im Schätzwege aufzuteilen (BFH, Urteil v. 4.4.2019 - VI R 18/17, BStBl. II 2019, 449).

### 9.3.3 Sonstige Kosten

#### a) Stellplatz

Streit um Stellplatzkosten

Aufwendungen für einen separat angemieteten **Garagenstellplatz** sind lt. BMF (weiterhin) in den Höchstbetrag einzubeziehen und können nicht als „sonstige“ notwendige Mehraufwendungen zusätzlich berücksichtigt werden.

Das FG Saarland sieht die Aufwendungen für einen separat angemieteten Stellplatz wie die Kosten für Einrichtung und Ausstattung als gesondert begünstigt an (Urteil vom 20.5.2020 - 2 K 1251/17, EFG 2020, 1408). Das Urteil ist trotz Zulassung der Revision rechtskräftig geworden.

### **b) Vorfälligkeitsentschädigung**

Vorfälligkeitsentschädigung ggf. begünstigt

Bei Beendigung der doppelten Haushaltsführung ist eine Vorfälligkeitsentschädigung wegen vorzeitiger Ablösung einer Grundschuld aufgrund der Veräußerung der Zweitwohnung nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen (BFH, Urteil v. 3.4.2019 - VI R 15/17, BStBl. II 2019, 446). Eine Vorfälligkeitsentschädigung anlässlich einer Umschuldung im Rahmen einer weiterbestehenden doppelten Haushaltsführung ist dagegen berücksichtigungsfähig.

### **c) Maklerkosten**

Begünstigte Maklerkosten

Maklerkosten, die für die Anmietung einer Zweitwohnung oder -unterkunft entstehen, sind als Umzugskosten zusätzlich als Werbungskosten abziehbar oder vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzbar. Sie sind nicht in die Höchstbetragsberechnung mit einzubeziehen.

### **d) Bewertungsabschlag**

Bewertungsabschlag berücksichtigen

Der Bewertungsabschlag nach § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG von einem Drittel für eine vom Arbeitgeber verbilligt/unentgeltlich überlassene Wohnung ist auch im Rahmen der doppelten Haushaltsführung zu berücksichtigen und kann zum Unterschreiten der 1.000 €-Grenze führen.

**Beispiel:** Der Arbeitgeber überlässt eine von ihm angemietete Wohnung unentgeltlich an den Arbeitnehmer. Dieser nutzt die Wohnung vor Ort im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung. Die ortsübliche Miete beträgt 1.000 €, die umlagefähigen Nebenkosten betragen 200 €. Der Bewertungsabschlag beträgt  $\frac{1}{3}$  von 1.200 € = 400 €, sodass sich ein Betrag in Höhe von 800 € ergibt. Die Wohnungsüberlassung ist steuerfrei, da der verbleibende geldwerte Vorteil unter 1.000 € liegt.

### **e) Zweitwohnung im Ausland**

Wohnflächenbetrachtung bei Auslandswohnung

Bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland sind die Aufwendungen in tatsächlicher Höhe notwendig, soweit sie die ortsübliche Miete für eine nach Lage



und Ausstattung durchschnittliche Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm nicht überschreiten. Insoweit wird weiter auf die Wohnfläche abgestellt.

#### **f) Steuerfreie Übernachtungspauschalen**

Wahlrecht zwischen Einzelnachweis oder Pauschbeträgen

Die Kosten der Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte können vom Arbeitgeber (anders als bei der Einkommensteuerveranlagung) alternativ zum Einzelnachweis pauschal steuerfrei erstattet werden. Für die ersten drei Monate können die Übernachtungskosten im Inland mit einem Pauschbetrag von 20 € je Übernachtung und anschließend mit 5 € je Übernachtung steuerfrei zur Auszahlung kommen. Voraussetzung ist, dass die Übernachtung nicht in einer vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt überlassenen Unterkunft stattfindet.

**Praxishinweis:** Es wird seitens der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn der Arbeitgeber innerhalb derselben doppelten Haushaltsführung einen (tagweisen) Wechsel zwischen der Nachweis- oder Pauschalmethode vornimmt.

**Neue Auslandspauschalen 2021:** Das BMF hat die ab 1.1.2021 maßgebenden Auslandspauschbeträge für Übernachtungen mit Schreiben vom 3.12.2020 bekannt gegeben.

#### **9.4 Familienheimfahrten**

Für die **erste Hinfahrt zum und letzte Rückfahrt** vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte können die tatsächlichen Fahrtkosten in nachgewiesener Höhe oder für Fahrten mit dem eigenen Pkw pauschal mit 0,30 € je gefahrenen Kilometer berücksichtigt werden.

Die Aufwendungen für **wöchentliche Familienheimfahrten** können mit der Entfernungspauschale berücksichtigt werden. Bei behinderten Arbeitnehmern mit einem GdB 70 oder GdB 50 + Merkzeichen G können anstelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen, ggf. mit 0,30 € je gefahrenen Kilometer, geltend gemacht werden.

Aufwendungen für Fahrten mit einem im Rahmen des Dienstverhältnisses zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeug können nicht angesetzt werden (R 9.11 Abs. 6 Nr. 2 Satz 2 i.V.m. R 9.11 Abs. 10 Satz 7 Nr. 1 LStR). Andererseits entfällt in diesen Fällen auch eine Besteuerung des geldwerten Vorteils der **Firmenwagennutzung** (§ 8 Abs. 2 Satz 5 EStG). Aus Vereinfachungsgründen hat der Gesetzgeber hier einerseits auf die Zurechnung von Einnahmen verzichtet, andererseits auch einen Werbungskostenabzug ausgeschlossen (BFH v. 28.2.2013 - VI R 33/11, BStBl. II 2013, 629). Umstritten ist, ob ein Abzug für wöchentliche Familienheimfahrten auch dann ausgeschlossen ist, wenn dem Arbeitnehmer für die Überlassung des Firmenwagens tatsächlich Kosten entstehen (Revisionsverfahren VI R 35/20 gegen FG Niedersachsen, Urteil vom 8.7.2020 - 9 K 78/19, EFG 2020, 1416).

**Umgekehrte Besuchsfahrten:** Kosten der umgekehrten Familienheimfahrten (= Besuchsfahrten des Ehegatten am Wochenende) sind bei beruflicher Veranlassung (z.B. Bereitschaftsdienst) abzugsfähig (BFH v. 2.2.2011 VI R 15/10, BStBl. II 2011, 456).

Es gibt **keine Kappung** der Entfernungspauschale auf 4.500 Euro wie bei der Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Aufwendungen für Familienheimfahrten mit dem dem Arbeitnehmer überlassenen Firmenwagen werden nicht berücksichtigt.

<b>Fahrtkosten bei Familienheimfahrten:</b>
Entfernungspauschale: 0,30 Euro je Entfernungskilometer pro Woche, > keine Kappung auf 4.500 Euro wie bei der „normalen“ Entfernungspauschale > bei Firmwagennutzung keine Berücksichtigung des Aufwands

Die Entfernungspauschale für eine wöchentliche Heimfahrt kann aufwandsunabhängig in Anspruch genommen werden. Steuerfrei geleistete Reisekostenvergütungen und steuerfrei gewährte Freifahrten sind jedoch mindernd anzurechnen (BFH v. 18.4.2013 – VI R 29/12, BStBl. II 2013, 735).

### Folge der höheren Entfernungspauschale ab 2021

Bei den Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist der Arbeitgeberersatz steuerfrei, soweit der Arbeitnehmer Aufwendungen für Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend machen könnte. Als Folge der ab 2021 angehobenen Entfernungspauschale (**ab dem 21. km = 0,35 €**) kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ab 2021 auch höhere Beträge steuerfrei erstatten. Die Erhöhung der Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer gilt in gleicher Weise für Familienheimfahrten im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung.

**Beispiel:** Arbeitnehmer B aus Köln hat seine Arbeitsstelle in Hannover. Er fährt mit seinem Privat-Pkw montags morgens nach Hannover und kehrt freitags wieder nach Köln zu seiner Familie zurück. In Hannover nutzt er in der Woche ein angemietetes Appartement. Die Entfernung beträgt 300 Kilometer. Für die wöchentlichen (insgesamt) 45 Heimfahrten kann A 2021 folgende Entfernungspauschale in Anspruch nehmen:  $45 \text{ Heimfahrten} \times 20 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 270 \text{ €} + 45 \times 280 \text{ km} \times 0,35 \text{ €} = 4.410 \text{ €}$ , Summe 4.680 €. Der Arbeitgeber kann dem Arbeitnehmer 2021 als Fahrtkostenersatz bis zu 4.680 € steuerfrei erstatten. Für 2020 konnte nur ein Betrag in Höhe von 4.050 € erstattet werden.

## 9.5 Verpflegungsmehraufwendungen

Die für Auswärtstätigkeiten zugrunde zu legenden Verpflegungspauschalen gelten auch für den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung, die bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung innerhalb der ersten drei Monate entstehen.

<b>Verpflegungspauschalen (Inland)</b>	
<b>Dauer der Abwesenheit von der Lebensmittelpunktwohnung</b>	<b>Pauschbetrag</b>
24 Stunden	28 Euro
für den An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Lebensmittelpunktwohnung übernachtet (ohne Prüfung einer Mindestabwesenheitszeit)	jeweils 14 Euro

Dabei ist für jeden Kalendertag innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine Auswärtstätigkeit ausgeübt wird, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abziehbar (R 9.6 Abs. 2 LStR).

Die Dauer einer Auswärtstätigkeit an dem Tätigkeitsort, an dem die doppelte Haushaltsführung begründet wurde, ist auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist (§ 9 Abs. 4a Satz 13 EStG).

### **Beispiel:**

A aus Schwerin wird von seinem Arbeitgeber in Schwerin am 01.10. zunächst für zwei Wochen aushilfsweise in der Filiale in Rostock eingesetzt. Nach den zwei Wochen wird A auf Dauer an die Filiale in Rostock versetzt. Folge: Die Dreimonatsfrist beginnt am 01.10. zunächst innerhalb einer Auswärtstätigkeit. Nach Ablauf von zwei Wochen können Verpflegungspauschalen nur noch steuerfrei gezahlt werden, wenn eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung vorliegt, da die Filiale in Rostock zur ersten Tätigkeitsstätte wird. Im Fall der doppelten Haushaltsführung werden die zwei Wochen Auswärtstätigkeit vor der Versetzung mitgerechnet, sodass Verpflegungspauschalen höchstens bis 31.12. steuerfrei gezahlt werden können.

Für den Fall der **Gestellung von Mahlzeiten** durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung gelten die Regelungen zur Mahlzeitengestellung bei Auswärtstätigkeiten entsprechend (Rz. 91, BMF-Schreiben vom 25.11.2020).

**Beispiel:**

A wird vom Stammsitz seines Arbeitgebers, wo er mit seiner Familie wohnt, an einen 250 Kilometer entfernten Tochterbetrieb im Inland ohne zeitliche Begrenzung auf Dauer umgesetzt. A behält seinen Familienwohnsitz bei und übernachtet während der Woche in einem Hotel in der Nähe des Tochterbetriebs. Das Hotel stellt dem Arbeitgeber pro Übernachtung 50,- € zuzüglich 10,- € für ein Frühstück in Rechnung, welche der Arbeitnehmer zunächst verauslagt und dann von seinem Arbeitgeber erstattet erhält.

Folge: Es liegt eine doppelte Haushaltsführung vor, da der Tochterbetrieb mit der zeitlich unbegrenzten Zuordnung zur ersten Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers wird. Für die ersten drei Monate der doppelten Haushaltsführung gelten die Regelungen zur Gestellung von Mahlzeiten bei Auswärtstätigkeit entsprechend. Nach Ablauf der Dreimonatsfrist sind dann die Regeln der Gestellung von Mahlzeiten am Ort der ersten Tätigkeitsstätte anzuwenden. In den ersten drei Monaten der doppelten Haushaltsführung unterbleibt folglich die Erfassung des arbeitstäglichen Frühstücks mit dem amtlichen Sachbezugswert als Arbeitslohn bei gleichzeitiger Kürzung der täglichen Verpflegungspauschalen um jeweils 5,60 €. Nach Ablauf der ersten drei Monaten ist für das Frühstück ein geldwerter Vorteil in Höhe des Sachbezugswertes anzusetzen.

**Verpflegungspauschale bei ausländischen Saisonarbeitskräften****Beispiel:**

Die Saisonarbeitskraft S tritt freitags um 22.00 Uhr in Rumänien (Ort des Lebensmittelpunktes) die Reise zur Aufnahme der Tätigkeit in Deutschland an (Ankunft samstags um 20.00 Uhr). Freitags befindet sich R um 24.00 Uhr noch in Rumänien.

Folge: Für Freitag steht S eine Pauschale in Höhe von 18 € zu. Für Samstag können 28 € (Verpflegungspauschale Inland) angesetzt werden.

Die Pauschalierungsmöglichkeit nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG gilt nicht für die Gestellung von **Mahlzeiten** am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung. Hier kommt allerdings eine Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG in Betracht. Für **Verpflegungszuschüsse**, die im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung gezahlt werden (§ 9 Abs. 4a Satz 12 EStG), ist die Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht zulässig.

Es besteht ein Anspruch auf den Abzug der gesetzlichen Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen auch im Rahmen der doppelten Haushaltsführung nur für die ersten drei Monate. Die Verpflegungspauschbeträge werden auch in den

sog. **Wegverlegungsfällen** gewährt (BFH v. 8.10.2014 - VI R 7/13, BStBl. II 2015, 336).

Gemäß § 9 Abs. 4a Satz 7 EStG führt eine **Unterbrechung** der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn sie mindestens vier Wochen dauert. Auf die Unterbrechung der Nutzung der Zweitwohnung am Beschäftigungsort kommt es nicht an, um einen Neubeginn der Dreimonatsfrist zu bestimmen. Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vor und wird die Tätigkeit an der ersten Tätigkeitsstätte für mindestens **vier Wochen** unterbrochen (z. B. wegen Urlaub, Krankheit oder Auswärtstätigkeit), stehen dem Arbeitnehmer die Verpflegungspauschalen erneut für drei Monate zu.

S. 123f.

**Verpflegungs-  
mehraufwand**

**Doppelte  
Haushaltsführung**

**Auch in Wegzugsfällen**

Dauer der Abwesenheit von der Lebensmittelpunktwohnung	Pauschbetrag
24 Stunden	28 Euro
für den An- und Abreisetag, wenn der ArbN an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Lebensmittelpunktwohnung übernachtet (ohne Prüfung einer Mindestabwesenheitszeit)	jeweils 14 Euro

**Neubeginn der Dreimonatsfrist (§ 9 Abs. 4a Satz 12 EStG):  
Allein eine vierwöchige Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist. Ein Wechsel der am Beschäftigungsort genutzten Zweitwohnung ist nicht erforderlich. Ausreichend ist z.B. die vierwöchige Abwesenheit von der Tätigkeitsstätte wegen Urlaub, Krankheit oder einer Auswärtstätigkeit!**

**Beispiel:**

Arbeitnehmer A aus Köln hat seit dem 1.1.2019 in Münster seine erste Tätigkeitsstätte und seine Zweitwohnung. Er pendelt am Wochenende zwischen Köln und Münster. Es handelt sich um eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung.

Ab dem 1.1.2021 wird er für einen Monat an eine Filiale in Bielefeld abgeordnet. In dieser Zeit nutzt er seine Wohnung in Münster weiter und pendelt täglich zwischen Münster und Bielefeld.

Folge: Ab dem 1.2.2021 beginnt wieder eine neue Dreimonatsfrist im Rahmen der doppelten Haushaltsführung für die Verpflegungsmehraufwendungen, obwohl die Wohnung in Münster auch im Januar 2021 weitergenutzt worden ist.

Abwandlung: Im Juli 2021 ist A krank. Er nutzt in dieser Zeit die Wohnungen in Köln und in Münster. Ab dem 1.8.2021 beginnt eine (weitere) neue Dreimonatsfrist für die Berücksichtigung der Verpflegungsmehraufwendungen.

## 9.6 Steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber

Für den steuerfreien Arbeitgeberersatz kann der Arbeitgeber bei Arbeitnehmern in den Steuerklassen III, IV oder V ohne weiteres unterstellen, dass sie einen eigenen Hausstand haben, an dem sie sich auch finanziell beteiligen (Rz. 113 BMF v. 25.11.2020).

Bei anderen Arbeitnehmern darf der Arbeitgeber einen eigenen Hausstand nur dann anerkennen, wenn sie **schriftlich erklären**, dass sie neben einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort außerhalb des Beschäftigungsortes einen eigenen Hausstand unterhalten, an dem sie sich auch finanziell beteiligen.

Die Kosten der Zweitwohnung oder -unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Inland können vom Arbeitgeber pauschal steuerfrei erstattet werden (R 9.11 Absatz 10 Satz 7 Nr. 3 LStR). Für die ersten drei Monate können die Übernachtungskosten im **Inland** mit einem Pauschbetrag bis zu **20,- € je Übernachtung** steuerfrei erstattet werden. Danach kann je Übernachtung ein Pauschbetrag von 5,- € steuerfrei zur Auszahlung kommen. Voraussetzung für die pauschale Erstattung ist aber, dass die Übernachtung nicht in einer vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt überlassenen Unterkunft stattfindet.

Der Arbeitgeber darf die Kosten der Unterkunft im **Ausland** für die ersten drei Monate mit den für Auslandsdienstreisen geltenden **Übernachtungspauschalen** steuerfrei erstatten. Für die Folgezeit ist ein steuerfreier Ersatz mit 40% dieser Pauschbeträge zulässig.

## 9.7 Arbeitnehmerwahlrecht

Wenn der Arbeitnehmer bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich durchführt, kann er für den Werbungskostenabzug wählen, ob er die Mehraufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung (z.B. Fahrtkosten für eine wöchentliche Familienheimfahrt, Verpflegungsmehraufwendungen, Aufwendungen für die Zweitwohnung) oder die Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte geltend machen will (vgl. R 9.11 Abs. 5 Satz 2 LStR). Hat der Arbeitgeber die Zweitwohnung am Beschäftigungsort unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung gestellt, sind die abziehbaren Fahrtkosten um diesen Sachbezug zu kürzen. Das Wahlrecht des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber für den Umfang seiner steuerfreien Reisekostenerstattung nicht zu beachten (R 9.11 Abs. 10 Satz 6 LStR). Im Übrigen ist zu bedenken, dass, wenn die Heimfahrten mit einem vom Arbeitgeber überlassenen Firmenwagen durchgeführt werden, das Finanzamt sicherlich prüfen wird, ob im steuerpflichtigen Arbeitslohn für jede (zusätzliche) Heimfahrt ein geldwerter Vorteil in Höhe von 0,002% des Pkw-Listenpreises je Entfernungskilometer enthalten ist.

### Beispiel

A aus Köln hat eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung (erste Tätigkeitsstätte in Bremen) und fährt jeden Mittwoch und Freitag nach Hause (jeweils 300 Entfernungskilometer in 46 Wochen). Die Fahrtkosten hat der ArbG für eine Familienheimfahrt wöchentlich in Höhe der Entfernungspauschale zutreffend steuerfrei erstattet. Der steuerfreie Sachbezug aus der steuerfreien, verbilligten Zurverfügungstellung einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort beträgt monatlich 250 €. Der Arbeitnehmer übt sein Wahlrecht in der Einkommensteuererklärung zugunsten von Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte aus. Die abziehbaren Werbungskosten ermitteln sich wie folgt:

Mittwochsheimfahrt: 46 Wochen à 300 km x 0,30 €	4 140 €
abzüglich steuerfreier Sachbezug für die Zweitwohnung am Beschäftigungsort (250 € monatlich x 12 Monate)	3 000 €
Verbleibende (zusätzliche) Werbungskosten	1 140 €.



## 9.8 Vorhalten der Wohnung am Beschäftigungsort

Das Vorhalten einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort z.B. in der Elternzeit führt nur dann zu Werbungskosten, wenn der Stpfl. endgültig den Entschluss gefasst hat, die Wohnung zukünftig (wieder) im Rahmen einer steuerlich anerkannten doppelten Haushaltsführung zu nutzen (BFH, Urteil v. 23.10.2019 – VI R 1/18, BFH/NV 2020, 354).

Das Vorhalten der Zweitwohnung am (bisherigen) Beschäftigungsort nach Beendigung der doppelten Haushaltsführung etwa in der Bewerbungsphase um einen neuen Job kann für einen gewissen Zeitraum noch zu Werbungskosten führen (FG Münster, Urteil vom 12.6.2019 – 7 K 57/18 E, EFG 2019, 1278).

### Übersicht zur doppelten Haushaltsführung

Kostenart	anzusetzen	Anmerkungen
<b>Fahrtkosten</b>	Wöchentliche Heimfahrt mit Entfernungspauschale 0,30 € je Entfernungs-km	keine Kappung auf 4.500 €
<b>Verpflegungsmehraufwendungen</b>	Drei Monate pauschal mit 14 € oder 28 € täglich	je nachdem, ob 24stündige Abwesenheit oder An-/oder Abreisetag vorliegt
<b>Übernachtungskosten</b>	Inland und Ausland: Nachgewiesene Kosten  Pauschale Erstattung mit 20 € täglich im Inland für drei Monate möglich, danach 5 € täglich; Ausland gesonderte Pb	Notwendige Mehraufwendungen:  <u>Inland:</u> 1.000 € mtl. Warmmiete incl. Garage/Stellplatz  <u>Ausland:</u> 60 qm-Grenze zu beachten

## 10. Gestaltung durch Zusammenfassung der einzelnen Aufwendungsarten

Zur Ermittlung der steuerfreien Leistungen für Reisekosten dürfen die einzelnen Aufwendungsarten zusammengefasst werden; die Leistungen sind steuerfrei, soweit sie die Summe der zulässigen steuerfreien Leistungen nicht übersteigen. Hierbei können mehrere Reisen zusammengefasst abgerechnet werden (R 3.16 Sätze 1 und 2 LStR). Dies gilt sinngemäß für Umzugskosten und Mehraufwendungen bei einer doppelten Haushaltsführung (Rz. 134 BMF v. 25.11.2020).

Die Saldierungsmöglichkeit kann z. B. von Bedeutung sein, wenn der Arbeitgeber

- für Fahrten mit dem PKW eine niedrigere Wegstreckenentschädigung als 0,30 € zahlt,
- sich bei der Zahlung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht an die gesetzlich vorgeschriebene Zeitstaffelung der Abwesenheitszeiten hält oder
- auch für die Wochenenden, an denen der Arbeitnehmer unbezahlte, aber erstattungsfähige Familienheimfahrten durchführt, die vollen Verpflegungspauschalen zahlt.

### Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer erhält wegen einer Auswärtstätigkeit von Montag 11.00 Uhr bis Mittwoch 20.00 Uhr mit kostenloser Übernachtung mit Frühstück lediglich pauschalen Fahrtkostenersatz von 250,00 €, dem eine Fahrtstrecke mit eigenem Pkw von 500 km zugrunde liegt. Vgl. H 40.2 LStH.

Folge: Steuerfrei sind:

- eine Fahrtkostenvergütung von (500 x 0,30 € =)	150,00 €
- Verpflegungspauschalen von:	
14 € + 22,40 € (28 € - 5,60 €) + 8,40 € (14 € - 5,60 €) =	<u>44,80 €</u>
insgesamt	194,80 €

Der Mehrbetrag von 55,20 € (250 € - 194,80 €) kann in voller Höhe pauschal mit 25 % versteuert werden. Der Grenzbetrag der Pauschalierungsfähigkeit läge bei 56,- € (14,- € + 28,- € + 14,- €).

**Bescheinigt** werden müssen in diesem Fall auf der LSt-Bescheinigung = 44,80 € als Verpflegungspauschalen!

Von der der Finanzverwaltung wird auch nicht beanstandet, wenn in den Fällen, in denen steuerlich keine Verpflegungspauschale steuerfrei gezahlt werden darf (Auswärtstätigkeit bis zu acht Stunden, Ablauf der Dreimonatsfrist, keine Aufzeichnung der Abwesenheitszeiten), eine Verrechnung des **steuerpflichtigen**

**Sachbezugswerts** für die **Mahlzeitengestellung** mit den **steuerfrei** zu erstattenden **Fahrt- oder Reisenebenkosten** vorgenommen wird.

### Beispiel 1:

Mitarbeiter M nimmt 2021 an einem auswärtigen Seminar mit Mittagessen teil und ist 7,5 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend. Da er seinen privaten Pkw für die 120 km Fahrt nutzt, kann der Arbeitgeber ihm 36 € als Fahrtkosten (120 km x 0,30 €) steuerfrei erstatten.

Folge: Den Sachbezugswert von 3,47 € für das Mittagessen kann der Arbeitgeber pauschal mit 25% besteuern (zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) oder einen Betrag von 3,47 € von den zu erstattenden Fahrtkosten von 36 € abziehen (Auszahlungsbetrag = 32,53 €). In diesem Fall hat der Arbeitnehmer das Mittagessen in Höhe des steuerlichen Werts bezahlt mit der Folge, dass der geldwerte Vorteil aus der Mahlzeitengestellung 0 € beträgt.

### Beispiel 2:

Mitarbeiter M aus Köln wird im Rahmen einer längerfristigen beruflichen Auswärtstätigkeit für die Dauer von sechs Monaten (= 110 Arbeitstage) an derselben Tätigkeitsstätte in Bonn tätig. Die arbeitstägliche Abwesenheit von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte beträgt jeweils mehr als 8 Stunden. Als Reisekosten sind ihm lediglich Verpflegungsmehraufwendungen entstanden. Nach der betrieblichen Reisekostenregelung hat der Arbeitnehmer einen Anspruch auf Verpflegungspauschalen in Höhe von insgesamt 770 € (110 Arbeitstage x 7 €). Für die sechs Monate stellt der Arbeitnehmer einen zusammengefassten Antrag auf Erstattung der Reisekosten. Der in den ersten drei Monaten nicht ausgeschöpfte Höchstbetrag für Verpflegungspauschalen kann auf Grund der einheitlichen Abrechnungen auf die in den Folgemonaten gewährten Verpflegungspauschalen übertragen werden. Der Höchstbetrag für die steuerfreie Erstattung von Reisekosten (hier nur Verpflegungsmehraufwendungen) beträgt insgesamt 770 € (55 Arbeitstage x 14 €). Die nach der betrieblichen Reisekostenregelung gewährte Reisekostenerstattung beträgt für die zusammen abgerechneten Auswärtstätigkeiten ebenfalls 770 € (6 Monate = 110 Arbeitstage x 7 €). Die erstatteten Reisekosten übersteigen nicht die Summe der steuerfrei zulässigen Leistungen, so dass die Erstattung insgesamt - also in voller Höhe - steuerfrei bleibt.

Dauer	gezahlt	stfrei	stpfl.	unverbraucht
Monat 1 – 3	täglich 7 €	bis 14 €	0 €	55 x 7 €
Monat 4 – 6	täglich 7 €	0 €	7 €	

Durch die Zusammenfassung der 6 Monate kann das in den ersten drei Monaten unverbrauchte Volumen auch über die eigentliche Dreimonatsfrist hinaus genutzt werden. In diesem Fall können keine Werbungskosten mehr geltend gemacht werden (vgl. Rz. 134 BMF v. 25.11.2020).

## II. Weitere Themen rund um Reisekosten

### 1. Firmenwagenbesteuerung

#### 1.1 Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte

Nutzt der Arbeitnehmer den Firmenwagen für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte, setzt das Finanzamt gemäß § 8 EStG einen geldwerten Vorteil an. Dieser kann statt eines Kosteneinzelnachweises und der Führung eines Fahrtenbuches grds. pauschal für jeden Kalendermonat mit 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung angesetzt werden.

#### **Beispiel Firmenwagen und Zuordnung zur Firma**

Außendienstmitarbeiter A kommt jeden Freitag in die Hauptstelle seines Arbeitgebers, der er auch dienstrechtlich zugeordnet ist. Er nutzt einen Firmenwagen.  
Folge: Wegen der Zuordnung entsteht wegen der Firmenwagennutzung ein geldwerter Vorteil.

Wenn der Arbeitnehmer den Firmenwagen monatlich an weniger als 15 Tagen für die Fahrten zur Arbeit nutzt, kann der Arbeitgeber statt der 0,03%-Berechnungsmethode die (pauschale) Einzelbewertung wählen. Versteuert wird dann pro Fahrt nur 0,002% des Listenpreises pro Entfernungskilometer.

#### **Ermittlung des geldwerten Vorteils für die Nutzung eines Firmenwagens für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte:**

<b>Alternative 1</b>	<b>Alternative 2</b>	<b>Alternative 3</b>
Einzelnachweis der Kosten / Führung eines Fahrtenbuches	Pauschaler Zuschlag mit 0,03% des Listenpreises je Entfernungskm	Pauschale Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten mit 0,002% des Listenpreises je Entfernungskm

**Beispiel:** Arbeitnehmer A nutzt den Dienstwagen regelmäßig nur an 6 Tagen im Monat für die Fahrten zur Arbeit. Die Entfernung beträgt 40 km. Der monatliche geldwerte Vorteil kann wie folgt pauschal berechnet werden:

Alternative 1 – 0,03%-Methode:

$$0,03\% \times 40.000 \text{ €} \times 40 \text{ km} = \mathbf{480 \text{ €}}$$

Alternative 2 – 0,002%-Methode:

$$0,002\% \times 40.000 \text{ €} \times 40 \text{ km} \times 6 \text{ Fahrten} = \mathbf{192 \text{ €}}$$

Durch die Einzelbewertung statt der 0,03%-Methode vermindert sich der geldwerte Vorteil monatlich um **288 €** (480 € - 192 €)!

Die alternative Berechnung nach der **0,002%-Methode** ist im Lohnsteuerabzugs- und im Veranlagungsverfahren anwendbar. Lt. BMF-Schreiben vom 4.4.2018 muss der Arbeitgeber im Lohnsteuerabzugsverfahren auf Verlangen des Arbeitnehmers die tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte einzeln ansetzen. Er muss es nur dann nicht, wenn dies arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Grundlage ausgeschlossen wird.

**Eckpunkte der 0,002%-Methode:**

- Der ArbN hat gegenüber dem ArbG mtl. fahrzeugbezogen schriftlich zu erklären, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er den Firmenwagen tatsächlich für Fahrten zur Arbeit genutzt hat; die bloße Angabe der Anzahl der Tage reicht lt. FV nicht aus (s. aber FG Nürnberg v. 23.1.2020).
- Die Erklärung des ArbN ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren.
- Es sind keine Angaben erforderlich, wie der Arbeitnehmer an den anderen Arbeitstagen zur ersten Tätigkeitsstätte gelangt ist.
- Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer den Firmenwagen mehrmals für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt, sind für Zwecke der Einzelbewertung nur einmal zu erfassen.
- Aus Vereinfachungsgründen wird nicht beanstandet, wenn für den LSt-Abzug jeweils die Erklärung des Vormonats zugrunde gelegt wird.
- Es ergeben sich keine Ermittlungspflichten des Arbeitgebers.
- Der Arbeitgeber muss die Anwendung der 0,03%-Methode oder der Einzelbewertung für jedes Kalenderjahr einheitlich für alle dem Arbeitnehmer überlassene(n) Dienstwagen festlegen; die Methode darf während des Kalenderjahres nicht gewechselt werden.
- Wird im LSt-Abzugsverfahren eine Einzelbewertung vorgenommen, so hat der Arbeitgeber für alle dem Arbeitnehmer überlassene(n) Firmenwagen eine jahresbezogene Begrenzung auf insgesamt 180 Fahrten vorzunehmen; eine monatliche Begrenzung auf 15 Fahrten ist ausgeschlossen.

Für die Ermittlung des Zuschlags nach § 8 Abs. 2 S. 3 EStG anhand der Anzahl der tatsächlich durchgeführten Fahrten (sog. Einzelbewertung) ist lt. FG Nürnberg v. 23.1.2020 4 K 1789/18, rkr, EFG 2020, 704, **nicht zwingend die Angabe der genauen Tage (Datumsangabe) erforderlich**, an denen der Stpfl. die Arbeitsstätte aufgesucht hat, wenn an der Anzahl der durchgeführten Tage keine Zweifel bestehen und das FA diese Anzahl der Entfernungspauschale unverändert zugrunde gelegt hat.

Die 0,002%-Besteuerung kommt für den **betrieblichen Bereich** nicht in Betracht (BFH v. 12.6.2018 - VIII R 14/15, BStBl. II 2018, 755).

Ggf. kann durch **gezielte Fahrtroutenplanung** die Versteuerung eines geldwerten Vorteils verhindert werden.

#### **Beispiel:**

Der in H wohnende Filialleiter A soll typischerweise arbeitstäglich in drei Filialen (X, Y und Z) seines Arbeitgebers tätig werden. Er fährt morgens mit seinem **eigenen PKW** regelmäßig zur Filiale X, dann zur Filiale Y, von dort zur Filiale Z und von dieser zur Wohnung. Die Filiale in Y liegt der Wohnung am nächsten. Der Arbeitgeber ordnet A arbeitsrechtlich keiner Filiale (als erste Tätigkeitsstätte) zu. Folge: Erste Tätigkeitsstätte ist die Filiale Y, da diese der Wohnung des A am nächsten liegt. Die Tätigkeit in X und Z sind beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten. Da A von seiner Wohnung zu einer auswärtigen Tätigkeitsstätte, von dort zur ersten Tätigkeitsstätte und von dort wieder zu einer anderen auswärtigen Tätigkeitsstätte fährt, liegen keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vor, sondern Fahrten, für die ein steuerfreier Arbeitgeberersatz bzw. Werbungskostenabzug nach Reisekostengrundsätzen in Betracht kommt.

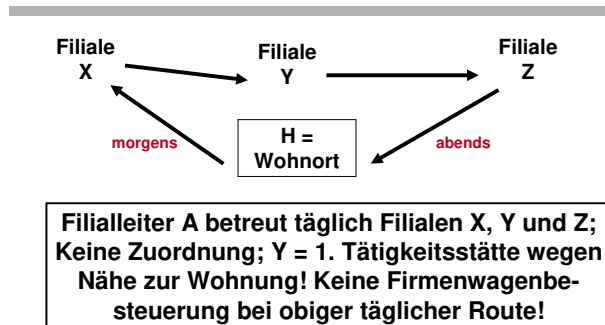
#### **Abwandlung**

Der Filialleiter A nutzt für die arbeitstäglichen Fahrten einen ihm vom Arbeitgeber überlassenen **Dienstwagen**. A führt kein Fahrtenbuch, sondern ermittelt den geldwerten Vorteil nach der pauschalen Nutzungswertmethode.

Grundsätzlich ist ein geldwerter Vorteil, für die Möglichkeit den Dienstwagen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu nutzen, in Höhe von 0,03 Prozent des Listenpreises je Entfernungskilometer anzusetzen. Weist A mittels Einzelaufzeichnungen die Zahl der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nach, ist stattdessen für jede Fahrt ein geldwerter Vorteil von 0,002 Prozent des Listenpreises je Entfernungskilometer anzusetzen. Im vorliegenden Fall hat A keine unmittelbaren Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Daher ist - bei Nachweis der tatsächlichen Fahrten - insoweit **kein geldwerter Vorteil** anzusetzen.

S. 88

**Firmenwagenbesteuerung;  
Beispiel**



109

**Beispiel: Auswirkung der Änderung der ersten Tätigkeitsstätte**

ArbN A ist angestellter Unternehmensberater. Er wohnt in Münster. Er hat dort auch ein Home-Office. Er wird bis auf weiteres und arbeitstäglich bei einem Kunden in Dortmund tätig. A nutzt einen Firmenwagen für sämtliche Fahrten. Die Entfernung zwischen Münster und Dortmund beträgt 75 km. Der Listenpreis beträgt 40.000 €.

**Folge:** Eine Zuordnung zum Home-Office ist nicht möglich. Wenn A dem Kunden in Dortmund nicht zugeordnet wird, ist dort gleichwohl die erste Tätigkeitsstätte, da A dort dauerhaft und arbeitstäglich tätig werden soll.

**Monatlich geldwerter Vorteil:**

Privatfahrten 1 % von 40.000 € =	400 €
Fahrten Wohnung / erste Tätigkeitsstätte	
0,03 % von 40.000 € x 75 km =	<u>900 €</u>
Summe Firmenwagenbesteuerung	1.300 €

**Abwandlung:**

Der Arbeitgeber von A hat in Münster eine Betriebsstätte. A kommt dort monatlich für einen halben Tag in die Betriebsstätte zum monatlichen Jour-fixe. Der Arbeitgeber ordnet A der Betriebsstätte in Münster zu. Die Entfernung zur Wohnung beträgt 10 km.

**Monatlich geldwerter Vorteil:**

Privatfahrten 1 % von 40.000 € =	400 €
Fahrten Wohnung / erste Tätigkeitsstätte	
0,03 % von 40.000 € x 10 km =	<u>120 €</u>
Summe Firmenwagenbesteuerung	520 €

Bei **Anwendung der 0,002%-Methode** ergäbe sich statt 120 € sogar ein noch geringerer Wert von: 0,002 % x 40.000 € x 10 km x 1 Fahrt = **8 €!**

**Maßgebende Entfernung**

Dem pauschalen Nutzungswert ist die einfache Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zugrunde zu legen. Dies ist auf den nächsten vollen Kilometer abzurunden. Maßgebend ist die kürzeste benutzbare Straßenverbindung. Der pauschale Nutzungswert ist nicht zu erhöhen, wenn der Arbeitnehmer das Kfz an einem Arbeitstag mehrmals zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt (BMF v. 4.4.2018, Rz. 6). Diese Strecke ist auch dann maßgebend, wenn vom Stpfl. für Zwecke der Entfernungspauschale eine **längere, weil offensichtlich verkehrsgünstigere Strecke** zugrunde gelegt wird (FG Köln v. 22.5.2003 10 K 7604/98, EFG 2003, 1229).

**Beispiel:**

Firmenwagengestellung, Listenpreis 50.000 €, tatsächliche schnellere Fahrstrecke über Autobahn 25 km, Fahrtstrecke über Landstraße 15 km. Die Versteuerung des geldwerten Vorteils erfolgt mit 225 € (50.000 € x 0,03% x 15 km).

Vgl. a. Aufsatz *Ronneberger* in NWB 2021, 758, „*Dienstwagenbesteuerung: Welche Entfernung gilt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte?*“

**Hinweis:** Auch für die **arbeitstäglige Fahrt** z.B. zu einem **weiträumigen Tätigkeitsgebiet oder Treff-/Sammelpunkt** greift gemäß § 8 Absatz 2 Satz 3 EStG ggf. die Firmenwagenbesteuerung.

Ungeachtet des Vorliegens einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit kommt dennoch in den folgenden Fällen die Entfernungspauschale zum Ansatz:

- Fahrten zu einem vom Arbeitgeber bestimmten **Sammelpunkt** und
- Fahrten zu einem **weiträumigen Tätigkeitsgebiet**

Folgerichtig geht der Gesetzgeber auch von einem geldwerten Vorteil aus, wenn dem Arbeitnehmer für derartige Fahrten ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt wird. Die Bewertung dieses geldwerten Vorteils ist entsprechend den Regelungen für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorzunehmen (§ 8 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStG).



**Praxishinweis:** Wird der Firmenwagen **für eine Hin- und Rückfahrt** benutzt, weil sich z.B. nach der Hinfahrt eine Auswärtstätigkeit anschließt, die an der Wohnung des Arbeitnehmers endet, kann bei der Einzelbewertung der geldwerte Vorteil für solche Tage mit **0,001%** des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer angesetzt werden (einfache Fahrt).

## 1.2 Auswirkungen der Corona-Krise

In **Corona-Zeiten** ist so mancher Arbeitnehmer gehalten, vom Home-Office aus oder bei Kurzarbeit nicht mal von zu Hause aus zu arbeiten. Doch was ist mit der Firmenwagenbesteuerung für diesen Zeitraum für die weggefallenen Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte?

Ein unterjähriger Wechsel von der Pauschalbesteuerung zur sog. Fahrtenbuchmethode ist (ohne Fahrzeugwechsel) nicht zulässig. Die Fahrtenbuchmethode oder die 0,002%-Methode ist vielmehr nur dann zu Grunde zu legen, wenn der Arbeitnehmer das Fahrtenbuch für das gesamte Jahr führt bzw. die 0,002%-Methode für das gesamte Jahr wählt.

Im BMF-Schreiben zur Firmenwagenüberlassung vom 4.4.2018, Rdnr. 13, heißt es: *„Die Monatsbeträge brauchen nicht angesetzt zu werden für volle Kalendermonate, in denen dem Arbeitnehmer kein betriebliches Kfz zur Verfügung steht.“*

Die Versteuerung eines geldwerten Vorteils müsste eigentlich verhindert werden können, wenn der überlassene Firmenwagen etwa für den (vom Arbeitgeber verordneten) Home-Office-Zeitraum an den Arbeitgeber zurückgegeben wird. Dabei sollte ein Vermerk über die Kfz-Rückgabe (z.B. Tag der Abgabe der Fahrzeugschlüsse) zum Lohnkonto genommen werden. Aber auch allein schon die Argumentation, dass durch die bloße Anordnung der Home-Office-Nutzung der Firmenwagen ja praktisch für die Nutzung für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte nicht zur Verfügung steht, müsste eigentlich schon zu einem Absehen von der Versteuerung eines geldwerten Vorteils führen.

Falls der Arbeitgeber nach Beendigung von Kurzarbeit oder Home-Office in einem späteren Monat das Fahrzeug wieder überlässt, ist ab diesem Monat wieder ein geldwerter Vorteil zu versteuern. Endet beispielhaft die Home-Office-Tätigkeit zum 25. eines Monats, sollte der Firmenwagen dann aber erst wieder zum 1. des Folgemonats überlassen werden, weil bei der Pauschalversteuerung mit der 0,03%-Methode Monate immer (voll) berücksichtigt werden.

Vgl. hierzu LfSt Niedersachsen, Vfg. v. 18.6.2020 S 2334 – 355 – St 215, DStR 2020, 2679.

**Wichtig:** Die FV hat sich inzwischen allerdings gegen eine monatsweise Aussetzung der Besteuerung ausgesprochen! Eine **rückwirkende Änderung des Lohnsteuerabzugs** (Wechsel von der 0,03 %-Regelung zur Einzelbewertung oder umgekehrt im lfd. Jahr bzw. für das gesamte Kalenderjahr) ist jedoch unter den Voraussetzungen des § 41c EStG zulässig!

### **Beispiel**

Bis zum 30.6.2021 wurde nach der 0,03%-Methode abgerechnet. Der Arbeitnehmer legt für die ersten sechs Monate eine Auflistung vor, an welchen Tagen er mit dem Firmenwagen zum Betrieb gefahren ist.

Folge: Ab Juli 2021 kommt es zur Anwendung der 0,002%-Methode. Die Lohnabrechnungen für das erste Halbjahr 2021 können unter Anwendung der 0,002%-Methode korrigiert werden. Damit wird für das gesamte Jahr 2021 einheitlich nach der 0,002%-Methode abgerechnet.

**FinMin. Schleswig-Holstein 21.5.2021**

**Kurzinformation, DB 2021, 1368**

### **Fahrzeugüberlassung – Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte – Wechsel der Bewertungsmethode**

Wird dem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug dauerhaft zur Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen, so findet die monatliche Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG (0,03%-Regel) – unabhängig von der Möglichkeit der ganzjährigen Einzelbewertung – auch Anwendung für volle Kalendermonate, in denen das Fahrzeug tatsächlich nicht für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt wird.

Die Methode (Anwendung der 0,03%-Regelung oder Einzelbewertung) darf zwar während des Kalenderjahres nur einheitlich angewendet werden, eine rückwirkende Änderung des LSt-Abzugs (Wechsel von der 0,03%-Regelung zur Einzelbewertung oder umgekehrt für das gesamte Kalenderjahr) ist jedoch grds. möglich.

### **Beispiel 1**

Der Arbeitgeber stellt seinen Arbeitnehmern frei, ob die Tätigkeit im Büro oder im Home-Office ausgeübt wird bzw. der Arbeitnehmer kann aufgrund angeordneter Kurzarbeit tageweise bzw. wochenweise die erste Tätigkeitsstätte nicht aufsuchen.

### **Folge:**

Von einer Versteuerung des geldwerten Vorteils für die Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte kann nicht abgesehen werden.

### **Beispiel 2**

Der Arbeitgeber weist ausdrücklich an, dass die Arbeitnehmer die Tätigkeit im Home-Office ausüben müssen. Im Rahmen ihrer Tätigkeit ist es für die Arbeitnehmer aber erforderlich, ein bis zweimal in der Woche die erste Tätigkeitsstätte kurzzeitig aufzusuchen, um erledigte Aufträge abzugeben bzw. Unterlagen auszutauschen.

#### **Folge:**

Von einer Versteuerung des geldwerten Vorteils für die Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte kann nicht abgesehen werden.

### **Beispiel 3**

Der Arbeitgeber weist ausdrücklich an, dass die Arbeitnehmer die Tätigkeit im Home-Office ausüben müssen und nicht zur Tätigkeitsstätte kommen dürfen bzw. die erste Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers ist aufgrund der Pandemiesituation geschlossen.

#### **Folge:**

Wenn der Arbeitgeber Home-Office anordnet bzw. die erste Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers schließen musste und somit der Firmenwagen für Fahrten Wohnung - erste Tätigkeitsstätte nicht genutzt werden kann, müsste darin u.E. ein konkludent ausgesprochenes Nutzungsverbot gesehen werden. Die FV wird in diesem Fall jedoch wie beschrieben gleichwohl von einer Besteuerung ausgehen!

Das **Vorhandensein einer ersten Tätigkeitsstätte** ist im Übrigen maßgebend für das Erfordernis der Besteuerung eines geldwerten Vorteils für die Firmenwagennutzung für die Fahrten von zu Hause zur ersten Tätigkeitsstätte.

#### **Beispiel:**

ArbN A aus Münster ist bisher ausschließlich im Betrieb des ArbG in Dortmund tätig. Lediglich an 2 Tagen im Monat soll er ab dem 1.3.2020 noch in den Büroräumen in Dortmund arbeiten. Aufgrund der Corona-Krise soll A ab 1.3.2020 überwiegend bis auf weiteres im Home-Office arbeiten.

- a) A ist dem Betrieb in Dortmund auf Dauer zugeordnet.
- b) A ist dem Betrieb in Dortmund nicht zugeordnet.

#### **Folge:**

- a) Der Betrieb in Dortmund bleibt erste Tätigkeitsstätte.
- b) Der Betrieb in Dortmund ist ab 1.3.2020 keine erste Tätigkeitsstätte mehr, da die quantitativen Kriterien ab März 2020 nicht mehr erfüllt sind.

**Folge:** Bei der Variante b) entfällt ab März 2020 die Firmenwagenbesteuerung für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte!

### 1.3 Privatfahrten

Die **Überlassung** eines Dienstwagens zur privaten Nutzung führt grundsätzlich immer zu Arbeitslohn. Auf die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse kommt es dann nicht an. Die 1%-Regelung kommt zur Anwendung, wenn feststeht, dass dem Arbeitnehmer der Dienstwagen arbeitsvertraglich oder doch zumindest auf Grundlage einer konkludent getroffenen Nutzungsvereinbarung tatsächlich zur privaten Nutzung überlassen wurde.

Der BFH hat herausgestellt, dass eine private Nutzung bei einem bestehenden **Nutzungsverbot** nicht unterstellt werden kann. Der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet, das bestehende Nutzungsverbot zu überwachen. Wird das Fahrzeug widerrechtlich durch den Arbeitnehmer genutzt, führt die verbotswidrige Privatnutzung durch den Arbeitnehmer grds. zu keiner steuerpflichtigen Einnahme "für eine Beschäftigung" i.S. des § 19 EStG. Es handelt sich um eine Verletzung des Arbeitsvertrages (= Schadensersatzpflicht), der Arbeitgeber hat lediglich einen Regressanspruch gegenüber dem Arbeitnehmer. Verzichtet der Arbeitgeber allerdings auf seinen Regressanspruch, entsteht dem Arbeitnehmer daraus ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil.

Zur Nutzung des Firmenwagens für private Zwecke vgl. RdNr. 17 des BMF-Schreibens vom 4.4.2018, IV C 5 – S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592. Durch ein **Nutzungsverbot** des Arbeitgebers wird grds. erreicht, dass z.B. für Privatfahrten kein gesonderter geldwerter Vorteil erfasst werden muss. Dem Nutzungsverbot des Arbeitgebers steht ein ausdrücklich mit Wirkung für die Zukunft erklärter schriftlicher Verzicht des Arbeitnehmers auf die Nutzung für Privatfahrten oder auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gleich, wenn aus **außersteuerlichen Gründen** ein Nutzungsverbot des Arbeitgebers nicht in Betracht kommt und der Nutzungsverzicht dokumentiert wird. Die Nutzungsverzichtserklärung ist als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen.

Die **außersteuerlichen Gründe** dürfen nicht im Ermessen des ArbG liegen, sondern müssen sich z.B. aus einer Betriebsvereinbarung oder sonstigen Vereinbarung ergeben (z.B. haben alle ArbN ab der zweiten Führungsebene nach der Betriebsvereinbarung Anspruch auf einen Firmenwagen zur Privatnutzung und der ArbN verzichtet hierauf). Nutzt der ArbN in diesem Fall einen Firmenwagen trotz Verzichtserklärung doch privat, ist der geldwerte Vorteil nach der Bruttolistenpreismethode zu ermitteln, da keine „unbefugte“ Privatnutzung vorliegt, die zu einer Schadensersatzforderung des ArbG führen würde.

### Beispiel Nutzungsverzicht

Alle Arbeitnehmer ab der zweiten Führungsebene haben nach der Betriebsvereinbarung Anspruch auf einen Firmenwagen (auch) zur Privatnutzung (Bruttolistenpreis 45.000 €). Arbeitnehmer A verzichtet schriftlich auf eine Privatnutzung. Die Nutzungsverzichtserklärung wird zum Lohnkonto genommen. Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung wird festgestellt (z.B. anhand eines Bußgeldbescheids), dass A einen Firmenwagen gleichwohl (auch) privat genutzt hat. Folglich ergibt sich, dass der Nutzungsverzicht des A nicht ernstgemeint war und letztlich auch nicht umgesetzt worden ist. Aus diesem Grund ist bei A für die Privatnutzung des Firmenwagens ein steuer- und sozialversicherungspflichtiger monatlicher geldwerter Vorteil in folgender Höhe anzusetzen: 1% von 45.000 € = 450 €.

**BFH** S. 89/90 **Firmenwagenbesteuerung; Privatnutzung**

---

**Pkw-Überlassung zur Privatnutzung = immer Arbeitslohn !**

Andererseits **Versteuerung** erst, wenn feststeht, dass dem Arbeitnehmer der Dienstwagen arbeitsvertraglich oder doch zumindest auf Grundlage einer konkludent getroffenen Nutzungsvereinbarung **tatsächlich zur privaten Nutzung überlassen** wurde!

**BFH-Urteile:**  
[VI R 46/11](#)  
[VI R 31/10](#)  
[VI R 42/12](#)  
[VI R 23/12](#)  
[VI R 49/11](#)  
[VI R 26/10](#)

**BFH** S. 90 **Firmenwagenbesteuerung; Privatnutzung**

---

**Keine Pkw-Überlassung zur Privatnutzung => kein Arbeitslohn !**

**Beispiel**  
 Für die im Außendienst tätigen ArbN einer Unternehmenskette stehen Firmenfahrzeuge zur Verfügung. Den ArbN ist es vom ArbG schriftlich untersagt worden, die Fahrzeuge privat zu nutzen.  
**Folge:**  
 Kein Ansatz eines geldwerten Vorteils, da die Kfz nicht zur privaten Nutzung überlassen wurden!

**BFH-Urteile:**  
[VI R 46/11](#)  
[VI R 31/10](#)  
[VI R 42/12](#)  
[VI R 23/12](#)  
[VI R 49/11](#)  
[VI R 26/10](#)

### **Keine Firmenwagenbesteuerung für Zeiten der Fahruntüchtigkeit**

Ein geldwerter Vorteil für die Überlassung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung ist lt. FG Düsseldorf nur für die Monate anzusetzen, in denen der Arbeitnehmer an wenigstens einem Tag zur Nutzung des PKW befugt war. Art und Umfang der Befugnis richten sich nach den mit dem Arbeitgeber geschlossenen Vereinbarungen. Sie kann z.B. bei einer krankheitsbedingten Fahruntüchtigkeit entfallen (FG Düsseldorf v. 24.1.2017 - 10 K 1932/16 E, EFG 2017, 458). Der ArbN beantragte im vorliegenden Fall in seiner ESt-Erklärung die Korrektur der ganzjährig versteuerten Dienstwagennutzung um fünf Monate, weil er den Pkw nach einem Hirnschlag am 23.2. nicht nutzen konnte. Das ärztliche Fahrverbot wurde von der Fahrschule erst zum 29.7. aufgehoben. Für die vollen Monate März bis Juni ist kein geldwerter Vorteil anzusetzen.

### **Einsatzfahrzeug eines Feuerwehrkommandeurs**

Dem Leiter einer Freiwilligen Feuerwehr steht ein mit Rettungsgegenständen ausgerüstetes Einsatzfahrzeug (Kommandowagen) ständig zur Verfügung. Lt. FV ist darin ein geldwerter Vorteil für die Privatnutzung zu sehen.

Die Möglichkeit zur privaten Nutzung eines Feuerwehreinsatzfahrzeugs durch den Leiter einer Freiwilligen Feuerwehr führt nach dem BFH-Beschluss v. 19.4.2021 - VI R 43/18 nicht zu einem geldwerten Vorteil.

### Privatnutzung – Überlassung mehrerer Fahrzeuge

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer mehr als ein Kfz auch zur privaten Nutzung, so ist lt. BFH der in der Überlassung des Fahrzeugs zur privaten Nutzung liegende geldwerte Vorteil für jedes Fahrzeug nach der 1 % Regelung zu berechnen (BFH v. 24.5.2019 - VI B 101/18, BFH/NV 2019, 1072, = Bestätigung BFH v. 13.6.2013 - VI R 17/12, BStBl. II 2014, 340; gegen (!) BMF v. 4.4.2018, BStBl. I 2018, 592, dortige Rz. 22).

Rz. 22 BMF v. 4.4.2018: *Stehen einem Arbeitnehmer gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung, so ist für jedes Kraftfahrzeug der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten mit monatlich 1 % des Listenpreises anzusetzen. Dies gilt auch beim Einsatz eines Wechselkennzeichens. Dem pauschalen Nutzungswert für Privatfahrten kann der **Listenpreis des überwiegend genutzten Kraftfahrzeugs** zugrunde gelegt werden, wenn die Nutzung der Kraftfahrzeuge durch andere zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehörende Personen so gut wie ausgeschlossen ist. Bei Anwendung der 0,03 %-Regelung ist dem pauschalen Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte stets der Listenpreis des überwiegend für diese Fahrten genutzten Kraftfahrzeugs zugrunde zu legen. Die Regelungen in Satz 3 und 4 bleiben von dem BFH-Urteil vom 13. Juni 2013 (BStBl. 2014 II Seite 340) unberührt. Bei Anwendung der Einzelbewertung ist der pauschale Nutzungswert entsprechend den Angaben des Arbeitnehmers fahrzeugbezogen zu ermitteln.*

Fazit: Die Finanzverwaltung wendet die sog. Junggesellenregelung weiterhin an.



#### **1.4 Bemessungsgrundlage bei Sonderrabatten**

Die Besteuerung der Privatnutzung von Taxen erfolgt auf der Grundlage des allgemeinen Listenpreises, nicht aber nach besonderen Herstellerpreislisten für Taxen und Mietwagen. Dies hat der BFH zur Anwendung der sog. 1%-Regelung entschieden. Listenpreis ist dabei nur der Preis, zu dem ein Stpfl. das Fahrzeug als Privatkunde erwerben könnte (BFH, Urteil v. 8.11.2018 - III R 13/16, BStBl. II 2019, 229). In dem vom BFH beurteilten Fall nutzte der Kläger sein Taxi nicht nur für sein Taxiunternehmen, sondern auch privat. Er versteuerte für die Privatnutzung monatlich 1% des Listenpreises. Maßgeblich ist dabei der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer. Im Streitfall legte der Kläger den Bruttolistenpreis aus einer vom Hersteller herausgegebenen Preisliste für Taxen und Mietwagen zugrunde. Das FA war jedoch der Ansicht, dass der höhere, mit Hilfe der Fahrzeug-Identifikationsnummer abgefragte Listenpreis heranzuziehen sei. Im finanzgerichtlichen Verfahren hatte der Kläger zunächst Erfolg. Der BFH sieht dagegen die Besteuerung eher auf der Grundlage des allgemeinen Listenpreises. Das Urteil betrifft einen Taxiunternehmer. Es hat darüber hinaus auch generell Bedeutung für alle Sonderpreislisten mit Sonderrabatten, die ein Fahrzeughersteller bestimmten Berufsgruppen gewährt.

## 1.5 Vom Arbeitnehmer getragene Aufwendungen

Der BFH hat mit seinen Urteilen vom 30.11.2016 - VI R 49/14, BStBl. II 2017, 1011 und VI R 2/15, BStBl. II 2017, 1014, entschieden, dass ein vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber gezahltes Nutzungsentgelt den vom Arbeitnehmer zu versteuernden Nutzungswert auf der Einnahmenseite grundsätzlich mindert und ein den Nutzungswert übersteigender Betrag weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten führt (BFH v. 15.1.2018 - VI B 77/17, BFH/NV 2018, 521; BFH v. 18.2.2020 - VI B 20/19). Der BFH vertritt zudem die Auffassung, dass auch im Rahmen der privaten Nutzung vom Arbeitnehmer selbst getragene (laufende) individuelle Kraftfahrzeugkosten (z.B. Treibstoffkosten) bei der pauschalen Nutzungswertmethode den Nutzungswert auf der Einnahmenseite mindern. Nach dem Schreiben des BMF vom 4.4.2018 IV C 5 – S 2334/18/10001, BStBl. I 2018, 592, dortige RdNr. 49f., sind die Urteile über den jeweils entschiedenen Einzelfall hinaus entsprechend den nachfolgenden Regelungen in allen offenen Fällen anzuwenden.

### Nutzungsentgelt

Nutzungsentgelt ist z.B. ein

- vereinbarter nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z.B. Monatspauschale),
- ein vereinbarter an den gefahrenen Kilometern ausgerichteter Betrag (z.B. Kilometerpauschale) oder auch
- die vom Arbeitnehmer übernommene Leasingrate.

Bei der pauschalen Nutzungswertmethode ist die vereinbarte Übernahme einzelner **Kraftfahrzeugkosten** durch den Arbeitnehmer **als Nutzungsentgelt** zu sehen. Dies gilt auch für einzelne Kosten, die zunächst vom Arbeitgeber verauslagt und anschließend dem Arbeitnehmer weiterbelastet werden oder, wenn der Arbeitnehmer zunächst pauschale Abschlagszahlungen leistet, die zu einem späteren Zeitpunkt nach den tatsächlich entstandenen Kosten abgerechnet werden.

Vom Arbeitnehmer selbst getragene einzelne Kraftfahrzeugkosten sind: Treibstoffkosten, Wartungs- und Reparaturkosten, Kraftfahrzeugsteuer, Beiträge für Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen, Garagen-/Stellplatzmiete,

Aufwendungen für Anwohnerparkberechtigungen, Aufwendungen für die Wagenpflege/-wäsche, Ladestrom. Kein Nutzungsentgelt ist insbesondere der Barlohnverzicht des Arbeitnehmers im Rahmen einer Gehaltsumwandlung.

**Beispiel:** Der Arbeitgeber hat seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen auch zur Privatnutzung überlassen und den Vorteil nach der Ein-Prozent-Regelung bewertet. In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer die gesamten Treibstoffkosten zahlt. Folge: Die Kostenübernahme durch den Arbeitnehmer ist ein den Vorteil minderndes Nutzungsentgelt.

### **Beispiel**

Der Arbeitnehmer darf den Firmenwagen auch privat nutzen. Bei seinen Urlaubsfahrten muss er lt. Arbeitsvertrag allerdings die Benzinkosten selbst tragen. Folge: Die übernommenen Benzinkosten mindern den geldwerten Vorteil der Firmenwagenüberlassung.

### **Hinweis:**

Das **FG Münster** hat entschieden, dass anteilig auf die Garage eines ArbN entfallende Grundstückskosten den geldwerten Vorteil nicht mindern (Urt. v. 14.3.2019 10 K 2990/17 E, rkr, EFG 2019, 1083; anders wohl, wenn die Garagennutzung vom ArbG gefordert wird).

### **FG Niedersachsen 14 K 21/19 – Urteil v. 9.10.2020 zu Garagenkosten**

Keine Minderung des nach der pauschalen Nutzungswertmethode ermittelten geldwerten Vorteils für eine PKW-Überlassung um die Kosten einer privaten Garage des Arbeitnehmers, wenn die Unterbringung des Fahrzeugs in der Garage nicht aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen notwendig war. Die Minderung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs kommt nur für solche Aufwendungen des Arbeitnehmers in Betracht, die für ihn aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen notwendig sind, um das Fahrzeug nutzen zu dürfen, also wenn sie zur Erfüllung einer arbeitsvertraglichen Klausel oder zwangsläufig zur Inbetriebnahme des Fahrzeugs erforderlich sind. Die anteilig auf eine private Garage eines Arbeitnehmers entfallenden Gebäudekosten mindern im Urteilsfall den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung eines betrieblichen Fahrzeugs nicht, wenn sich die Unterbringung des Fahrzeugs in der eigenen

Garage als freiwillige Leistung des Arbeitnehmers darstellt; **Revision** eingelegt – BFH-Az.: **VIII R 29/20**; EFG 2021, 191.

Die von einem ArbN getragenen Mautgebühren sowie die Fähr- und Parkkosten, die anlässlich der privaten Nutzung des Dienstwagens entstanden sind, sind keine mit dem Kfz verbundenen Kosten, die als selbst getragene Pkw-Kosten sachbezugsmindernd berücksichtigt werden können (FG Sachsen v. 9.11.2020 1 K 1869/18, EFG 2021, 463, **Revision VI R 47/20**). Vgl. a. **Revision VIII R 32/20** zum betrieblichen Bereich.

### **1.6 Eigenleistungen durch Gehaltsumwandlung?**

Der BFH hat sich mit Beschluss vom 18.2.2020 - VI B 20/19 zur Frage der steuerlichen Behandlung von Eigenleistungen für die private Dienstwagennutzung im Zusammenhang mit einer Gehaltsumwandlung ausgelassen.

Den Nutzungsvorteil übersteigende Eigenleistungen führen nach Ansicht der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung weder zu negativem Arbeitslohn, noch können sie vom Arbeitnehmer bei seiner Steuererklärung als Werbungskosten geltend gemacht werden. Doch wie verhält es sich, wenn z.B. der monatliche Barlohn als quasi Mitarbeiteranteil an den vom Arbeitgeber gezahlten Kosten des zur Verfügung gestellten Firmenwagens herabgesetzt wird? Klarstellung hierzu durch den BFH mit Beschluss vom 18.2.2020: In einem solchen Fall ist keine Vorteilminderung bzw. kein Werbungskostenabzug des Arbeitnehmers in Höhe des Barlohnverzichts möglich.

#### **Beispiel**

Arbeitgeber A stellt dem Arbeitnehmer B ab dem 1.7.2021 einen Firmenwagen auch zur Privatnutzung zur Verfügung. Ein Fahrtenbuch wird nicht geführt. Es handelt sich um ein reines Elektrofahrzeug (Listenpreis 50.000 €). Im Arbeitsvertrag wird eine entsprechende Vereinbarung getroffen. Der bisherige monatliche Bruttolohn von 6.000 € wird zugleich ab dem 1.7.2021 um 300 € herabgesetzt.

Folge: Zu versteuern ist ab 1.7.2021 zunächst der um 300 € auf 5.700 € geminderte Bruttolohn. Als geldwerter Vorteil für die Firmenwagennutzung sind zudem zu versteuern: 1% von 25% des Listenpreises, d.h. 1 % von 12.500 € = 125 € monatlich. Die Gehaltskürzung führt hier nicht zusätzlich zu einer Minderung des geldwerten Vorteils für die Firmenwagennutzung oder gar zu einem Werbungskostenabzug.

## 1.7 Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten

Zuzahlungen des ArbN zu den AK eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kfz sind nicht nur im Zahlungsjahr, sondern auch in den darauffolgenden Jahren bis zum endgültigen Verbrauch jeweils bis auf 0 € auf den geldwerten Vorteil anzurechnen (BMF v. 4.4.2018, Rz. 61, R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Sätze 2 und 3 LStR, H 8.1 [9-10] „Zuzahlungen des Arbeitnehmers“ LStH). Bei Leasingsonderzahlungen ist entsprechend zu verfahren. Wird der Firmenwagen allerdings gewechselt, gehen noch nicht verbrauchte Zuschusszahlungen für den ArbN verloren und können nicht beim „neuen“ Kfz in Abzug gebracht werden.

### Beispiel:

Ein ArbN erhält ab Dezember 2020 einen Firmenwagen zur privaten Nutzung. Die Wertermittlung erfolgt nach der 1 %-Regelung. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs beträgt 45.000 €. Nicht enthalten sind die Listenpreise für die Sonderausstattung sowie das Autoradio von insgesamt 5.000 €, die vom Arbeitnehmer getragen wurden. Die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 10 km. Der geldwerte Vorteil für die private Nutzung berechnet sich im Erstjahr wie folgt:

1 % von 50.000 € für Dezember = 500 €; Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (0,03 % x 50.000 € x 10 km) = 150 €  
**gesamter geldwerter Vorteil 650 €.**

abzüglich Anteil Sonderzahlung (max. 5.000 Euro) = 650 €

> steuerpflichtiger geldwerter Vorteil 0 €.

Für das Folgejahr 2021 errechnet sich ein Vorteil i.H. von 7.800 € (= 12 x 650 Euro). Hiervon kann die im Erstjahr noch nicht verbrauchte Zuzahlung i.H. von 4.350 Euro in Abzug gebracht werden. Der steuerpflichtige geldwerte Vorteil verringert sich dadurch auf 3.450 Euro. Für das nunmehr folgende Jahr 2022 kann keine Zuzahlung mehr in Abzug gebracht werden.

**Hinweis:** Entgegen der Auffassung der FV ist lt. FG Niedersachsen (Urt. v. 16.4.2018 9 K 162/17 (EFG 2018, 1170, Revision VI R 18/18) bzw. 9 K 210/17, EFG 2018, 1626, Revision VI R 19/18) eine in einer Summe erfolgte Zuzahlung eines ArbN zur Anschaffung eines ihm auch zur Privatnutzung überlassenen betrieblichen Kfz auf die Nutzungsdauer des Kfz gleichmäßig zu verteilen. Der BFH hat mit Urteil vom **16.12.2020 - VI R 19/18**, DStR 2021, 1470, zur steuerlichen Berücksichtigung von Zuzahlungen des ArbN zur Firmenwagennutzung Stellung genommen und sich entgegen der FV-Auffassung für eine gleichmäßige Verteilung von Einmalzahlungen ausgesprochen. Das Verfahren VI R 18/18 ist wg. Erledigung der Hauptsache erledigt (Beschluss v. 21.5.2021).

Zeitraumbezogene (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kfz sind bei der Bemessung des geldwerten Vorteils (§ 8 Abs. 2 S. 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG) auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen. Dies gilt auch bei zeitraumbezogenen Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur Privatnutzung überlassenen betrieblichen Kfz (entgegen R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 S. 2 und 3 LStR und BMF-Schreiben vom 04.04.2018). Die Reaktion der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten.

### **1.8 Gelegentliche Überlassung**

Die pauschalen Nutzungswerte nach § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG brauchen nicht mit ihren Monatsbeträgen angesetzt zu werden, wenn dem Arbeitnehmer das Kfz aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich (von Fall zu Fall) für **nicht mehr als fünf Kalendertage im Kalendermonat** überlassen wird (BMF-Schreiben vom 04.04.2018, Rdnr. 13). In diesem Fall ist die Nutzung zu Privatfahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte je Fahrkilometer mit **0,001%** des inländischen Listenpreises des Kfz zu bewerten (Einzelbewertung). Zum Nachweis der Fahrtstrecke müssen die Kilometerstände festgehalten werden.

### 1.9 Kein Kostenabzug für vom ArbG überlassenes Kfz

Kein BA-Abzug für vom ArbG überlassenes Kfz: Da keine Einnahme auch keine Ausgabe. Nutzt ein Steuerpflichtiger den von seinem Arbeitgeber unentgeltlich zur Verfügung gestellten Pkw privat und für eigene betriebliche Fahrten, kann der bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfasste Sachbezug aufgrund der sog. 1 %-Regelung auch nicht (anteilig) als (fiktive) Betriebsausgabe bei den Einkünfte aus selbständiger Arbeit Berücksichtigung finden. Durch den lediglich die private und nicht auch eine anderweitige betriebliche Nutzung des Fahrzeugs erfassenden Ansatz der 1 %-Regel komme es nicht zu einer Kostenübernahme (BFH v. 16.7.2015 - III R 33/14, BStBl. II 2016, 44).

Hinweis auf die LStR: Kann das Kfz auch im Rahmen einer anderen Einkunftsart genutzt werden, ist diese Nutzungsmöglichkeit mit der 1%-Versteuerung abgegolten (R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 Satz 8 LStR).

Die Urteilsgrundsätze lassen sich auch auf den Fall übertragen, in dem der Arbeitnehmer den ihm im ersten Dienstverhältnis überlassenen Firmenwagen für Fahrten im Zusammenhang mit einem weiteren Dienstverhältnis nutzt. Dem Arbeitnehmer steht damit kein Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 4a EStG zu, sofern er für den Firmenwagen keine eigenen Aufwendungen zu tragen hat. Pauschale Fahrtkostenerstattungen des zweiten Arbeitgebers können in diesem Fall zudem nicht nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei erfolgen.

Der BFH hatte den Pkw-Betriebsausgabenabzug auch bei zusätzlicher Nutzung des (zum BV gehörenden) Firmenwagens im **Betrieb des anderen Ehegatten** abgelehnt (BFH v. 15.7.2014 - X R 24/12, NWB 2014, 3776, FR 2015, 411).

## 2. Elektro-Firmenwagen

Der Gesetzgeber will mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Jahressteuergesetz 2019) vom 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451, die steuerlichen Anreize zur Nutzung eines Elektro- oder Elektrohybridfahrzeugs als Firmenwagen weiter verbessern. Die Regelungen wurden in Ergänzung zu dem Gesetz zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften geschaffen. Der Gesetzgeber will über § 6 Abs.1 Nr. 4 i.V.m. § 8 Abs. 2 EStG vereinfachte und verbesserte Anreize zum Kauf und zur Nutzung eines Elektrofahrzeugs geben.

Bei einer Anschaffung nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031 ist der Listenpreis der Kraftfahrzeuge bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils zunächst pauschal ggf. **nur zur Hälfte** anzusetzen.

Dementsprechend sind in diesen Fällen bei der Fahrtenbuchmethode bei der Ermittlung der insgesamt entstandenen Aufwendungen die Anschaffungskosten für das Kfz oder vergleichbare Aufwendungen auch nur zur Hälfte zu berücksichtigen (z.B. hälftige AfA, anteilige Leasing- oder Mietkosten).

Die Regelung gilt für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge, die im Zeitraum vom 1.1.2019 bis grds. zum 31.12.2030 angeschafft oder geleast werden. Es erfolgt jedoch eine stufenweise Differenzierung.

Über die Verweise in § 8 Abs. 2 EStG auf § 6 EStG gelten diese Regelungen auch bei Arbeitnehmern (geldwerter Vorteil für die private Nutzung, geldwerter Vorteil für die Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie geldwerter Vorteil für die Nutzung für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung).

<b>Anschaffungsjahr</b>	<b>Bemessungsgrundlage für pauschale Berechnung des geldwerten Vorteils</b>
ab 2019	Grds. 50 % des Listenpreises



Die Regelung gilt bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen nur, wenn das Fahrzeug die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllt.

**§ 3 Abs. 2 Elektromobilitätsgesetz lautet:**

*(2) Im Falle eines von außen aufladbaren Hybridelektrofahrzeuges dürfen Bevorrechtigungen nur für ein Fahrzeug in Anspruch genommen werden, wenn sich aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie 2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 ergibt, dass das Fahrzeug*

- 1. eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder*
- 2. dessen Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 40 Kilometer beträgt.*

Durch das JStG 2019 wurden steigende Anforderungen an die zu erreichende Mindestreichweite gestellt (bisher beträgt diese 40 Kilometer): Für im Zeitraum 1.1.2022 bis 31.12.2024 angeschaffte Fahrzeuge wird eine Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine von mindestens 60 Kilometer festgelegt; für vom 1.1.2025 bis zum 31.12.2030 angeschaffte Fahrzeuge muss diese 80 Kilometer betragen. Die Vorgaben hinsichtlich des Schadstoffausstoßes von höchstens 50 Gramm Kohlendioxid je gefahrenen Kilometer – die ebenfalls und unabhängig von der mit elektrischem Antrieb zu erzielenden Mindestreichweite – zu einer Halbierung der Bemessungsgrundlage berechtigen, bleiben unverändert.

**Überblick über die Ausweitung der Förderung der E-Mobilität  
(mit Ansatz 50 %) bis 31.12.2030**

<b>Anschaffungszeitraum</b>	<b>Höchstschadstoffausstoß</b>	<b>Mindestreichweite</b>	<b>Gesetzliche Regelung für 1 %-Methode bzw. Fahrtenbuchmethode</b>
1.1.2022 - 31.12.2024	50 g CO <sub>2</sub> / gefahrenem km	60 km	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 4 EStG bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 4 EStG
1.1.2025 - 31.12.2030	50 g CO <sub>2</sub> / gefahrenem km	80 km	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 EStG bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 5 EStG

Bei Anschaffungen/Leasing nach dem 31.12.2018 (also bereits für Anschaffungen des Jahres 2019) und vor dem 1.1.2031 wird nur **ein Viertel der Bemessungsgrundlage** (Bruttolistenpreis oder Absetzung für Abnutzung bzw. Leasingrate im Rahmen der Fahrtenbuchmethode) angesetzt, wenn das Kraftfahrzeug keine Kohlendioxidemission je gefahrenen Kilometer hat (= **reine Elektrofahrzeuge**) und der Bruttolistenpreis nicht mehr als (zunächst) 40.000 € beträgt (**Anwendung ab 2020!**)

Bei der Besteuerung der Nutzung von Dienstwagen, die keine Kohlendioxidemission je gefahrenen Kilometer haben, wurde der Höchstbetrag des Bruttolistenpreises von 40.000 € auf **60.000 €** erhöht. Nach der Gesetzeslage ist ab 2020 (für erstmals nach dem 31.12.2018 überlassene Kfz) bei der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz, das keine CO<sub>2</sub>-Emissionen je gefahrenen Kilometer hat (reine Elektrofahrzeuge, inkl. Brennstoffzellenfahrzeuge) bei der Pauschalmethode nur ein Viertel der Bemessungsgrundlage (Bruttolistenpreis) und bei der Fahrtenbuchregelung nur ein Viertel der Anschaffungskosten anzusetzen. Dies gilt jedoch nur, wenn der Bruttolistenpreis des Kfz nicht mehr als 60.000 € beträgt. Bei einem höheren Listenpreis ist der Vorteil auf der Grundlage von 50% des Listenpreises zu berechnen.

<b>Anschaffungsjahr des reinen Elektrofahrzeugs mit Bruttolistenpreis &lt; oder = 60.000 €</b>	<b>Bemessungsgrundlage ab 2020 für Berechnung des geldwerten Vorteils</b>
2019 bis 2030	25 % des Listenpreises bzw. der Aufwendungen

### **Beispiel 1 E-Auto (Listenpreis bis 60.000 €)**

Der Arbeitnehmer erhält als Firmenwagen ein im Januar 2020 angeschafftes Elektroauto (ohne Kohlendioxidemission) mit einem Bruttolistenpreis von 60.000 € auch zur privaten Nutzung und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (= 25 Entfernungskilometer).

Ein Viertel des Bruttolistenpreises beträgt 15.000 €, abgerundet auf volle Hundert €. Der monatliche geldwerte Vorteil ermittelt sich wie folgt:

Privatfahrten: 1% von 15.000 €	150,00 €
Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte: 0,03% von 15.000 € x 25 km	<u>112,50 €</u>
Geldwerter Vorteil insgesamt	262,50 €

**Beispiel 2 E-Auto (Listenpreismethode > 60.000 €)**

A erhält ein in 2020 angeschafftes Elektrofahrzeug. Ausgangswert für die Berechnung des geldwerten Vorteils der Privatnutzung ist vereinfacht ein Wert in Höhe von 50 % des Listenpreises des Fahrzeugs.

Bruttolistenpreis einschließlich Batteriesystem 70.000 €

Ansatz mit 50 % 35.000 €

Der geldwerte Vorteil für die private Nutzung des Firmenwagens nach der 1%-Methode beträgt monatlich 350 €.

### 3. Fahrradüberlassung

#### 3.1 Steuerfreie Nutzungsüberlassung

Die Steuerbefreiung für die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Lohn erfolgte Überlassung von Fahrrädern wurde bis zum 31.12.2030 verlängert. Die Steuerbefreiung ist dabei nicht auf ein Fahrrad beschränkt. Die Steuerbefreiung gilt auch bei Überlassung mehrerer Fahrräder etwa auch an den Ehegatten oder Lebenspartner. Die Steuerbefreiung gilt ferner auch, wenn die erstmalige Überlassung vor dem 1.1.2019 erfolgt ist.

##### **Beispiel**

Max Meier hat seit dem 1.7.2018 statt einer Gehaltserhöhung ein nicht Kfz-Steuerpflichtiges E-Bike von seinem Arbeitgeber zur unentgeltlichen Dauernutzung für private Zwecke und für die Fahrten zur Arbeit erhalten. In 2018 musste monatlich 1% vom Listenpreis des E-Bikes als geldwerter Vorteil lohnversteuert werden. Seit dem 1.1.2019 ist die Überlassung steuerfrei.

#### 3.2 Steuerpflichtige Nutzungsüberlassung

Eine Überlassung im Rahmen einer Gehaltsumwandlung ist weiterhin steuerpflichtig. Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das betriebliche Fahrrad erstmals nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031, wird als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung (einschließlich Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Firma) für das Kalenderjahr 2019 1 % der auf volle 100 € abgerundeten **halbierten** und (gem. den gleich lautenden Ländererlassen vom 9.1.2020) ab dem 1.1.2020 1 % eines auf volle 100 € abgerundeten **Viertels** der unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer festgesetzt.

**Beispiel**

Unternehmer U überlässt dem Mitarbeiter M ab dem 1.7.2020 im Wege der Gehaltsumwandlung ein E-Bike. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers beträgt 2.500 €. Die Preisempfehlung ist auf 625 € zu vierteln und auf volle Hundert abzurunden (600 €). M hat monatlich einen geldwerten Vorteil in Höhe von 1% von 600 € = 6 € zu versteuern.

Wurde das betriebliche Fahrrad vor dem 1.1.2019 vom Arbeitgeber bereits einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen, bleibt es bei einem Wechsel des Nutzungsberechtigten nach dem 31.12.2018 für dieses Fahrrad bei der Berechnung mit 1% der ungekürzten Bemessungsgrundlage.

**3.3 Pauschalbesteuerung bei Fahrradübergang**

Ab 2020 wurde eine neue Pauschalierungsmöglichkeit bei der Übergang eines betrieblichen Fahrrads eingeführt (§ 40 Absatz 2 Satz 1 Nr. 7 EStG). Danach kann der Arbeitgeber den geldwerten Vorteil mit 25 % pauschal versteuern, wenn er einem Arbeitnehmer ein betriebliches Fahrrad, das kein Kraftfahrzeug ist, zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt übereignet.

Die Pauschalierungsmöglichkeit gilt sowohl für ein E-Bike als auch für ein „normales“ Fahrrad, ist allerdings ausgeschlossen, wenn das E-Bike verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug anzusehen ist.

**Beispiel:**

Nach Ablauf von drei Jahren erwirbt der Arbeitnehmer das ihm zuvor vom Arbeitgeber überlassene (nicht Kfz-Steuer pflichtige) E-Bike für 250 €. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers des E-Bikes im Zeitpunkt der Inbetriebnahme betrug 2.500 €. Der geldwerte Vorteil beträgt 750 € (40 % von 2.500 € = 1.000 € abzüglich 250 €). Der Vorteil kann mit 25 % nebst Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer pauschal mit 25 % besteuert werden und ist auch in diesem Fall beitragsfrei.

**Hinweis:** Die steuerfreie Corona-Prämie kann auch in diesem Zusammenhang gewährt werden. Folge im Beispiel: Vorteil 750 € abzgl. 750 € = 0 €, stfrei verbleibende Corona-Prämie = 750 €. Eine Pauschalierung kommt nicht mehr in Betracht.

**Beispiel:**

Der Arbeitgeber wendet der Mitarbeiterin ein Fahrrad mit einem lohnsteuerlichen Wert von 2.000 € (nach 4%-Abschlag R 8.1 Abs. 2 Satz 3 LStR) im Juni 2021 zu. Die Leistung erfolgt aufgrund der Corona-Krise zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn. Bisher ist keine Corona-Beihilfe gezahlt worden.

Alternative 1

Pauschalierung § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG:	2.000 €
Pauschalierungssatz: 25 %	
Pauschalsteuer:	500 €

Alternative 2

Geldwerter Vorteil aus der Fahrradschenkung:	2.000 €
davon steuerfrei (§ 3 Nr. 11a EStG)	1.500 €
verbleiben:	500 €
Pauschalierungssatz: 25 %	
Pauschalsteuer:	125 €

## 4. Aus- und Fortbildungskosten

### 4.1 Abzugsbeschränkung für Erstausbildung/Erststudium

Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium sind grundsätzlich keine Werbungskosten oder Betriebsausgaben, sondern können lediglich bis zu einem Betrag von 6.000 € jährlich als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 9 Abs. 6 EStG).

Das BVerfG hält die steuerlichen Regelungen für verfassungsgemäß (Beschlüsse vom 10.11.2019 - 2 BvL 22/14, 2 BvL 27/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 24/14 und 2 BvL 23/14; Pressemitteilung Nr. 2/2020 vom 10.1.2020; BFH/NV 2020, 334). Der Gesetzgeber durfte solche Aufwendungen als privat (mit-)veranlasst qualifizieren und den Sonderausgaben zuordnen. Die Erstausbildung oder das Erststudium unmittelbar nach dem Schulabschluss vermittele nicht nur Berufswissen, sondern präge die Person in einem umfassenden Sinne, indem die Möglichkeit eröffnet werde, sich seinen Begabungen und Fähigkeiten entsprechend zu entwickeln und allgemeine Kompetenzen zu erwerben, die nicht zwangsläufig für einen künftigen konkreten Beruf notwendig seien. Es bestehe daher eine besondere Nähe zur Persönlichkeitsentwicklung. Auch die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs für Erstausbildungskosten auf einen Höchstbetrag (derzeit 6.000 € jährlich) sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Aufwendungen für ein Erststudium sind weder als Werbungskosten noch als Betriebsausgaben abzugsfähig (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 4/20, vormals VIII R 49/11, BStBl. II 2021, 11 bzw. BFH v. 12.2.2020 – VI R 17/20, vormals VI R 64/12, BStBl. II 2020, 719).

Die vorstehenden Erwägungen mit den sich daraus ergebenden steuerlichen Folgerungen gelten auch für den besonderen Fall der Ausbildung zum Piloten außerhalb eines Dienstverhältnisses.

Eine Pilotenausbildung findet nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses mit der Folge, dass die Kosten abzugsfähig wären, statt (BFH v. 7.7.2010 - VI R 18/20, BFH/NV 2021, 9 vormals VI R 50/14).

Der entsprechende Vorläufigkeitsvermerk in den Steuerbescheiden ist mit dem BMF-Schreiben vom 18.5.2021, BStBl. II 2021, 680, DStR 2021, 1237, entfallen. Ein Ruhenlassen von Einsprüchen kommt nicht mehr in Betracht

## 4.2 Gesetzliche Definition der Erstausbildung

Der Gesetzgeber hat die insbesondere aufgrund des Rettungssanitäter-Urteils eingetretene Entwicklung gestoppt und hat ab 2015 die **Anforderungen an eine (Erst-)Ausbildung** erheblich enger gefasst (Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften).

§ 9 Absatz 6 ist wie folgt gefasst worden:

*„(6) Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium sind nur dann Werbungskosten, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat oder wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. **Eine Berufsausbildung als Erstausbildung nach Satz 1 liegt vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird. Eine geordnete Ausbildung liegt vor, wenn sie auf der Grundlage von Rechts- und Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird. Ist eine Abschlussprüfung nach dem Ausbildungsplan nicht vorgesehen, gilt die Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung als abgeschlossen. Eine Berufsausbildung als Erstausbildung hat auch abgeschlossen, wer die Abschlussprüfung einer durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Berufsausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bestanden hat, ohne dass er zuvor die entsprechende Berufsausbildung durchlaufen hat.***

Nach der gesetzlichen Regelung muss eine Berufsausbildung als Erstausbildung zum einen für eine **gewisse Dauer** angelegt sein. Die Neuregelung bestimmt hier, sofern in Vollzeit durchgeführt, einen **Zeitraum von mindestens 12 Monaten**.



„Vollzeit“ heißt in diesem Zusammenhang eine Dauer von durchschnittlich mindestens 20 Stunden wöchentlich. Die Regelungen für den Werbungskostenabzug in § 9 Abs. 6 EStG gelten gemäß § 4 Abs. 9 EStG für den Betriebsausgabenabzug entsprechend.

**Praxishinweis:** Die Entwicklung beim Kindergeld hinsichtlich der Definition „Erstausbildung“ schlägt nicht durch auf die Abgrenzung Ausbildungs-/Fortbildungskosten. Dementsprechend führt etwa ein Masterstudium weiterhin zum Werbungskostenabzug, während beim Kindergeld durchaus das Bachelor-/Masterstudium noch als einheitliche Erstausbildung gesehen wird und der Kindergeldanspruch trotz einer ggf. umfangreichen Erwerbstätigkeit erhalten bleibt (BMF v. 8.2.2016 IV C 4 – S 2282/07/0001-01, s. dortige Rz. 12d, BStBl. I 2016, 226).

### Exkurs: Ausbildungs-Fortbildungskosten

Ausbildung Sonderausgaben bis 4.000 € (ab 2012 6.000 €)	Fortbildung unbeschränkt abzugsfähige WK
Erstausbildung	- Zweitausbildung - Erstausbildung mit Ausbildungsdienst- verhältnis
Erststudium (z.B. Bachelor)	Zweitstudium (z.B. Master)
Besuch allgemein- bildender Schule	Qualifizierung/ Umschulung

Erststudium nach Erstausbildung begünstigt (BMF v. 22.9.2010)

Hier: Anders als beim Kindergeld weiterhin Trennung zwischen Erst- und Zweitstudium! (s. Rz. 12d BMF v. 8.2.2016)

### Ausbildungs-/Fortbildungskosten

Lebensphase	Steuerliche Zuordnung
Schule: Mittlere Reife Abschluss 2011	SA
Tischlerausbildung 2011 bis 2014	WK
Berufsausübung Tischler bis 2016	WK
Fachabitur 2016 bis 2017	SA
Bachelor-Ingenieurstudium ab 2017	WK (Erststudium nach Ausbildung)
Master-Ingenieurstudium ab 2020	WK (Zweitstudium)

### 4.3 Abrechnung nach Reisekostengrundsätzen

Anders als der BFH dies im Urteil vom 9.2.2012 – VI R 44/10 getan hat, wird ab 2014 **als erste Tätigkeitsstätte** gemäß § 9 Abs. 4 Satz 8 EStG auch eine **Bildungseinrichtung** behandelt, die zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird. Voraussetzung für diese Annahme ist allerdings, dass die Maßnahme nicht durch ein bestehendes Dienstverhältnis veranlasst ist (BMF v. 25.11.2020, Rz. 33).

#### **Beispiel: Meisterschule in Vollzeit = 1. „T“**

M hat derzeit kein Anstellungsverhältnis. Er besucht die Meisterschule in Vollzeitunterricht.

#### Folge:

Die Finanzverwaltung nimmt in der Meisterschule eine erste Tätigkeitsstätte an.

#### **Definition des Vollzeitstudiums:**

Ein Vollzeitstudium oder eine vollzeitige Bildungsmaßnahme liegt insbesondere vor, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen dieses Studiums oder im Rahmen dieser Bildungsmaßnahme für einen Beruf ausgebildet wird und daneben

- entweder keiner **Erwerbstätigkeit** nachgeht oder
- nur einer **Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden** regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit oder
- in Form eines **geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses** im Sinne der § 8 und 8a SGB IV

nachgeht. Diese Regelungen sind dem § 32 EStG zur Berücksichtigung volljähriger Kinder *entliehen*.

#### **Beispiel:**

Student S aus Dresden studiert in Berlin. Er hat neben dem Studium einen sozialversicherungspflichtigen Job mit

a) 25 Stunden wöchentlich bzw. b) 15 Stunden wöchentlich.

#### Folge:

Im Fall a) ist die Uni keine erste Tätigkeitsstätte. Es handelt sich um eine Auswärtstätigkeit. Im Fall b) ist die Uni die erste Tätigkeitsstätte.

Die einschränkenden Regelungen gelten auch für den Sonderausgabenabzug gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

Das FG Sachsen sieht bei einer MTA bei deren Zweitausbildung zur Erzieherin die besuchte Fachschule als erste Tätigkeitsstätte an (rechtskräftig gewordenes Urteil v. 13.12.2017 - 5 K 133/17, EFG 2018, 363).

Die **Dauer der Bildungsmaßnahme** bei einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme ist für die Einordnung einer Bildungseinrichtung als erste Tätigkeitsstätte unerheblich (BFH v. 14.5.2020 – VI R 24/18, BStBl. II 2020, 770).

Die Klägerin nahm in einem weiteren Streitfall nach einer abgeschlossenen Ausbildung ein Inlandsstudium auf, in dessen Verlauf sie zwei nach der Studienordnung geforderte Auslandssemester/Praxissemester absolvierte. Die Beteiligten stritten sich über die Aufwendungen für die dortige Unterkunft und für Verpflegungsmehraufwand während des Auslandsaufenthaltes. Nach Ansicht des BFH (Urteil v. 14.5.2020 - VI R 3/18, BStBl. II 2021, 302) bleibt in diesen Fällen die inländische Hochschule die erste Tätigkeitsstätte, sodass Kosten für Unterkunft und Verpflegungsmehraufwand im Ausland als vorweggenommene Werbungskosten nach den Grundsätzen einer **Auswärtstätigkeit** steuerlich zu berücksichtigen sind.

## 5. Umzugskosten

### Umzugskosten - R 9 LStR, beruflich veranlasster Wohnungswechsel

---

- **Erhebliche Fahrzeitverkürzung für Fahrt zur Arbeit** (Ersparnis mindestens 1 Stunde)
- **Erstmalige Beschäftigung**
- **Wechsel des ArbG**
- **Versetzung**
- **Rückverlegung des eigenen Hausstands zur Beendigung einer doppelten Haushaltsführung**

104

Zum 1.6.2020 war das Bundesumzugskostengesetz geändert worden. Die Änderungen führten auch zu Anpassungen bei der Möglichkeit für Arbeitgeber, ihren Mitarbeitern Umzugskosten anlässlich eines beruflich veranlassten Umzugs ggf. pauschal steuerfrei erstatten zu können (BMF v. 20.5.2020, BStBl. I 2020, 544). Die aktuellen Beträge sind vom BMF mit Schreiben v. 21.7.2021 - IV C 5 - S 2353/20/10004 :002 veröffentlicht worden.

#### **Erforderliche berufliche Veranlassung**

Ein Wohnungswechsel ist z.B. beruflich veranlasst, wenn der Arbeitnehmer eingestellt oder versetzt wird. Ein solcher Wohnungswechsel ist aber auch dann (ohne Arbeitsplatzwechsel) beruflich veranlasst, wenn durch ihn eine erhebliche Verkürzung der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eintritt. Eine solche Verkürzung wird angenommen, wenn sich die Dauer der täglichen Hin- und Rückfahrt insgesamt um mindestens eine Stunde verkürzt.

#### **Tatsächliche Aufwendungen**

Steuerfrei ersetzbar sind die tatsächlichen Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer durch einen beruflich veranlassten Wohnungswechsel entstehen. Hierzu zählt z.B. der Aufwand für das beauftragte Umzugsunternehmen, angefallene Reisekosten oder Besichtigungskosten. Auch die Miete für die bisherige Wohnung, die nach dem Umzug zunächst weitergezahlt werden muss, weil der Mietvertrag nicht kurzfristig gekündigt werden kann bzw. die Miete für die neue Wohnung, die für die Zeit vor dem Umzug schon gezahlt wird, kann steuerfrei ersetzt werden.

### **Höchstbeträge und Pauschalen**

Der Höchstbetrag, der für die Anerkennung von Auslagen für den durch den Umzug bedingten zusätzlichen Unterricht für ein Kind maßgebend ist, beträgt ab 1.6.2020 1.146 €, **ab 1.4.2021 1.160 € und ab 1.4.2022. 1.188 €.**

Die maßgebenden Pauschalen für sonstige Umzugsauslagen sind nachfolgend abgedruckt:

Pauschaler Betrag für sonstige Umzugsauslagen:

- für Berechtigte ab 1.6.2020: 860 €, **ab 1.4.2021 870 € und ab 1.4.2022 886 €.**
- für jede andere Person (Ehegatte/Lebenspartner, ledige Kinder, Stief- und Pflegekinder, die auch nach dem Umzug mit dem Berechtigten in häuslicher Gemeinschaft leben) ab 01.06.2020: 573 €, **ab 1.4.2021 580 € und ab 1.4.2022 590 €.**
- für Berechtigte, die am Tag vor dem Einladen des Umzugsguts keine Wohnung hatten oder nach dem Umzug keine eigene Wohnung eingerichtet haben: ab 1.6.2020: 172 €, **ab 1.4.2021 174 € und ab 1.4.2022 177 €.**

Maßgebend für die Frage, ob die neuen Werte zur Anwendung kommen, ist der Tag vor dem Einladen des Umzugsgutes.

### **Beispiel**

Unternehmer U aus Dortmund stellt zum 1.8.2021 den neuen Mitarbeiter Max Meier ein. M findet in der Nähe von Dortmund eine Wohnung. Er zieht mit seiner Ehefrau und dem gemeinsamen Kind (K) und der Tochter (S) der Ehefrau aus erster Ehe am 26. und 27.7.2021 um. Als sonstige Umzugsauslagen kann U einen Betrag in Höhe von 2.610 € pauschal steuerfrei erstatten (870 € Berechtigter + 580 € Ehefrau + 580 € gemeinsames Kind + 580 € Stiefkind).

Sonstige Umzugsauslagen sind z.B. Trinkgelder, Anschaffung von Vorhängen, Rollos, Auslagen für Elektrokochgeschirr, Herden, Umschreiben für Ausweise.

**Praxishinweis:** Umzugskosten können nach Auffassung des FG Köln auch dann beruflich veranlasst sein, wenn durch den Umzug das Kriterium der Verkürzung der Wegezeit um mindestens eine Stunde täglich zwar nicht erfüllt wird, die Arbeitsstätte von der neuen Wohnung aus aber in **weniger als fünf Minuten** jetzt zu Fuß ohne Nutzung eines Verkehrsmittels erreicht werden kann (FG Köln v. 24.2.2016 3 K 3502/13, EFG 2016, 991). Der Umstand, dass der Umzug mit dem Erwerb und dem Bezug einer Eigentumswohnung im Zusammenhang steht, hindere die berufliche Veranlassung der Umzugskosten ebenfalls nicht.

**Praxishinweis:**

Es spielt im Übrigen keine Rolle, dass sich bei Ehegatten die Fahrtzeit des anderen Ehegatten möglicherweise verlängert.

## 6. Reisekosten bei Betriebsveranstaltungen

*In § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 war folgende Nr. 1a eingefügt worden:*

### **Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören**

**1a Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsveranstaltung). Zuwendungen im Sinne des Satzes 1 sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer unabhängig davon, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet. Soweit solche Zuwendungen den Betrag von 110 € je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen, gehören sie nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Satz 3 gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich. Die Zuwendungen im Sinne des Satzes 1 sind abweichend von § 8 Abs. 2 mit den anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen entfallenden Aufwendungen des Arbeitgebers im Sinne des Satzes 2 anzusetzen;“.**

Das BMF-Schreiben vom 25.11.2020 trifft unter Rz. 85 zu den anlässlich von Betriebsveranstaltungen anfallenden Reisekosten folgende Aussage:

„Die durch eine zusätzlich zur Betriebsveranstaltung veranlasste berufliche Auswärtstätigkeit entstehenden Fahrt- und Übernachtungskosten sowie Verpflegungsmehraufwendungen sind Reisekosten und können als Werbungskosten berücksichtigt oder in entsprechender Höhe als steuerfreier Arbeitgeberersatz erstattet werden. Die dem Arbeitgeber unmittelbar durch die Betriebsveranstaltung entstehenden Fahrt- und Übernachtungskosten sowie Verpflegungsmehraufwendungen sind nach den für die Betriebsveranstaltung geltenden Grundsätzen steuerlich zu beurteilen.“

Steuerfreie Leistungen für **Reisekosten** sind grundsätzlich nicht in die Zuwendungen einer Betriebsveranstaltung einzubeziehen. Reisekosten liegen ausnahmsweise vor, wenn die Betriebsveranstaltung außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers stattfindet, die Anreise der Teilnahme an der Veranstaltung dient und die **Organisation dem Arbeitnehmer** obliegt (Abschn. 6 des BMF-Schreibens vom 14.10.2015). **Umkehrschluss**: In Fällen, in denen die Anreise und Übernachtung (direkt) vom Arbeitgeber (auch z.B. über betriebsinterne Reismanagementsysteme) für den ArbN organisiert und abgewickelt werden, sind diese Kosten der Betriebsveranstaltung zuzurechnen.

S. 47

**Betriebsveranstaltungen;  
Reisekosten**

**Bei arbeitgeberorganisierter Anreise/Abreise gehören die Reisekosten zur BV; auch die Buchung einer Anreise zu einer BV über das Reiseportal des Arbeitgebers ist keine selbst organisierte Anreise des ArbN!**

Beispiel:

1. ArbG veranstaltet einen Betriebsausflug. Selbst organisierte Anreise der Außendienstmitarbeiter am Vorabend = Reisekosten
2. Kosten für die Fahrt vom Unternehmen zum Ausflugsziel => Zuwendungen der BV
3. Betriebsausflug beginnt mit einer ganztägigen Fahrt auf einem Fahrgastschiff; Kosten = Zuwendungen der BV

32

**Hinweis auf aktuelle BFH-Rechtsprechung:**

Der BFH hat mit Urteil vom v. 29.4.2021 VI R 31/18 entschieden, dass alle im Zusammenhang mit einer Betriebsveranstaltung stehenden Aufwendungen zu gleichen Teilen auf die bei der Veranstaltung anwesenden Teilnehmer aufzuteilen sind. Die Anmelde-liste ist danach steuerlich unerheblich. Auch die Kosten, die angefallen sind, weil sich zunächst mehr Personen angemeldet hatten, sind den tatsächlichen Teilnehmern zuzurechnen.



## 7. Job-Ticket

### 7.1 Steuerbefreiung

Zum 1.1.2019 war die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 15 EStG in das EStG aufgenommen worden, um Arbeitgeberleistungen für bestimmte Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr sowie im öffentlichen Personennahverkehr zu begünstigen.

#### § 3 Nr. 15 EStG: Steuerfrei sind...

*„15. <sup>1</sup>Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr gezahlt werden. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 sowie zu Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr, die der Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in Anspruch nehmen kann. Die nach den Sätzen 1 und 2 steuerfreien Leistungen mindern den nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 abziehbaren Betrag;“*

Die Regelung hat zahlreiche Zweifelsfragen aufkommen lassen. Das BMF hat deshalb mit Datum vom 15.8.2019, BStBl. I 2019, 875, ein Anwendungsschreiben veröffentlicht.

#### **Beispiel Steuerfreies Job-Ticket auch für ICE-Nutzung**

A aus Münster benutzt arbeitstäglich den IC/ICE von Münster nach Köln zur ersten Tätigkeitsstätte.

Folge: Der ArbG-Zuschuss ist steuerfrei.

### Minderung der Entfernungspauschale

Die nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreien Arbeitgeberleistungen mindern den vom ArbN im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag. Vorrangig sind aber die Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 13 und 16 EStG zu berücksichtigen. Der ArbG muss die steuerfreie Leistung grundsätzlich individuell für jeden ArbN ermitteln und nach § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 EStG in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung bescheinigen.

### Nutzungsverzicht

Erklärt ein ArbN gegenüber dem Arbeitgeber, auf die Fahrberechtigung gänzlich zu verzichten (Fahrberechtigung wird nicht angenommen oder zurückgegeben), kann von einer Kürzung der Entfernungspauschale abgesehen werden. Ein Nachweis des Nutzungsverzichts ist zum Lohnkonto aufzubewahren.

	<b>Alternative 1</b>	<b>Alternative 2</b>
	<b>Personenfernverkehr</b>	<b>Personennahverkehr</b>
<b>Steuerfrei begünstigte Fahrten</b>	Fahrten zur Arbeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Flugverkehr)	Alle Fahrten des ArbN im öffentlichen Personennahverkehr (ÖPNV)
<b>Welche Verkehrsmittel ?</b>	Auch Fernzüge der DB (ICE, IC, EC), Fernbusse auf festgelegten Linien oder Routen und Haltepunkten; vergleichbare Hochgeschwindigkeitszüge und schnellfahrende Fernzüge anderer Anbieter (z.B. TGV, Thalys).	Als ÖPNV gelten aus Vereinfachungsgründen alle öffentlichen Verkehrsmittel, die nicht Personenfernverkehr sind!
<b>Prüfung der Fahrberechtigung erforderlich?</b>	<b>JA</b> (ggf. Steuerpflicht für über Strecke zur Arbeit hinausgehende Berechtigung)	<b>NEIN</b>

## 7.2 Job-Ticket-Lohnsteuerpauschalierung

Um auch die nicht nach § 3 Nr. 15 EStG steuerfreien Sachbezüge und Zuschüsse (u.a. mittels Entgeltumwandlung) im Zusammenhang mit der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrtstrecken nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG zu begünstigen, kann der Arbeitgeber bei Gewährung solcher Vorteile wählen zwischen

- einem **Pauschalsteuersatz von 15 Prozent** mit Anrechnung auf die Entfernungspauschale (§ 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG) oder
- einem **Pauschalsteuersatz von 25 Prozent** ohne Minderung der Entfernungspauschale (§ 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG).

### Wahlrecht des Arbeitgebers beim Job-Ticket

	<b>Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 15 EStG</b>	<b>Pauschalierung 15 % (§ 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG)</b>	<b>Pauschalierung 25% (§ 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG)</b>
<b>Zusätzliches Job-Ticket</b>	Steuerfreiheit möglich mit Anrechnung auf die EntfP	-----	Pauschalierung mit 25% möglich (ohne Anrechnung auf die EntfP)
<b>Job-Ticket in Gehaltsumwandlungsfällen</b>	-----	Pauschalierung mit 15% möglich (mit Anrechnung auf die EntfP)	Pauschalierung mit 25% möglich (ohne Anrechnung auf die EntfP)

## 7.3 Job-Ticket kein Arbeitslohn

FG Hessen v. 25.11.2020 12 K 2283/17, EFG 2021, 485:

Die Überlassung eines Jobtickets als Teil eines **Mobilitätskonzepts** zur Verringerung der Parkplatznot stellt bei den Mitarbeitenden nach dem Urteil des Finanzgerichts Hessen vom 25.11.2020 keinen lohnsteuerpflichtigen Sachbezug dar (Az. 12 K 2283/17). Die NZB war zunächst beim BFH anhängig (Az. VI B 5/21). Die Beschwerde wurde aber zurückgenommen – Einstellungsbeschluss v. 26.2.2021.

## 8. Konkurrenz Home-Office-Pauschale - Reisekosten

**Home-Office-Pauschale** – (JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096)

In § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 6b wurde das Semikolon am Ende durch einen Punkt ersetzt und folgender Satz angefügt: „**Liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach den Sätzen 2 und 3 verzichtet, kann der Steuerpflichtige für jeden Kalendertag, an dem er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, für seine gesamte betriebliche und berufliche Betätigung einen Betrag von 5 Euro abziehen, höchstens 600 Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr,**“

Steuerzahler mit Home-Office (auch ohne häusliches Arbeitszimmer) erhalten (ab 2020) einen Steuervorteil. Sie können in den Steuererklärungen für 2020 und 2021 für jeden Kalendertag, an dem sie ausschließlich in der häuslichen Wohnung arbeiten, fünf Euro geltend machen. Es zählen also nicht die Tage, an denen der Steuerzahler noch zeitweise zur Arbeit oder zur Auswärtstätigkeit unterwegs war.

Die Pauschale kann beansprucht werden, wenn die Voraussetzungen für den Kostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer nicht vorliegen oder aber auch alternativ zum Kostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer. Es muss also kein separates Arbeitszimmer (z.B. Arbeitsecke) zur Verfügung stehen.

**Höchstbetrag:** Die Pauschale ist auf einen Höchstbetrag von 600 € im Jahr begrenzt, d.h. 120 Arbeitstage x 5 €. Ein Abzug von Fahrtkosten (z.B. EntfP, Reisekosten) ist für diese Tage nicht zulässig, soweit nicht Aufwendungen für eine Jahreskarte für öffentliche Verkehrsmittel angefallen sind, die in Erwartung der Benutzung für den Weg zur Arbeit erworben wurde. Die tatsächlich geleisteten Aufwendungen für eine **Zeitfahrkarte** zur Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können als Werbungskosten geltend gemacht werden, soweit sie die insgesamt im Kalenderjahr ermittelte Entfernungspauschale übersteigen. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer eine Zeitfahrkarte in

Erwartung der regelmäßigen Benutzung für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte erworben hat, er die Zeitfahrkarte dann aber aufgrund der Tätigkeit im Homeoffice nicht im geplanten Umfang verwenden kann. Eine Aufteilung dieser Aufwendungen auf einzelne Arbeitstage hat nicht zu erfolgen. Zeitfahrkarten in diesem Sinne sind zum Beispiel Jahres- und Monatsfahrkarten. Aufwendungen für eine Zeitfahrkarte des öffentlichen Personennahverkehrs können neben der Homeoffice-Pauschale als Werbungskosten abgezogen werden (FinMin Thüringen v. 17.2.2021 S 1901-2020 Corona 21.15, DB 2021, 487, DStR 2021, 992).

### Beispiel

M ist in 2020 an 150 Tagen in ihrer Wohnung (Arbeitsecke im Wohnzimmer) beruflich tätig gewesen. Für ihre Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte (15 km) besitzt sie eine Jahreskarte des ÖPNV, die sie im Januar 2020 erworben hat (900 €). Die erste Tätigkeitsstätte wurde 2020 (nur) an 70 Tagen ausgesucht.

#### Folge:

Home-Office-Pauschale 120 Tage x 5 € = 600 €

Entfernungspauschale 70 x 15 km x 0,30 € = 315 €.

Nach § 9 Abs. 2 S. 2 EStG können die Kosten für die Nutzung des ÖPNV angesetzt werden, soweit sie den im KJ. insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen. Es ergeben sich daher abzugsfähige Werbungskosten in Höhe von 1.500 € (600 € + 900 €).

Zu beachten ist, dass

- sich durch die Home-Office-Tage die Zahl der Tage, an denen die EntfP für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte angesetzt werden kann, entsprechend reduziert,
- die Pauschale nicht zusätzlich zum ArbN-Pb von 1.000 € gewährt wird.

### Beispiel 1

A war 2020 an 120 Tagen in der Firma und an 120 Tagen ausschließlich im Home-Office tätig. A hat zwar kein Arbeitszimmer, kann aber eine Arbeitsecke im Wohnzimmer nutzen. Die Entfernung zur Firma beträgt 20 km. Weitere Werbungskosten hat A nicht. A kann eine Entfernungspauschale in Höhe von 120 Tage x 20 km x 0,30 € geltend machen = 720 €. Hinzu kommt die Home-Office-Pauschale mit 600 € (120 x 5 €). Die Werbungskosten belaufen sich auf 1.320 €. Da A ohnehin Anspruch auf den Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 € hat, der beim Lohnsteuerabzug 2020 schon berücksichtigt worden ist, wirkt sich der übersteigende Betrag von 320 € bei der Einkommensteuerveranlagung 2020 noch aus (1.320 € - 1.000 €).

## Beispiel 2

A hat in 2020 wie auch in den Vorjahren wöchentlich an mindestens drei Tagen zu Hause in seinem (anerkannten) häuslichen Arbeitszimmer gearbeitet. Die Gesamtaufwendungen 2020 belaufen sich a) auf 800 € und b) auf 400 €.

Folge: In der Variante a) stellt das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit dar. Es ist daher ein Vollabzug der Aufwendungen in Höhe von 800 € möglich. Die Home-Office-Pauschale kommt nicht zum Zuge.

In der Variante b) ist die Home-Office-Pauschale günstiger als der Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Pauschale höchstens 120 Tage x 5 € = 600 € = höher als 400 €).

## Kehrseite der Medaille – Geringere Entfernungspauschale

Sofern Steuerzahler/Arbeitnehmer erstmals Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten beantragen, ist unabhängig von der steuerlichen Berücksichtigung des Home-Office von einer geringeren Anzahl von Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte als in den Vorjahren auszugehen, sodass die Entfernungspauschale zum Teil entfällt. Ein Wahlrecht zwischen der Berücksichtigung der Aufwendungen für das Home-Office oder der ggf. höheren Entfernungspauschale unter Einbeziehung von tatsächlich durchgeführten Fahrten besteht nicht.

## Home-Office und doppelte Haushaltsführung

Wird in der Woche die erste Tätigkeitsstätte z.B. tageweise nicht aufgesucht, sondern stattdessen im Homeoffice **in der Zweitwohnung** (im Rahmen der doppelten Haushaltsführung) gearbeitet, kann u.E. hierfür die Homeoffice-Pauschale vom Arbeitnehmer im Rahmen seiner Steuererklärung geltend gemacht werden. Dies gilt unabhängig von der für die Unterkunftskosten bei der doppelten Haushaltsführung geltenden Begrenzung der Kosten auf 1.000 € monatlich.

S. 173

### Home-Office-Pauschale

#### Beispiel 4: Home-Office-Pauschale

A hat 2020 montags bis freitags seine erste Tätigkeitsstätte aufgesucht. Nebenberuflich nimmt er an einem Meisterkurs teil; Mittwoch-Abends und Samstags jew. online vom Homeoffice aus.

**Folge:** Anspruch auf die Homeoffice-Pauschale für samstags; nicht für mittwochs, da ja mittwochs die erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird.

228

S. 173

### Home-Office-Pauschale

#### Beispiel 5: Home-Office-Pauschale

A aus Münster hat in Hamburg seinen Job im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung in 2020 hat er an 50 Tagen (in der Regel mittwochs) von seiner Zweitunterkunft im Homeoffice aus gearbeitet

**Folge:** A hat Anspruch auf die Homeoffice-Pauschale für die 50 Tage (50 x 5 € = 250 €). Die Unterkunftskosten können daneben im Rahmen der 1.000 €-Grenze der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden. Die Homeoffice-Pauschale kann unabhängig von der 1.000€-Grenze geltend gemacht werden!

229

Anlage**Anlage: Fragen/Antworten zu Reisekosten**

<p><b>1. Erste Tätigkeitsstätte</b></p> <p>Mitarbeiter M ist montags bis mittwochs in der Filiale 1 und donnerstags in der Filiale 2 eingesetzt. Freitags nutzt er seinen Heimarbeitsplatz im häuslichen Arbeitszimmer. Der Arbeitgeber hat keine arbeitsrechtliche Zuordnung vorgenommen.</p> <p><b>Frage:</b> Wo hat M seine erste Tätigkeitsstätte?</p>	<p><b>Richtige Antwort:</b></p> <p><b>Filiale 1</b></p>
<p><b>2. Erste Tätigkeitsstätte</b></p> <p>Wachmann W ist bei einer Zeitarbeitsfirma angestellt. Er ist derzeit bei dem Entleiher E einem Kaufhaus voraussichtlich für 1 Jahr eingesetzt.</p> <p><b>Frage:</b> Handelt es sich bei dem Kaufhaus um die erste Tätigkeitsstätte?</p>	<p><b>Richtige Antwort: NEIN</b></p>
<p><b>3. Verpflegungsmehraufwendungen</b></p> <p>Monteur M ist täglich 10 Stunden von zu Hause und von seiner ersten Tätigkeitsstätte unterwegs.</p> <p><b>Frage:</b> Welcher Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen steht ihm zu?</p>	<p><b>Richtige Antwort: 14 Euro</b></p>
<p><b>4. Verpflegungsmehraufwendungen</b></p> <p>Arbeitnehmer A fährt am 2.1. um 18.00 Uhr auf Dienstreise und kehrt am 4.1. um 12.00 Uhr zurück.</p> <p><b>Frage:</b></p> <p>Welche Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen stehen ihm zu?</p>	<p><b>Richtige Antwort:</b></p> <p><b>insgesamt 56 Euro:</b></p> <p>2.1. 14 Euro, 3.1. 28 Euro, 4.1. 14 Euro</p>
<p><b>5. Fahrtkosten</b></p> <p>Versicherungskaufmann V hat in Köln seine erste Tätigkeitsstätte. Montags und</p>	<p><b>Richtige Antwort:</b></p>

<p>dienstags fährt er mit eigenem Pkw zur Zweigstelle in Bonn.</p> <p><b>Frage:</b> Welchen Aufwand für die Fahrten nach Bonn kann er geltend machen?</p>	<p>0,30 Euro je gefahrenen km oder</p> <p>individuell von V ermittelter durchschnittlicher Aufwand</p>
<p><b>6. Fahrtkosten</b></p> <p>Zeitungszusteller Z fährt jeden Morgen 20 km bis zu seinem Zustellbezirk und innerhalb des Bezirks dann 8 km. Anschließend fährt er nach Hause zurück.</p> <p><b>Frage:</b> Welchen Aufwand für die Fahrten kann Z geltend machen?</p> <p><b>a) für die Fahrt zum Zustellbezirk</b></p> <p><b>b) für die Fahrt innerhalb des Zustellbezirks</b></p>	<p><b>a) Für die Fahrt zum Zustellbezirk</b></p> <p><b><u>Richtige Antwort:</u></b></p> <p>0,30 Euro je Entfernungskilometer</p> <p><b>b) Für die Fahrt innerhalb des Zustellbezirks</b></p> <p><b><u>Richtige Antwort:</u></b></p> <p>0,30 Euro je gefahrenen km oder individuell von Z ermittelter durchschnittlicher Aufwand</p>
<p><b>7. Doppelte Haushaltsführung</b></p> <p>Der ledige L wohnt in Dortmund und hat dort auch seine Arbeitsstelle. Er pendelt bereits seit 2 Jahren am Wochenende zwischen Dortmund und Köln hin und her. In Köln lebt seine Freundin. Sie ist dort (alleinige) Mieterin einer 80 qm-Wohnung. Dort ist inzwischen auch der Lebensmittelpunkt des L. Er beteiligt sich nicht an den Kosten der Wohnung in Köln.</p> <p><b>Frage:</b> Handelt es sich um eine steuerlich anerkannte doppelte Haushaltsführung?</p>	<p><b>Richtige Antwort:</b></p> <p><b>NEIN</b></p>
<p><b>8. Doppelte Haushaltsführung (Unterkunftskosten)</b></p> <p>Arbeitnehmer A hat in München eine Wohnung und seine Beschäftigung. Am Wochenende fährt er zu seiner Freundin nach Köln, wo sich inzwischen sein Lebensmittelpunkt befindet. Beide sind Mieter der dortigen Wohnung und</p>	



<p>beteiligen sich beide an den Kosten der gemeinsamen Wohnung. Die Zweitwohnung in München ist 80 qm groß. Der Aufwand incl. der Nebenkosten beträgt monatlich 1.200 Euro. <b>Frage:</b> Welcher Aufwand kann berücksichtigt werden?</p>	<p><b>Richtige Antwort: bis zu 1.000 Euro</b></p>
<p><b>9. Unterkunftskosten bei Auswärtstätigkeit</b> Monteur M aus München mit einer ersten Tätigkeitsstätte in München wird von seinem Arbeitgeber ab 1.1.2018 wöchentlich für drei Tage bei einem Kunden in Würzburg eingesetzt. Monatlich belaufen sich die vom Arbeitgeber übernommenen Unterkunftskosten für die Hotelunterbringung auf 1.200 Euro. <b>Frage:</b> Ab wann kann der Arbeitgeber nur noch höchstens monatlich 1.000 Euro steuerfrei erstatten.</p>	<p><b>Richtige Antwort: ab 1.1.2022</b></p>
<p><b>10. Mahlzeitengewährung</b> Mitarbeiter M ist am 2.1. auf einer eintägigen Dienstreise 9 Stunden unterwegs. Der Arbeitgeber gewährt ihm das Mittagessen. <b>Frage:</b> Wie hoch ist der vom Arbeitgeber zu versteuernde geldwerte Vorteil?</p>	<p><b>Richtige Antwort: 0 Euro</b> <u>Anmerkung:</u> M steht der Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwand von 14 Euro zu. Damit entfällt die Besteuerung. Allerdings wird der Werbungskostenabzug gekürzt.</p>
<p><b>11. Pauschalierung von Verpflegungsmehraufwendungen</b> Arbeitgeber A zahlt dem Arbeitnehmer B anlässlich einer 10stündigen Auswärtstätigkeit einen Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 28 Euro. <b>Frage:</b> Wie kann eine individuelle Besteuerung beim Arbeitnehmer verhindert werden?</p>	<p><b>Richtige Antwort:</b> 14 Euro sind steuerfrei und 14 Euro werden pauschal versteuert.</p>

## Anhang: Gemischt veranlasste Reisen

### Auswärtstätigkeiten mit Privataufenthalt

Der BFH hat mit Urteil vom 18.08.2005 (BStBl. II 2006, 30) klargestellt, dass auch im Arbeitslohnbereich für die steuerliche Beurteilung einer Zuwendung vom Veranlassungsprinzip auszugehen ist. Die Zuwendung kann sich als Entlohnung und damit als Arbeitslohn darstellen oder als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung des Arbeitgebers erweisen. Dies ist nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Dies bedeutet, dass die vom Arbeitgeber getragenen Kosten einer Reise grds. entweder im Rahmen des § 3 Nr. 16 EStG steuerbefreit oder als Arbeitslohn zu werten sind. Aber auch eine Aufteilung kommt ggf. in Betracht.

### Reisen/Auswärtstätigkeiten aus beruflichem Anlass

Liegt einer Auswärtstätigkeit ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde (z.B. Geschäftsabschluss, Dienstleistungen usw.), ist auch dann kein Arbeitslohn anzunehmen, wenn die Reise mit angenehmen Begleitumständen für den Arbeitnehmer verbunden ist (BFH-Urteil vom 14.09.2005, BFH/NV 2005, 2193).

#### Beispiel 1

Ein Arbeitnehmer reist im Rahmen eines größeren Reparaturauftrags zu einem mehrwöchigen Aufenthalt in ein Zweigwerk seines Arbeitgebers nach Salt Lake City. Die freien Tage nutzt der Arbeitnehmer zur Entspannung; er erholt sich beim Skifahren in den Bergen und besucht Sehenswürdigkeiten in der Umgebung.

Die Annahme von Arbeitslohn scheidet aus, auch wenn der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Reise touristisch interessante Gegenden kennen lernt und damit gleichzeitig seinen persönlichen Bildungshorizont erweitert.

Verbringt der Arbeitnehmer dagegen im Zusammenhang mit einer unmittelbar beruflich veranlassten Reise vor oder nach Abschluss der beruflichen Tätigkeit weitere **private** Reisetage (Urlaub, Wochenende) am Ort/im Land der beruflichen Tätigkeit, so sind diese Reisetage nicht beruflich veranlasst. Bei den Übernachtungs- und Verpflegungskosten handelt es sich insoweit nicht um Reisekosten. Die Flugkosten sind jedoch Reisekosten, wenn sie durch einen unmittelbaren (konkreten) betrieblichen Anlass bedingt sind. Das gilt allerdings nicht, wenn die privat veranlassten Reisetage zu einer nicht abgrenzbaren Erhöhung der Flug(Fahrt)kosten führen.

**Beispiel 2**

Der Arbeitnehmer A nimmt im Auftrag seines Arbeitgebers an Verkaufsverhandlungen mit einem Kunden in Tokio teil. Die Verhandlungen erstrecken sich über eine Woche. Der Arbeitgeber trägt die Aufwendungen für Flug, Unterkunft und Verpflegung. Im Hinblick darauf, dass A ohnehin einmal in Japan seinen Urlaub verbringen wollte, ihm dies aber bisher zu teuer war, nimmt er unmittelbar im Anschluss an die Verkaufsverhandlungen seinen restlichen Jahresurlaub von einer Woche. Höhere Flugkosten entstehen dadurch nicht.

Die durch den anschließenden Urlaub bedingten Übernachtungs- und Verpflegungskosten sind keine Reisekosten. Den Flugkosten liegt eine konkrete berufliche Veranlassung zugrunde. Sie sind als Reisekosten steuerfrei.

**Reisen/Auswärtstätigkeiten mit Entlohnungscharakter**

Tritt die berufliche Veranlassung einer Reise in den Hintergrund, d.h. ist die Berufsausübung nur Vorwand für eine ggf. mehrtägige „Reise“ der Arbeitnehmer, so gehören alle vom Arbeitgeber getragenen Aufwendungen zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

**Beispiel**

Die Kolonne 2 der Baufirma M-KG aus Stuttgart hat durch ihren Einsatz bei der Erstellung eines Großprojekts in Karlsruhe dafür gesorgt, dass die Baumaßnahme fristgerecht abgeschlossen werden konnte. Die M-KG lädt die Mitarbeiter auf ihre Kosten zu einer einwöchigen Mallorca-Reise nach Arenal ein. Ein Vormittag in dieser Woche wird dazu genutzt, die Großbaustelle einer anderen Baufirma in Palma zu besichtigen.

Es unterliegt keinem Zweifel, dass in vorliegendem Fall der Wert der Reise zu steuerpflichtigem Arbeitslohn der Mitarbeiter führt.

Bei einer insgesamt als privat zu würdigenden Reise sind jedoch Aufwendungen, die ausschließlich beruflich veranlasst und von den übrigen Kosten eindeutig abgrenzbar sind, nicht als Arbeitslohn zu erfassen. Hierzu gehören insbesondere Kursgebühren, Eintrittsgelder, Raummieten, Fahrtkosten, zusätzliche Unterbringungskosten und Mehraufwendungen für Verpflegung (BFH-Beschluss vom 20.07.2006, BFH/NV 2006, 1968, vgl. auch H 12.2 - Einzelaufwendungen - EStH).

**Gemischte Reisen/Auswärtstätigkeiten**

Das Aufteilungsverbot hat der BFH in ausdrücklicher Abweichung von seiner früheren Rechtsprechung aufgegeben. Nach dem Urteil vom 18.08.2005, BStBl. II 2006, 30 (sog. Portugal-Urteil) ist bei einer Reise, die sowohl Elemente beinhaltet, bei denen die betriebliche Zielsetzung des Arbeitgebers im Vordergrund steht, als auch Bestandteile umfasst, deren Gewährung sich als geldwerter Vorteil darstellt (gemischt veranlasste Reise), grds. eine Aufteilung der Kosten nach objektiven

Gesichtspunkten vorzunehmen. Ist eine genaue Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich, sind sie zu schätzen (§ 162 AO).

Bei der Aufteilung der Aufwendungen für die gemischten Veranstaltungen sind zunächst die Kostenbestandteile heraus zu trennen, die sich leicht und eindeutig dem betriebsfunktionalen Bereich oder dem Bereich, dessen Zuwendung sich als geldwerter Vorteil darstellt, zuordnen lassen.

Die rein betrieblich veranlassten bzw. betriebsfunktionalen Reisebestandteile, wie z.B. die Zurverfügungstellung von Tagungsräumen nebst Ausstattung, Tagungsunterlagen und Referenten, sind von vornherein nicht als geldwerter Vorteil anzusehen.

Kosten von Reisebestandteilen, welche ausschließlich privatem Vergnügen dienen (z.B. touristisches Programm), sind indes insgesamt als geldwerter Vorteil zu erfassen.

Aufwendungen, die sich nicht direkt in einen der vorgenannten Bereiche einordnen lassen (z.B. Flug-/Fahrtkosten bzw. Hotelkosten) sind grds. im Wege einer sachgerechten Schätzung aufzuteilen (§ 162 AO). Die Aufteilung der nicht direkt zuzuordnenden Aufwendungen soll grds. zeitanteilig erfolgen. Entsprechend dem im sog. Portugal-Urteil des BFH vom 18.08.2005 (BStBl. II 2006, 30) vorgegebenen Aufteilungsmaßstab ist bei der zeitanteiligen Aufteilung von nicht direkt zuzuordnenden Kosten von einem 8-Stunden-Arbeitstag auszugehen. Dazu sind die betriebsfunktionalen Reisebestandteile ins Verhältnis zu einer täglichen Arbeitszeit von 8 Stunden zu setzen, um den betrieblich veranlassten Anteil dieser Aufwendungen zu ermitteln.

Sofern sich der Arbeitgeber auf eine abweichende Wertbestimmung beruft, muss er dies konkret darlegen.

### **Beispiel**

Der Arbeitgeber Z-AG führte in der Zeit vom 07.-11.09. unter dem Motto „Wettbewerbsvorteile durch Kundenmanagement - vom Produktspezialisten zum Marketingspezialisten“ eine Jahrestagung des Außendienstes in einem Hotel in Portugal durch. Die mit der Organisation der Reise beauftragte X-GmbH stellte dem Arbeitgeber für die Reise insgesamt 800.000,- € in Rechnung. Davon entfielen auf

- den betriebsfunktionalen Bereich	50.000,- €
- das touristische Programm	50.000,- €
- die aufzuteilenden Kosten (incl. Flug, Transfer, Übernachtung)	700.000,- €

Die Jahrestagung des Außendienstes fand an den Vormittagen an jeweils 4 Stunden der Aufenthaltstage statt, während an den Nachmittagen das touristische

Programm durchgeführt wurde. Die Zeitanteile beliefen sich danach jeweils auf 50% (4 Stunden = 50% eines 8 Stunden-Arbeitstages).

Als steuerpflichtiger Arbeitslohn sind zu erfassen:

a) die Kosten des touristischen Programms von	50.000,- €
b) 50% der aufzuteilenden Kosten	350.000,- €
Summe	400.000,- €

Auch bei einer betrieblich veranlassten Teilnahme eines Arbeitnehmers an einer Händlerincentivereise sind die Aufwendungen unter Beachtung der in der sog. Portugal-Entscheidung aufgestellten Kriterien aufzuteilen. Die beruflichen und privaten Zeitanteile einer Reise bilden grds. einen sachgerechten Aufteilungsmaßstab (BFH-Beschluss vom 24.08.2010, BFH/NV 2011, 24).

Bei einer einheitlich zu beurteilenden Sachzuwendung an Arbeitnehmer scheidet jedoch eine Aufteilung in Arbeitslohn und Zuwendung im betrieblichen Eigeninteresse aus (BFH-Urteil vom 11.03.2010, BStBl. II 2010, 763). Die fehlende Trennbarkeit der Reise in einen beruflichen und einen privaten Teil schließt die Berücksichtigung der Aufwendungen aus (BFH-Urteil vom 07.05.2013, BStBl. II 2013, 808).

### **Gruppeninformations- und Studienreisen**

Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Gruppeninformations- und Studienreisen sind im Allgemeinen den Kosten der Lebensführung zuzurechnen und zwar auch dann, wenn durch die Reise zugleich das berufliche Wissen erweitert wird. Dementsprechend gehören auch Zuschüsse zu den Kosten oder die Übernahme aller Kosten durch den Arbeitgeber im Allgemeinen zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn die Reise im weitaus überwiegenden betrieblichen Interesse unternommen wird.

Ein Indiz dafür, ob die Reise im weitaus überwiegenden beruflichen oder betrieblichen Interesse unternommen wird, kann die Veranlassung durch den Arbeitgeber (z.B. Beurlaubung usw.) sein.

Liegt der jeweiligen Reise ein überwiegend betriebliches Interesse zugrunde, so kann der Arbeitgeber die Kosten der Reise nach den für Auswärtstätigkeiten maßgebenden Grundsätzen steuerfrei erstatten.

Für ein erhebliches privates Interesse sprechen dagegen Reisen, die in ihrem Ablauf den von Touristikunternehmen üblicherweise angebotenen Besichtigungsreisen entsprechen. Auch das Aufsuchen allgemein bekannter touristischer Zentren oder Sehenswürdigkeiten spricht gegen ein berufliches Interesse. Letztlich kann auch die Zusammensetzung des Teilnehmerkreises für eine überwiegende private Veranlassung sprechen, z.B. wenn Arbeitnehmer unterschiedlicher Fachrichtungen

verschiedene Veranstaltungen oder Einrichtungen aufsuchen, die jeweils nur für wenige Arbeitnehmer von Interesse sind.

### **Beispiel**

Der Gesellschafter der Baufirma Müller KG verbringt mit seiner Ehefrau sowie seinem Prokuristen im Rahmen einer organisierten Reise eine Woche in Athen. Die von dem Unternehmen für den Arbeitnehmer getragenen Reisekosten unterliegen dem Steuerabzug, da es sich um eine Reise in eine touristisch geprägte Stadt und damit um eine Besichtigungsreise handelt. Die Reiseaufwendungen sind nicht etwa deshalb im Rahmen des § 3 Nr. 16 EStG steuerbefreit, weil in Athen auch architektonisch interessante Bauten besichtigt wurden (Urteil des FG Münster vom 28.08.1997, StEd 1998, 34).

Das Urteil des BFH vom 18.08.2005, BStBl. II 2006, 30 (sog. Portugal-Urteil) ist nach den Entscheidungsgründen auch auf Studien- und Gruppeninformationsreisen anzuwenden. Bei einer solchen Reise kann es sich ebenfalls um eine gemischt veranlasste Reise handeln, bei der die Grundsätze des BFH zur Aufteilung von Sachzuwendungen in Arbeitslohn und Zuwendungen im betrieblichen Eigeninteresse anzuwenden sind. Eine Aufteilung kommt dabei regelmäßig nur in Betracht, wenn die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge voneinander abgrenzbar sind (BFH-Urteil vom 21.04.2010, BStBl. II 2010, 687, BFH-Beschluss vom 21.09.2009, BStBl. II 2010, 672 sowie BMF-Schreiben vom 06.07.2010, BStBl. I 2010, 614). Die für den Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenabzug entwickelten Grundsätze für Auslandsgruppenreisen sind übertragbar. So ist u.a. von Bedeutung, ob die Teilnahme freiwillig ist oder ob der Stpfl. einer Dienstpflicht nachkommt (BFH-Urteil vom 09.12.2010, BStBl. II 2011, 522). Bei nahezu ausschließlich privat veranlassten Anteilen ist eine Aufteilung ausgeschlossen (BFH-Urteil vom 19.01.2012, BStBl. II 2012, 416).

### **Verbindung mit Privataufenthalt**

Bei einer insgesamt als privat zu würdigenden Reise sind jedoch Aufwendungen, die ausschließlich beruflich veranlasst und von den übrigen Kosten eindeutig abgrenzbar sind, nicht als Arbeitslohn zu erfassen. Hierzu gehören insbesondere Kursgebühren, Eintrittsgelder Raummieten, Fahrtkosten, zusätzliche Unterbringungskosten und Mehraufwendungen für Verpflegung. Aufwendungen für die Hin- und Rückreise bei gemischt beruflich und privat veranlassten Reisen können grds. nach Maßgabe der beruflich und privat veranlassten Zeitanteile der Reise aufgeteilt werden, wenn die beruflich veranlassten Zeitanteile feststehen und nicht von untergeordneter Bedeutung sind (BFH-Beschluss vom 21.09.2009, BStBl. II 2010, 672 i.V.m. BMF-Schreiben vom 06.07.2010, BStBl. I 2010, 614, vgl. auch H 12.2 - Einzelaufwendungen - EStH).

### **Beispiel 1**

Der Arbeitnehmer nimmt an einer 8-tägigen Informationsreise des Fachverbandes des Arbeitgebers in die USA teil. Anschließend verbringt er einen 3-wöchigen Urlaub in Kalifornien.

Die beruflich veranlassten Kosten der Informationsreise für Unterkunft und Verpflegung können vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden. Die Flugkosten sind dagegen zeitanteilig aufzuteilen.

### **Beispiel 2**

Der Arbeitgeber B trägt für die erfolgreichsten Mitarbeiter die Kosten für eine Reise nach Japan. Im Rahmen dieser Veranstaltung werden in erster Linie bekannte Sehenswürdigkeiten besucht. Aber auch einige Betriebe, die dem des Arbeitgebers B entsprechen, werden besichtigt. Die Reise ist weitaus überwiegend privat bedingt. Die von B übernommenen Kosten stellen daher Arbeitslohn der Arbeitnehmer dar. Zwar wird durch die Besichtigung der Betriebe u.U. auch der Beruf der Arbeitnehmer gefördert, dadurch ändert sich jedoch der Charakter der Reise nicht.

Soweit im Einzelfall Aufwendungen im Rahmen einer - privat durchgeführten - Studien- oder einer Urlaubsreise ausschließlich beruflich veranlasst sind, können diese vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden.

### **Beispiel 3**

Der Arbeitnehmer C verbringt seinen Jahresurlaub am Starnberger See. Sein Arbeitgeber beauftragt ihn, während dieser Zeit Verkaufsverhandlungen mit einem Kunden in München zu führen. C fährt daher an einem Tag vom Starnberger See nach München und kehrt noch am selben Tag an seinen Urlaubsort zurück. Die Reise an den Starnberger See ist eindeutig eine private Urlaubsreise. Dagegen ist die Fahrt vom Starnberger See nach München und zurück ausschließlich beruflich veranlasst. Der Arbeitgeber kann daher die Kosten für die Fahrt vom Starnberger See nach München und zurück sowie etwaige Mehraufwendungen für Verpflegung für diesen Tag steuerfrei ersetzen.

### **Mitnahme des Ehegatten**

Bei Arbeitnehmern in leitender Funktion kann es vorkommen, dass sie bei den Auswärtstätigkeiten - insbesondere bei Auslandsreisen - von ihren Ehegatten oder Familienangehörigen begleitet werden. Die Mitnahme beruht häufig auf gesellschaftlicher Grundlage, weil sich die Arbeitnehmer erfahrungsgemäß gewissen Repräsentationspflichten nicht entziehen können. Die dadurch erwachsenden Aufwendungen sind eine Folge der beruflichen und gesellschaftlichen Stellung dieser Arbeitnehmer und gehören daher zu den Kosten der Lebensführung, auch wenn der Beruf des Arbeitnehmers dadurch gefördert wird (BFH-Urteil vom 01.08.1968,

BStBl. II 1968, 713). Gleiches gilt, wenn ausländische Vertragspartner die Familie kennen lernen wollen (BFH-Urteil vom 26.11.1997, BFH/NV 1998, 961).

Soweit Aufwendungen (Flug-, Hotel-, Verpflegungs- oder Nebenkosten) für den mitreisenden Ehegatten oder andere Angehörigen vom Arbeitgeber übernommen werden, gehören diese in vollem Umfang zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, soweit nicht ausnahmsweise durch den Ehegatten usw. eine fremde Arbeitskraft ersetzt wird (BFH-Urteil vom 18.02.1994, BFH/NV, 708). Dies gilt jedoch nicht im Falle eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses mit dem Ehegatten (Urteil des Sächsischen FG vom 27.08.2003, EFG 2003, 1770). Regelmäßig kann sich aus der Teilnahme des Ehegatten an einer beruflichen Veranstaltung ein Hinweis auf einen insgesamt gesellschaftlichen Charakter der Veranstaltung ergeben mit der Folge, dass insgesamt keine Auswärtstätigkeit vorliegt (BFH-Urteil vom 25.03.1993, BStBl. II 1993, 639). Dies gilt besonders für Kongressreisen, wenn der Ehegatte oder Lebensgefährte mitgenommen und der Besuch des Kongresses mit einem Kurzurlaub verbunden wird (BFH-Beschluss vom 18.07.1997, BFH/NV 1998, 157).

Auch bei Teilnahme eines Ehegatten oder Lebensgefährten an einer gemischt veranlassten Reise kann ggf. eine Aufteilung der gemischt veranlassten Kosten (wie z.B. die Kosten der Hin- und Rückreise) an Hand von feststehenden Zeitanteilen in Betracht kommen (BFH-Beschluss vom 24.08.2012, BFH/NV 2012, 1973).

Liegt der Auswärtstätigkeit ein **unmittelbarer betrieblicher Anlass** zugrunde (z.B. Besuch eines Kunden, Messebesuch), ist die Mitnahme von Familienangehörigen für die Annahme einer Auswärtstätigkeit unschädlich (BFH-Urteil vom 12.04.1979, BStBl. II 1979, 513). Der Arbeitgeber kann die Kosten in dem Umfang nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei ersetzen, wie sie ohne Mitnahme der Familienangehörigen entstanden wären (vgl. R 9.7 Abs. 1 Satz 2 LStR betr. Übernachtungskosten).

### **Beispiel in Anlehnung an „Portugal-Urteil“:**

**Mittwoch:** Anreise der Tagungsteilnehmer mittels Linien- bzw. Charterflugzeugen nach Portugal; nach dem Eintreffen der Teilnehmer im Hotel ab 20:00 Uhr Begrüßungscocktail und gemeinsames Abendessen;

**Donnerstag:** Nach dem Frühstück von 9:00 Uhr bis 12:00 Uhr Fachvorträge; nach der Mittagspause ab 13:30 Uhr Busfahrt nach Lagos und Beginn des „ Sport- & Spielprogrammes“; von 17.30 Uhr bis 19:30 Uhr Außendienst-Betriebsversammlung; ab 20:15 Uhr Barbecue am Hotelpool;

**Freitag:** Nach dem Frühstück von 9:00 Uhr bis 10:00 Uhr Fachvortrag; anschließend bis 13:00 Uhr Gruppenarbeit; nach der Mittagspause ab 14:30 Uhr Busfahrt „Lagos auf eigene Faust“; anschließend ab 19:30 Uhr Portugiesischer Abend auf einem Landgut;

**Samstag:** Nach dem Frühstück von 9:00 Uhr bis 10:00 Uhr Präsentation der Arbeitsergebnisse; ab 10:30 Uhr bis 12:00 Uhr Fachvortrag; ab 13:00 Uhr Busfahrt



nach Sagres und Beginn des „Sport- & Spielprogrammes“; ab 20:00 Uhr Cocktail-Empfang, Gala-Diner und anschließend „Brasilianische Nacht“;

**Sonntag:** Nach dem Frühstück „Brunch-Bufferet“ auf der Hotelterrasse, anschließend Abreise „je nach Flugplan“.

Folgerung:

Aus diesem Tagungsplan heraus entwickelte der BFH eine Aufteilungsquote nach den jeweiligen Zeitanteilen von 50:50. Auch nach zwischenzeitlicher Auffassung der FV ist bei der Ermittlung der nicht direkt zuordenbaren Kosten im Rahmen gemischt veranlasster Reisen/Veranstaltungen als Bezugsgröße von einem **8-Stunden-Arbeitstag** auszugehen. Die Orientierung an einem 8-Stunden-Arbeitstag ist möglich mit der Folge, dass die betriebsfunktionalen Reisebestandteile ins Verhältnis zur eigentlichen Tagesarbeitszeit gesetzt werden. Bei den drei Veranstaltungstagen im Beispielsfall (An- und Abreisetage bleiben unberücksichtigt) liegt der betriebliche Zeitanteil am Donnerstag bei 5 Stunden, am Freitag bei 4 Stunden und am Samstag bei 2,5 Stunden, was zu einer Gesamtstundenzahl von 11,5 Stunden führt. Setzt man diesen Zeitanteil nun ins Verhältnis zur Arbeitszeit an drei Tagen (3 x 8 Stunden = 24 Stunden), ergibt das einen betriebsfunktionalen prozentualen Anteil von rund 50%. Folglich entfielen ebenfalls 50% auf die Veranstaltungsbestandteile mit Vorteilscharakter.



# Reisekosten

## Praxisfragen

08/2021

1

1

## Reisekosten; Praxisfragen

- **„Erste Tätigkeitsstätte“**
    - Tätigkeitsstätte u.a. mit Dauerzuordnung
    - Bildungseinrichtungen
  - **Fahrtkosten**
    - EntfP, Sammelpunkt, weiträumiges Tätigkeitsgebiet
  - **Verpflegungsmehraufwendungen**
    - Pauschalen
    - Dreimonatsfrist
  - **Mahlzeitengestellung des ArbG bei Auswärtstätigkeit**
    - Keine Besteuerung und Kürzung der Verpflegungspauschalen
      - Ansatz des Sachbezugswertes, Möglichkeit der Pauschalversteuerung für Mahlzeiten
  - **Unterkunftskosten**
    - Auswärtstätigkeit, Begrenzung bei längerfristiger Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte
    - Doppelte Haushaltsführung, 1000 €-Höchstbetrag
- Firmenwagen  
- Aus-/Fortbildungskosten  
- Umzugskosten  
- Job-Ticket  
- Homeoffice und RK*

2

2

**Folgen einer „ersten“ Tätigkeitsstätte“ sind u.a.:**

- (nur) Ansatz der Entfernungspauschale
- kein Anspruch auf Verpflegungspauschalen
- Unterkunftskosten werden i.d.R. nur im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung berücksichtigt.

**Gesetzliche Festlegung auf höchstens eine „Tätigkeitsstätte“!**

3

3

**Prüfungsstufe 1:  
= Zuordnung**

**BMF-Schreiben  
25.11.2020**

Reisekosten

**Höchstens eine „erste Tätigkeitsstätte!**

**= ortsfeste betriebliche Einrichtung**

- **des Arbeitgebers**
- eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) - **Konzernklausel**
- eines vom ArbG bestimmten **Dritten** (Kunden)

**„Tätigwerden“ in geringem  
Mindestumfang;  
maßgebende Prognose**

**> jeweils mit dauerhafter Zuordnung!**

**Einsatz unbefristet,  
für die Dauer des Dienstverhältnisses oder  
über 4-Jahres-Zeitraum hinaus!**

**BFH zur 1. Tätigkeitsstätte, z.B.  
Pilot = Flughafen  
Polizist = Polizeiwache**

4

4

**„Erste Tätigkeitsstätte“****= ortsfeste betriebliche Einrichtung**

- **des Arbeitgebers**
- eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) - **Konzernklausel**
- eines vom ArbG bestimmten **Dritten** (Kunden)  
**> jeweils mit einer dauerhaften Zuordnung!**

**Keine Tätigkeitsstätte:**

- (mobiler) Baucontainer, Fahrzeug, Schiff, Flugzeug, weiträumiges Tätigkeitsgebiet, Home-Office
- Einrichtungen, an denen der AN tatsächlich nicht (auch nicht in geringem Umfang) tätig werden soll

5

**„Erste Tätigkeitsstätte“****= ortsfeste betriebliche Einrichtung**

**Nur eine erste Tätigkeitsstätte liegt vor,  
wenn sich auf einem Betriebsgelände  
mehrere ortsfeste betriebliche  
Einrichtungen befinden!**

**Beispiel:  
Busfahrer auf Flughafengelände;  
Flughafen = erste Tätigkeitsstätte**

6

6

## „Erste Tätigkeitsstätte“

Die dauerhafte Zuordnung des ArbG zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte hat Vorrang: z.B.

- Arbeitsvertrag, Tarifvertrag
- Reisekostenabrechnung
- Besteuerung des **geldwerten Vorteils** für Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte
- **Protokollnotizen**, ggf. Organigramm

> **Negativfestlegung durch ArbG nicht möglich!**

7

7

## „Erste Tätigkeitsstätte“

- Zuordnung allein aus tarifrechtlichen, mitbestimmungsrechtlichen oder organisatorischen Gründen (z.B. nur wegen dortiger Personalaktenführung), ohne dass der ArbN in dieser Einrichtung - auch nicht in geringem Umfang - **tätig werden soll, ist keine Zuordnung!**

8

8

## „Erste Tätigkeitsstätte“

Entsprechende Zuordnung mit einem „Tätig werden“ - wenn auch nur von untergeordneter Bedeutung - **würde ausreichen!** Z.B. Stundenzettel abgeben.  
**Auf die Qualität des Tätigwerdens kommt es hier nicht an!** Urlaubsantrag abgeben reicht nicht aus.

- > **Kein Mindestumfang vorgegeben:**  
**1x im Quartal oder 2x im Jahr reicht aus!**

9

9

### Beispiel:

A ist der Konzernzentrale in Münster zugeordnet.  
Tatsächlicher Einsatz dort alle 2 Monate für 1 Tag.  
Ansonsten Einsatz im Betrieb in Dortmund.

### Folge:

**Filiale Münster**

**= erste Tätigkeitsstätte wegen Zuordnung!**

10

10

**Beispiel:**  
**Erste Tätigkeitsstätte mit arbeitsrechtlicher Zuordnung**

Arbeitgeber A hat 100 Filialen. Mitarbeiter B betreut 10 Filialen. B ist der Filiale 1 zugeordnet.

**Folge:**

**Filiale 1 = erste Tätigkeitsstätte wegen Zuordnung!**

11

11

**Beispiel: Vorrangige Zuordnung**

A ist der Filiale in **Dresden** zugeordnet.

Er ist aber 4 Tage in der Woche in der Filiale in

**Leipzig** im Einsatz. **1 Tag Dresden / 4 Tage Leipzig**

**Folge:** Aufgrund der **Zuordnung** ist = Dresden die erste Tätigkeitsstätte, auch wenn er dort nur einen Tag in der Woche arbeitet.

Für die Fahrten nach Leipzig gelten die Grundsätze der Auswärtstätigkeit.

12

12

**Beispiel: Zuordnung**

Die Firma hat zwei Filialen in Bonn bzw. Koblenz.  
Keine ausdrückliche Zuordnung; aber  
**Versteuerung eines geldwerten Vorteils** für Kfz-  
Nutzung für Strecke Wohnort Bonn – Koblenz.

**Folge:** Bestimmung Koblenz als erste  
Tätigkeitsstätte wegen Besteuerung des  
entsprechenden geldwerten Vorteils.

13

13

**Beispiel: Zuordnung zu einem Dritten**

- ArbN wohnt in Münster
- Firmensitz in Dortmund (Einsatz 2 Tage wöchtl.)
- Stammsitz des Kunden in Münster  
(Einsatz alle 2 Wochen für einen Tag)

**Folge:**  
**Zuordnung zum Kunden in Münster möglich!**

14

14



**Kein Tätigwerden, wenn ArbN bei einem Dritten oder verbundenen Unternehmen z.B. nur eine Dienstleistung des Dritten in Anspruch nimmt oder einen Einkauf tätigt!**

**Beispielsfälle:**

- Pflegekraft kann nicht einer **Apotheke** zugeordnet werden.
- Mitarbeiter kann nicht einer Filiale der **Post** zugeordnet werden, wenn er dort nur regelmäßig die Firmenpost abholt.

15

15

**In Einstellungsbögen bzw. in Arbeitsverträgen ist i.d.R. ein Einstellungs-, Anstellungs- oder Arbeitsort bestimmt.**

> Hierbei handelt es sich nicht um eine Zuordnung i.S.d. § 9 Abs. 4 EStG, wenn der ArbG schriftlich auch gegenüber dem ArbN bzw. in der Reiserichtlinie des Unternehmens erklärt, dass dadurch keine arbeitsrechtliche Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte erfolgen soll (Rz. 13 BMF v. 25.11.2020)!

16

16

## „Erste Tätigkeitsstätte“

- Missbrauch bei Zuordnung durch ArbG?

Ggf. Prüfung § 42 AO durch Finanzamt bei:

- Gesellschafter-Geschäftsführer
- mitarbeitenden Familienangehörigen



**Prüfung, ob die getroffenen  
Vereinbarungen einem  
Fremdvergleich standhalten!**

17

17

## „Erste Tätigkeitsstätte“

Von einer **dauerhaften Zuordnung zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte** kann insbes. ausgegangen werden, wenn der ArbN

- **unbefristet** (bis auf weiteres) oder
- für die gesamte **Dauer des Dienstverhältnisses** (auch wenn < 48 Monate) oder
- über einen **Zeitraum > 48 Monate**

an einer solchen Tätigkeitsstätte **tätig werden soll!**

**- maßgebend ist die Prognose -**

18

18

**Beispiel** Zuordnung bis auf weiteres

Das Unternehmen aus München überlässt den Security-Angestellten S einem Kaufhaus in Nürnberg mit der Zuordnung „bis auf weiteres“.

**Folge:**

Das Kaufhaus in Nürnberg stellt für S die erste Tätigkeitsstätte dar .

19

19

**Beispiel**  
**Zuordnung für Gesamtdauer des Dienstverhältnisses**

A ist von der Firma Z als technischer Zeichner **ausschließlich für ein Projekt** befristet eingestellt worden. Das Arbeitsverhältnis von A soll vertragsgemäß nach Ablauf der Befristung enden.

**Folge:**

A hat ab dem ersten Tag der Tätigkeit bei Z auf Grund der arbeitsrechtlichen Zuordnung seine erste Tätigkeitsstätte!

20

20

**Beispiel****Zuordnung für Gesamtdauer des Dienstverhältnisses**

Das IT-Unternehmen aus Hamburg stellt den Informatiker I zum 1.7. ausschließlich für ein zwei Jahre dauerndes Projekt bei einem Kunden in Bremen ein .

**Folge:** I hat in Bremen seine erste Tätigkeitsstätte, da er seine Tätigkeit für die gesamte Dauer seines Dienstverhältnisses beim Kunden und damit dauerhaft ausüben soll.

**Abwandlung:**

I wird eingestellt und zunächst für ein Jahr dem Projekt in Bremen zugeordnet. Der weitere Einsatz ist offen.

**Folge: Auswärtstätigkeit!**

21

21

**Beispiel**

Die ArbN der Firma A haben ihre erste Tätigkeitsstätte aufgrund der Zuordnung in der Zentrale in **Köln**.

Da das Gebäude renoviert wird, werden sie für 2 Jahre in einem angemieteten Gebäude in **Bonn** tätig.

**Folge:**

Bei dem Einsatz in Bonn handelt es sich um eine **Auswärtstätigkeit!**

22

22

**Beispiel**

J wird für die Führungsebene des Versicherungskonzerns eingestellt. Nach dem Personalentwicklungskonzept sind folgende Einsätze vorgesehen:

1. Einjährige Einweisung in Niederlassung A
2. Zweijährige Tätigkeit als Vorgesetzter in N'lassung B
3. Sechsmontatige Abordnung an Tochterunternehmen

**Folge: Alle drei Einsätze stellen keine erste Tätigkeitsstätte dar!**

**Bei sog. Kettenabordnung = keine dauerhafte Zuordnung bei einzelner Abordnung für jew. einen Zeitraum von weniger als 48 Monaten!**

**Wird eine auf weniger als 48 Monate geplante Auswärtstätigkeit verlängert, kommt es darauf an, ob ArbN vom Zeitpunkt der Verlängerungsentscheidung an noch mehr als 48 Monate an der Tätigkeitsstätte eingesetzt werden soll!**

S. 17

## Kettenabordnung

### Beispiel:

**Verlängerung der Zuordnung (< 48 Monaten) = unschädlich**

Unternehmen hat Betriebsstätten in Dresden und Leipzig!  
M aus Dresden war lange Jahre in der Betriebsstätte in Dresden eingesetzt.

1.7.2018 bis 30.6.2021 Abordnung nach Leipzig (**3 Jahre**).

Zum 1.7.2021 Einsatzverlängerung in Leipzig bis **30.6.2023**  
(= + 2 Jahre).

**Folge: Leipzig wird nicht zur ersten Tätigkeitsstätte!**

25

25

S. 18

## Erste Tätigkeitsstätte bei Leih-ArbN

- **Bei geplantem Dauereinsatz für gesamtes DV (auch bei befristetem Job) = 1. „T“ (BFH v. 10.4.2019 VI R 6/17)**
- **Erfolgt während der Befristung eine Zuordnung zu einer anderen Tätigkeitsstätte, stellt letztere keine 1. „T“ (mehr) dar.**

### Beispiel

A wurde im Rahmen eines auf 2 Jahre befristeten Arbeitsverhältnisses einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet. Das befristete Arbeitsverhältnis wird vor Ablauf der Befristung um 12 Monate verlängert und A wird einer anderen Tätigkeitsstätte zugeordnet. Die zweite Zuordnung zur (neuen, anderen) Tätigkeitsstätte erfolgt nicht mehr für die gesamte Dauer des Arbeitsverhältnisses. Es liegt daher für die Tätigkeit an der (neuen, anderen) Tätigkeitsstätte eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor.

**Revision VI R 32/20, ob das Vorliegen eines befristeten Leiharbeitsverhältnisses die Annahme einer dauerhaften Zuordnung ausschließt.**

26

26

## Erste Tätigkeitsstätte bei Leih-ArbN

Variante	Mögliche Fallgestaltungen bei Leiharbeitnehmern	dauerhafte Tätigkeit/ Zuordnung = 1. Tätigkeitsstätte
1	unbefristetes Arbeitsverhältnis zum Leiharbeitsunternehmen und unbefristete Zuordnung zum Entleiher	ja
2	unbefristetes Arbeitsverhältnis zum Leiharbeitsunternehmen und befristete Zuordnung zum Entleiher ≤ 48 Monate	Nein (Abrechnung als Reisekosten)
3	befristetes Arbeitsverhältnis zum Leiharbeitsunternehmen und Zuordnung zum Entleiher für gesamte Dauer des befristeten Arbeitsverhältnisses	ja
4	befristetes Arbeitsverhältnis zum Leiharbeitsunternehmen und Zuordnung (≤ 48 Monate) zum Entleiher nicht für gesamte Dauer des befristeten Arbeitsverhältnisses	Nein (Abrechnung als Reisekosten)

27

27

## „Öffentlicher Dienst“

- **Versetzung/Abordnung/Kommandierung/ Zuweisung ohne zeitliche Befristung => erste Tätigkeitsstätte!**

- **Versetzung/Abordnung\*/ Kommandierung/ Zuteilung/Zuweisung mit zeitlicher Befristung bis 48 Monate => keine erste Tätigkeitsstätte!**  
\*ggf. auch wenn verbunden mit dem Ziel der Versetzung!

**Die Möglichkeit der jederzeitigen Zuordnung zu einer anderen Dienststelle führt nicht zur Annahme einer befristeten Zuordnung!**

28

28

## Auswärtstätigkeit bei Soldaten der Bundeswehr

S. 20/21

### Bundeswehr:

Bei Versetzungen im Inland bis Ende 2018 wird die Verwendungsdauer am neuen Dienstort auf maximal drei Jahre begrenzt!

### Folge:

Einsätze führen bis 2018 jeweils zu einer Auswärtstätigkeit!



**Zeitsoldaten mit Festlegung der Verwendung am selben Dienstort = 1. „T“; Revision VI R 6/21**

29

29

S. 23/24

## Reisekosten; Entsendungsfälle

- Bei Entsendung erste Tätigkeitsstätte beim aufnehmenden Unternehmen, wenn i.R. eines eigenständigen Arbeitsvertrags eine dauerhafte Zuordnung vorgenommen wird!



- BFH 17.1.2021:  
VI R 21/18  
VI R 22/18  
VI R 23/18

30

30



## Erste Tätigkeitsstätte bei fliegendem Personal

S. 25

Flughafen wird bei entsprechender  
Zuordnung des ArbG zur ersten  
Tätigkeitsstätte!



Bei Lufthansa wohl stets  
Zuordnung durch ArbG!

BFH VI R 40/16,  
BFH VI R 17/17

31

31

## Erste Tätigkeitsstätte bei Streifenpolizist

S. 25

Polizeirevier wird bei entsprechender  
Zuordnung des ArbG zur ersten  
Tätigkeitsstätte!



BFH v. 4.4.2019 VI R 27/17



32

32

### Anhängige Revisionsverfahren zur (ersten) Tätigkeitsstätte:

Mitarbeiter Ordnungsamt	Revision: VI R 9/19
Müllwerker	Revision: VI R 25/19

### Vom BFH entschieden in der Annahme einer ersten „T“:

Gerichtsvollzieher (Amtsgericht)	16.12.2020 VI R 35/18
Lokführer auf Werksgelände	1.10.2020 VI R 36/18
Rettungsassistent (Rettungswache)	30.9.2020 VI R 11/19
Postzusteller (Zustellzentrum)	30.9.2020 VI R 12/19 / VI R 10/19

### Maßgebende Prognose:

Ein Feuerwehrmann, der nach seinem Arbeitsvertrag vier Einsatzstellen zugewiesen werden kann, hat keine erste Tätigkeitsstätte, auch wenn er nur an einer tätig war (Revision VI R 48/20).

33

33

## „Erste Tätigkeitsstätte“

Bei fehlender oder nur befristeter Zuordnung „hilfsweise“ Heranziehung **quantitativer Kriterien**:

### Arbeitnehmer soll **dauerhaft**

- mind. 2 volle Tage je Arbeitswoche oder
- mind. 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit oder
- typischerweise arbeitstäglich **tätig** werden!

(nicht nur Material abholen, Bericht erstatten, Firmenwagen abholen etc.)

Bei mehreren in Betracht kommenden Tätigkeitsstätten im Zweifel maßgebend die räumliche Nähe zur Wohnung!

34

34

S. 27

### Quantitative Kriterien

### Reisekosten

#### **Beispiel**      **Erste Tätigkeitsstätte trotz fehlender Zuordnung**

Außendienstmitarbeiter A ist **Montags** und **Freitags** im Innendienst der Zentrale tätig.  
Eine Zuordnung ist vom ArbG nicht vorgenommen worden.

#### **Folge:**

Die Zentrale stellt die erste Tätigkeitsstätte dar, da A dort **2 volle Arbeitstage** je Woche tätig wird.

35

35

S. 28

### Bloßes Aufschlagen reicht nicht

### Reisekosten

#### **Beispiel**

**Nur Abholen des Firmenwagens => keine erste Tätigkeitsstätte**

Kundendienstmonteur K, der keiner betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist, sucht den Betrieb seines ArbG regelmäßig auf, um den Firmenwagen samt Material zu übernehmen, die Auftragsbestätigungen in Empfang zu nehmen und die Stundenzettel vom Vortag abzugeben.

#### **Folge:**

K hat keine erste Tätigkeitsstätte. Der Betrieb wird auch durch das regelmäßige Aufsuchen nicht zur ersten Tätigkeitsstätte, da er seine eigentliche berufliche Tätigkeit nicht an diesem Ort ausübt.

36

36

**Beispiel Home-Office + 2 Tage im Betrieb (= 1. „T“)**  
 Ein ArbN soll seine berufliche Tätigkeit an 3 Tagen in einem Home-Office ausüben und an 2 vollen Tagen in der betrieblichen Einrichtung seines ArbG in A tätig werden.

**Folge:**

- Home-Office = keine erste Tätigkeitsstätte!
- Erste Tätigkeitsstätte ist die betriebliche Einrichtung des ArbG in A, da der ArbN dort an zwei vollen Tagen beruflich tätig werden soll!

**Bei Einsatz nur für 1 Tag in Firma wäre Betrieb = keine erste Tätigkeitsstätte!**

37

37

## „Erste Tätigkeitsstätte“

Arbeitnehmer soll dauerhaft

- mind. 2 volle Tage je Arbeitswoche oder
- mind. 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit  
oder
- typischerweise arbeitstäglich

an mehreren Tätigkeitsstätten tätig werden!

- > ArbG kann die erste Tätigkeitsstätte festlegen!
- > Im Zweifel Maßgeblichkeit der räumlichen Nähe zur Wohnung des Stpfl!

38

38

**Beispiel Einsatz in drei Filialen ohne Zuordnung**

M wird in drei verschiedenen Betriebsstätten des ArbG eingesetzt, montags in Filiale 1, dienstags in Filiale 2 und für den **Rest der Woche in Filiale 3**.  
Eine Zuordnung ist vom ArbG nicht vorgenommen worden.

**Folge:**

**Filiale 3 stellt aufgrund des dreitägigen Einsatzes für den Mitarbeiter die erste Tätigkeitsstätte dar.**

Filiale 1 und 2 erfüllen mit 1 Tag die zeitlichen Voraussetzungen nicht.

39

39

**Beispiel Einsatz 4 Tage mit Zuordnung = 1. „T“**

Bankkaufmann B aus Bonn ist der Filiale 1 in **Bonn** zugeordnet.  
Freitags ist er auch in der Filiale 2 in **Köln** eingesetzt (Bonn = 4 Tage).

**Folge:** Filiale 1 Bonn ist wg. der **Zuordnung** die erste Tätigkeitsstätte.  
Fahrt freitags nach Köln = Auswärtstätigkeit.

**Abwandlung:** ArbG hat keine Zuordnung vorgenommen.

**Folge:** Filiale 1 wird gleichwohl als erste Tätigkeitsstätte angenommen, da B **zeitlich dort zu mehr als 1/3 tätig** wird.

**Zweite Abwandlung:** Keine Zuordnung; B wird in **Filiale 1 und 2 je zwei Tage** eingesetzt. Freitags nutzt er seinen Heimarbeitsplatz.

**Folge:** Filiale 1 ist erste Tätigkeitsstätte, da sie am **nächsten zur Wohnung des ArbN liegt**.

40

40

**Beispiel**

A wird zum 1.8.2020 an die Zentrale dauerhaft versetzt. Er bewirbt sich anschließend auf eine Stelle bei einer Niederlassung. Zustimmung im November 2020 mit Abordnung 1.8.2021 bis 31.7.2022 an diese Niederlassung.

**Folge:**

Zentrale bleibt erste Tätigkeitsstätte; Niederlassung wegen befristeter Abordnung = Auswärtstätigkeit

**Fahrtkosten bei****Auswärtstätigkeit:**

- > tatsächliche Fahrtkosten
- > ggf. pauschale km-Sätze (BRKG)

**erster****Tätigkeitsstätte:**

- > Entfernungspauschale

S. 33

## Entfernungspauschale 2021 bis 2026; Neue Mobilitätsprämie für Pendler

**Neu: Ab dem 21. Kilometer = 0,35 €/Entfkm  
(2024 bis 2026 = 0,38 €)**

Beispiel 2021: 150 Tage Fahrten zur 40 km entfernten Arbeit

150 Tage x 20 km x 0,30 € =	900 €	<b>14% von 1.050 € = 147 €</b>
150 Tage x 20 km x 0,35 € =	<u>1.050 €</u>	
Summe	1.950 €	

**Mobilitätsprämie: 14 % der erhöhten Pauschale;  
Voraussetzung:  
ArbN-Pb mit übrigen WK überschritten und  
erhöhte EntfP liegt innerhalb des Betrags, um  
den das zVE den Grundfreibetrag unterschreitet!**

43

43

S. 34

## Entfernungspauschale 2021; höhere Pauschalierungsmöglichkeit für Zuschüsse

Beispiel

P nutzt an 180 Tagen für die Strecke von zu Hause zur Arbeitsstelle (50 km) seinen Privat-Pkw. Der ArbG zahlt einen monatlichen Zuschuss von 250 €.

EntfP 2021: 180 Tage x 20 km x 0,30 € = 1.080 €  
+ 180 Tage x 30 km x 0,35 € = 1.890 €, Summe 2.970 €.

Der Zuschuss kann bis zur Höhe der EntfP von 2.970 € pauschal mit 15 % vom ArbG versteuert werden.

30 € sind individuell zu versteuern (3.000 € - 2.970 €).

Die pauschal besteuerten Bezüge mindern die EntfP des ArbN bei dessen ESt-Veranlagung.

44

44

## Entfernungspauschale 2021; höhere Pauschalierungsmöglichkeit bei Firmenwagennutzung

### Beispiel 2

H nutzt einen Firmenwagen (Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung 35.550 €) für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Entfernung 35 km). Es ergibt sich folgender monatlich zu versteuernder Vorteil:  $0,03\% \times 35.500 \text{ €} \times 35 \text{ km} = 372,75 \text{ €}$ .

Der Arbeitgeber kann die LSt mit 15 % pauschalieren, soweit der Arbeitnehmer WK geltend machen könnte. Dabei kann der Arbeitgeber aus Vereinfachungsgründen von 15 Arbeitstagen monatlich ausgehen.

#### 2020:

mtl. maximal pauschalierbarer Betrag:  $0,30 \text{ €} \times 35 \text{ km} \times 15 \text{ Arbeitstage} = 157,50 \text{ €}$ ;

zur individuellen Versteuerung als laufender Lohn verbleiben 215,25 €.

#### 2021:

mtl. maximal pauschalierbarer Betrag:  
 $0,30 \text{ €} \times 20 \text{ km} \times 15 \text{ Arbeitstage} = 90,00 \text{ €}$

+  $0,35 \text{ €} \times 15 \text{ km} \times 15 \text{ Arbeitstage} = 78,75 \text{ €}$ , Summe 168,75 €;

zur individuellen Versteuerung als laufender Lohn verbleiben 204,00 €.

**2020 = 157,50 €**

**2021 = 168,75 €**

11,25 € weniger  
individuell  
zu versteuern!

Der Arbeitgeber kann ab Januar 2021 den individuell zu versteuernden Wert für die Firmenwagenüberlassung um 11,25 € mindern.

**Keine Pauschalierungskorrektur erforderlich bei corona-  
bedingter geringerer Zahl an Fahrten!**

45

45

## Zu hohe Pauschalierung mit Nachzahlung bei Veranlagung?

ArbG überlässt seinem ArbN in 2020 ein Fahrzeug mit einem BLP von 40.000 €.

Entfernung Wohnung – erste Tätigkeitsstätte = 20 km.

ArbG versteuert die Privatnutzung:

$40.000 \text{ €} \times 1\% = 400 \text{ €} \times 12 \text{ Monate} = 4.800 \text{ €}$ .

Hinsichtlich der Versteuerung der Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte macht der ArbG von der Möglichkeit der Pauschalierung Gebrauch.

Es wurden im lfd. Jahr 2020 folgende Beträge pauschaliert versteuert:

$15 \text{ Tage} \times 12 \text{ Monate} \times 20 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 1.080 \text{ €}$ .

Problem: Nachweisliche Fahrten nur an 124 Tagen!

#### ESt-Veranlagung:

Werbungskosten/EntfP: 124 Tage x 20 km x 0,30 €	744 €
abzüglich pauschal versteuerte Fahrtenkostenzuschüsse max.	<u>744 €</u>
verbleibender Werbungskostenabzug	0 €
nachträglich stpfl. individuell zu versteuern (?) $1.080 \text{ €} - 744 \text{ €}$	336 €!

46

46



S. 38/39

**Beispiel 1: Übrige WK 500 €; zVE 7.000 €**  
**Beispiel 2: Übrige WK 0 €; zVE 8.744 €**  
**Beispiel 3: Übrige WK 0 €; zVE 9.336 €**

Berechnung Prämie 2021	Beispiel 1	Beispiel 2	Beispiel 3
E-Pauschale: 150 Tage x 20 km x 0,30 €	900 €	900 €	900 €
erhöhte E-Pauschale: 150 Tage x 20 km x 0,35 €	1.050 €	1.050 €	1.050 €
Summe	1.950 €	1.950 €	1.950 €
übrige Werbungskosten	500 €	0 €	0 €
Werbungskosten gesamt	2.450 €	1.950 €	1.950 €
Differenz zu WK-PB (1.000 €)	+ 1.450 €	+ 950 €	+ 950 €
darauf entfallen auf erhöhte E-Pauschale	1.050 €	950 €	950 €
zu versteuerndes Einkommen < Grund-FB (9.744 €)	2.744 €	1.000 €	408 €
BMG (erhöhte E-Pauschale innerhalb Differenz)	1.050 €	950 €	408 €
<b>Mobilitätsprämie 14%</b>	<b>147 €</b>	<b>133 €</b>	<b>57 €</b>

47

S. 40f.

## BFH zur Entfernungspauschale

### 1. BFH v. 12.6.2020 VI R 42/17: Halbe EntfP

Kalenderjahr	Für die ersten 20 km pro Entfernungskilometer (häufige Strecke)	Ab dem 21. km pro Entfernungskilometer (häufige Strecke)
bis 2020	0,15 €	0,15 €
2021 bis 2023	0,15 €	0,175 €
2024 bis 2026	0,15 €	0,19 €

**2. BFH v. 19.12.2019 - VI R 8/18:**  
**Unfallbedingte Krankheitskosten auf dem Weg zur Arbeit ggf. zusätzlich begünstigt!**

**3. Taxi = öfftl. Verkehrsmittel ? Rev. VI R 20/20**

48

48

**Fahrtkosten bei Auswärtstätigkeit:**

- > **tatsächliche Fahrtkosten**  
(individuell über einen Zeitraum von 12 Monaten ermittelter Kilometersatz)
- > **ggf. pauschale km-Sätze (BRKG)**

*Umgekehrte  
Besuchsfahrten  
nicht abzugsfähig!  
BFH v. 22.10.2015  
VI R 22/14*

Fahrzeug	Pauschaler Kilometersatz (Euro pro gefahrenen km)
Kraftwagen (Pkw)	0,30 Euro
Motorrad/Motorroller	0,20 Euro
Moped/Mofa/Elektrofahrrad	0,20 Euro
Fahrrad (auch nicht Kfz-steuerpflichtiges E-Bike)	0,00 Euro
Mitnahmeentschädigung	0,00 Euro

*0,30 € gilt  
nicht für Bahn;  
BFH 11.2.2021  
VI R 50/18!*

49

**Reisekosten; Sammelpunkt gem.  
§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG nur,  
wenn keine erste Tätigkeitsstätte vorliegt!**

**Fahrten zu „Sammelpunkt“**

Vom ArbG festgelegte dauerhafte  
Fahrt zu typischerweise  
arbeitstäglich demselben Ort

z.B.

- Busdepot
- Betriebsgelände (ggf. als Treffpunkt zur Weiterfahrt zu Baustellen)

oder

**> Ansatz  
nur der  
Entfernungs-  
pauschale**

(nicht bei z.B. Treffpunkt bei privat organisierter Fahrgemeinschaft)

**Definition „arbeitstäglich“:  
= ständig bis auf Urlaub, Krankheit, Fortbildung**

50

**Rechtsprechung:**

- a) FG Nürnberg v. 13.5.2016 4 K 1536/15: LKW-Fahrer für Transport von Schüttgütern mit täglichem Dienstbeginn (=Abholen des Lkw) in der Firma = „S“  
b) FG Nürnberg v. 8.7.2016 4 K 1836/15: Monteur nur einmal in der Woche in der Firma = kein „S“

**Beispiel 1:** Pilot P fährt jeden Morgen zum Flughafen in Dresden, um täglich nach München und zurück zu fliegen => „Sammelpunkt“ (wenn nicht 1. „T“)

**Beispiel 2:** Auslieferungsfahrer A ist montags morgens kurz im Betrieb und dann bis mittwochs unterwegs; donnerstags und freitags wieder Dienstbeginn im Betrieb => kein „Sammelpunkt“

51

51

**Beispiel für Fahrten zum „Sammelpunkt“  
(BFH v. 19.4.2021 VI R 6/19)**

Monteur M aus Münster ohne erste Tätigkeitsstätte ist in der Regel tageweise auf unterschiedlichen regionalen Einsatzstellen, übernachtet zu Hause und fährt am folgenden Tag zunächst den Betrieb in Münster an. Manchmal fährt er auch zu einer auswärtigen Einsatzstelle im Rheinland mit Übernachtung vor Ort. **Folge:** Steht der auswärtige Einsatz von vornherein fest, liegt kein Sammelpunkt vor! Handelt es sich aber um nicht vorhersehbare Ausnahmen liegt lt. BFH ein Sammelpunkt vor!

52

52

S. 50

## Reisekosten, Sammelpunkt

### Beispiel:

Mitarbeiter M der Stadt muss auf Anordnung des ArbG morgens den **Betriebshof** aufsuchen, um dort seine **Kehrmaschine** zu übernehmen.

#### Folge:

Ohne weitere Festlegung hat M am Betriebshof keine erste Tätigkeitsstätte (keine Zuordnung bzw. zeitliche Kriterien nicht erreicht).

Die Fahrten zum **täglichen Sammelpunkt** können nur mit der EntfP abgerechnet werden!

#### Abwandlung:

M wird dem **Firmensitz** arbeitsrechtlich **zugeordnet**, den er alle zwei Monate zu einer Dienstbesprechung aufsucht.

Folge: Der Firmensitz stellt die erste Tätigkeitsstätte dar. Die täglichen Fahrten zum Betriebshof zur Übernahme des Fahrzeugs können nach Reisekostengrundsätzen abgerechnet werden!

53

53

## Reisekosten

S. 51f.

### Fahrten zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet

<b>Weiträumiges Tätigkeitsgebiet, z.B.</b> <ul style="list-style-type: none"><li>- Forstbezirk,</li><li>- Hafengebiet ? <small>Rev. VI R 4/21</small></li><li>- Zustellbezirk</li></ul> ( <u>nicht</u> z.B. mobiler Pflegedienst, Bezirksleiter, Schornsteinfeger)	<b>=&gt; Ansatz nur der Entfernungspauschale</b>
--	--

Flughafengelände für Sicherheitspersonal = insgesamt die eine (erste) Tätigkeitsstätte = kein weiträumiges Tätigkeitsgebiet! BFH VI R 12/17

54

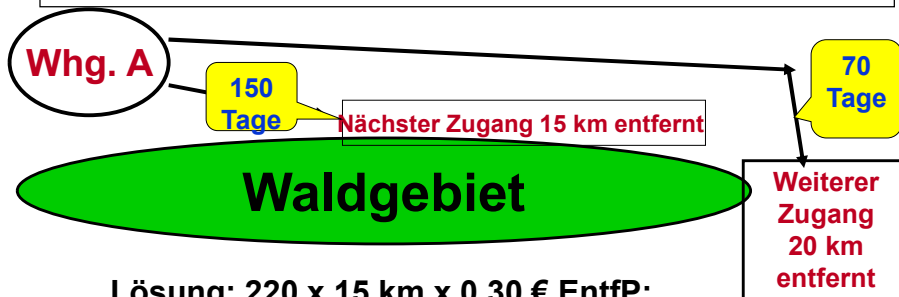
54

**Besonderheit bei weiträumigem Tätigkeitsgebiet:**

- **EntfP** nur für kürzeste Entfernung zum Tätigkeitsgebiet bei Nutzung unterschiedlicher Zugänge
- **zusätzliche Km mit tatsächlichen Kosten**, soweit anderer Zugang zum Tätigkeitsgebiet genutzt wird
- weiterhin = **Auswärtstätigkeit**: d.h. keine Auswirkung auf Verpflegungsmehraufwand u. Übernachtungskosten

auch Fahrten innerhalb eines weiträumigen Tätigkeitsgebiets  
=> Ansatz der tatsächlichen Kosten!

**Beispiel** Ein in A wohnender Forstarbeiter fährt an 150 Tagen von seiner Wohnung zum 15 km entfernten, nächstgelegenen Zugang des von ihm täglich zu betreuenden Waldgebietes (weiträumiges Tätigkeitsgebiet). An 70 Tagen fährt A von seiner Wohnung über einen weiter entfernt gelegenen Zugang (20 km) in das Waldgebiet.



**Lösung:** 220 x 15 km x 0,30 € EntfP;  
restliche Fahrten: 0,30 € je gef. km

Inlands-Verpflegungspauschalen	
<b>28 €</b>	Abwesenheit > 24 Std.
<b>14 €</b>	An-/Abreisetage
<b>14 €</b>	Abwesenheit mehr als 8 Std.

**Drei-Monatsfrist beachten!**  
**Frist gilt nicht bei Auswärtstätigkeit wöchentlich nur an zwei Tagen! Neubeginn bei vierwöchiger Unterbrechung!**

**Kürzung bei Mahlzeitengewährung durch ArbG:**  
**ab 2020: 5,60 € Frühstück / 11,20 € M/A**

57

57

### Beispiel „Mitternachtsregel“

Auslieferungsfahrer A ist von Montag 17.30 Uhr bis Dienstag 2.30 Uhr von seiner Wohnung abwesend und auf Auslieferungsfahrt. Eine erste Tätigkeitsstätte hat er nicht.

#### Folge:

Wegen der 9-stündigen Abwesenheit (**6,5 + 2,5 Std.**) wird für den Montag (Tag der überwiegenden Abwesenheit) eine Verpflegungspauschale in Höhe von **14 €** gewährt.

58

58

Beispiel zu  
Verpflegungsmehraufwendungen

Reisekosten

S. 60

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

## Abwesenheitszeiten

Wahlrecht:

VerpflIP für Mo, Die, Mi, Do + Sa (5 Tage) bei

**Zusammenrechnung** ansonsten bei

**Tagesbetrachtung** nur: Die, Mi und Do (3 Tage)!

59

59

S. 62

Reisekosten

## Verpflegungsmehraufwendungen

### > Mehrtägige Auswärtstätigkeit

(mit Übernachtung)

- Pb von je 14 € für den An- und Abreisetag
- Pb von 28 € für „ganze“ Tage

60

60

## Begriff Übernachtung bei mehrtägiger Auswärtstätigkeit

### Beispiel:

A verlässt am Sonntag um 23:40 Uhr seine Wohnung in Dresden, um mit dem Zug zu einer Auswärtstätigkeit nach Berlin zu reisen. A kommt in der Tagungsstätte in B am Montag um 6:00 Uhr an. Dort trifft er noch ein paar Vorbereitungen bis das Dienstgeschäft um 8:00 Uhr beginnt. Der Geschäftstermin endet gegen 12:00 Uhr. Um 19:00 Uhr erreicht A wieder seine Wohnung in Dresden.

### Lösung:

An die Übernachtung sind keine erhöhten Anforderungen zu stellen, d. h. auch die Übernachtung im Zug reicht für die Inanspruchnahme der Verpflegungsmehraufwendungen für einen An- und Abreisetag aus.

**Sonntag** = Anreisetag, Verpflegungspauschale 14 €

**Montag** = Abreisetag, Verpflegungspauschale 14 €

61

61

Beispiel zu  
Verpflegungsmehraufwendungen

S. 63

## Reisekosten

### Mehrtägige Dienstreise

Tag	Anmerkungen	Anspruch auf Verpflegungspauschalen
1. Tag	Abfahrt 18.00 Uhr mit Übernachtung vor Ort	14 €
2. Tag	Rückkehr 14.00 Uhr	14 €

62

62



Beispiel zu  
Verpflegungsmehraufwendungen

S. 63

**Reisekosten**

### Mehrtägige Dienstreise

Tag	Anmerkungen	Anspruch auf Verpflegungspauschalen
Mo	Abfahrt 8.00 Uhr	14 € (Anreisetag)
Die bis Do	24 Stunden Abwesenheit mit Übernachtung vor Ort	jew. 28 €
Fr	Rückkehr 12.00 Uhr	14 € (Abreisetag)

63

63

Beispiel zu  
Verpflegungsmehraufwendungen

S. 63

**Reisekosten**

### Mehrtägige Dienstreise

Tag	Anmerkungen	Anspruch auf Verpflegungspauschalen
1. Tag	Abfahrt 17.00 Uhr mit Übernachtung vor Ort	14 €
2. Tag	24 Stunden Abwesenheit ohne weitere Übernachtung vor Ort, unmittelbare Rückkehr nach Abschluss der Dienstgeschäfte	28 €
3. Tag	Rückkehr 1.00 Uhr	14 € (2. Übernachtung nicht erforderlich)

64

64

Beispiel zu  
Verpflegungsmehraufwendungen

## Reisekosten

S. 64

**Anspruch bei gleichzeitigem An- und Abfahrtstag  
bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten**

Tag	Anmerkungen	Anspruch auf Verpflegungs- pauschalen
Mitt- woch	Rückkehr nach einer dreitägigen Auswärtstätigkeit mit 2 Übernachtungen um 11.00 Uhr; Beginn einer weiteren mehrtägigen Auswärtstätigkeit um 18.00 Uhr	insgesamt (nur) 14 €!  (kein Ansatz von 28 €, da ja keine 24stündige Abwesenheit)

65

65

Beispiel zu  
Verpflegungsmehraufwendungen

## Reisekosten

S. 64

**Lenkpause ist keine Übernachtung!**

Tag	Anmerkungen	Anspruch auf Verpflegungs- pauschalen
1. Tag	Lkw-Fahrer L, Abfahrt Montag 17.00 Uhr	14 €*  
2. Tag	Rückkehr Dienstag 5.00 Uhr (insgesamt 2stündige Lenkpause)	

**\*Mitternachtsregelung: 7 Std. +  
5 Std. => Zuordnung Montag!**

66

66

Beispiel zu  
Verpflegungsmehraufwendungen

S. 64

Reisekosten

### Speditionsauslieferungsfahrer mit Übernachtung im Lkw\*

Tag	Anmerkungen	Anspruch auf Verpflegungs- pauschalen
Mo	Abfahrt von zu Hause	14 € *
Die - Do	„unterwegs“	je 28 €*
Fr	Rückkehr zu Hause	14 €*

**\*wegen Übernachtung im Lkw kein Anspruch auf  
Übernachtungspauschalen; unabhängig davon  
aber Anspruch auf Verpflegungspauschalen!**

67

67

S. 65

Unterbrechungsgrund  
ist unbeachtlich!

Reisekosten

### Vereinfachte Berechnung der Dreimonatsfrist bei Verpflegungsmehraufwendungen



**Neubeginn der Frist nach  
einer vierwöchigen Unterbrechung:  
maßgeblich ist allein eine zeitliche Unterbrechung von 4  
Wochen, unabhängig vom Anlass der Unterbrechung!**

68

68

S. 66

Beispiel  
„Krankheitsunterbrechung“

Reisekosten

**Beispiel Mehr als vierwöchige Unterbrechung**

A muss seine Tätigkeit in B wegen Krankheit ab **15.12.2020** unterbrechen. A nimmt Tätigkeit in B am **20.1.2021** wieder auf

Mehr als 4  
Wochen  
Unter-  
brechung!

Folge: Berufliche Tätigkeit in B wurde für mehr als 4 Wochen unterbrochen. ArbG kann für weitere 3 Monate der Tätigkeit in B **Verpflegungspauschalen** stfrei ersetzen!

69

69

S. 66

Beispiel „Urlaubs-  
unterbrechung“

Reisekosten

**Beispiel Mehr als vierwöchige Unterbrechung**

Bauarbeiter B nimmt jedes Jahr den kompletten Monat Juli Urlaub!

Folge:

Jedes Jahr beginnt nach Rückkehr aus dem Urlaub am 1.8. eine **neue Dreimonatsfrist!**

Mehr als 4  
Wochen  
Unter-  
brechung!

70

70

**Beispiel 3-Monats-Frist!**

**Reisekosten**

**K ist zwei Jahre bei  
Auftraggeber A im Einsatz:**  
1.1. bis 30.4. = 2x wöchentlich  
ab 1.5. = 3x wöchentlich  
**Folge:**  
**Ab 1.8. kein Anspruch mehr  
auf VerpfIP!**

S. 67

71

71

**Beispiel 3-Monats-Frist!**

**Reisekosten**

**Prüfer P beginnt am 1.9. eine Prüfung  
im Konzern K für 1 Woche. Danach  
dort Prüfung nur in jeder 4. Woche für  
jeweils einen Tag.**  
**Folge:**  
**3-M-Frist beginnt am 1.9. und endet  
am 30.11.; keine ausreichende  
Unterbrechung von vier Wochen!**

S. 67

72

72

### Beispiel 3-Monats-Frist!

Reisekosten

S. 67

#### (Kein) Fristneubeginn beim selben Auftraggeber

Unternehmensberater U ist für 2 Monate beim Kunden K. Danach dort weiterer Einsatz, weil ArbG und Auftraggeber ein Anschlussprojekt vereinbaren.

Folge: Nach 3 Monaten kein Anspruch mehr auf VerpflP!

73

73

### Beispiel 3-Monats-Frist!

Reisekosten

S. 68

#### Fristneubeginn bei unterschiedlichen Auftraggebern

Unternehmensberater U wird vom 1.1. zunächst für drei Monate für **Kunde A im EG** und anschließend für **Kunde B im 3. OG** tätig.

Folge: Nach 3 Monaten Neubeginn 3-M-Frist, da unterschiedliche Auftraggeber!

74

74

## Beispiel 3-Monats-Frist!

## Reisekosten

S. 68

### Außendienstmitarbeiter

A aus Köln hat seine 1. Tätigkeitsstätte in der BetrStätte des ArbG in Frankfurt (Zuordnung, 1x mtl. Besprechung). Arbeitstäglich fährt er zunächst zur Filiale in Köln, Vorbereitung für Außendienst. Nachmittags noch einmal ca. 1,5 Bürostunden in Filiale in Köln.

Folge: Nach 3 Monaten zählt Abwesenheit von Wohnung und der Filiale in Köln.

Abwandlung: A sucht die Filiale in Köln nur montags und freitags auf; ansonsten Büroarbeit im Home-Office; Rest = Außendienst; Folge: 3-M-Frist beginnt nicht!

75

75

S. 69

## Ausnahmen von der Anwendung der Dreimonatsfrist

## Reisekosten

### Dreimonatsfrist für Verpflegungsmehraufwendungen gilt nicht:

- bei Fahrtätigkeit (z.B. Busfahrer)
- wenn auswärtige Tätigkeitsstätte regelmäßig nur an max. 2 Tagen wöchentlich aufgesucht wird!

**Beispiel**: Der angestellte Architekt A aus Münster betreut ab 1.1.2021 zwei Jahre eine Baustelle in Dortmund. Vor Ort ist er jeden Montag und Freitag für 9 Stunden.

Folge: A hat zwei Jahre Anspruch auf 2 x 14 € pro Woche!

76

76

### Auslandspauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen > BMF v. 3.12.2020 **für 2021!**

Bei Auswärtstätigkeit in verschiedenen (ausländischen) Staaten gilt:

- Bei Anreise jeweils ohne Tätigwerden = VerpfIP für Ort, der vor 24.00 Uhr erreicht wird.
- Bei Abreise ist i.Ü. = VerpfIP des letzten Tätigkeitsortes maßgebend.
- Schließt sich an Rückreisetag eine weitere Auswärtstätigkeit an, ist für diesen Tag nur die höhere VP zu berücksichtigen.

Änderung ab 2021 u.a. für Schweiz;  
Inland weiterhin nur 20 €

77

77

### S. 71 VP bei gleichzeitigem Ab- und Anreisetag > Ansatz nur der jew. höheren (Auslands-)P (BMF 3.12.2020)

#### Beispiel:

I kehrt von mehrtägiger Auswärtstätigkeit in **Straßburg** (An- und Abreisepauschale = **34 €**) zu seiner Wohnung in Leipzig zurück. Nachmittags reist er zu einer weiteren mehrtägigen Auswärtstätigkeit nach **Kopenhagen** weiter (An- und Abreisepauschale = **39 €**); Ankunft dort 23.00 Uhr. Die Übernachtungen – jew. mit Frühstück – wurden vom ArbG gebucht und bezahlt.

Höhere VP für Anreise Kopenhagen	39,00 €
Kürzung - Frühstück 20% v. 58 € (Kopenhagen)	<u>12,60 €</u>
verbleibende Verpflegungspauschale	27,40 €

78

78



S. 71

Auslandsreise Beispiel

Reisekosten

A reist am Montag um 20.00 Uhr von Berlin nach Brüssel, Ankunft Brüssel 2.00 Uhr; Dienstag Brüssel, Mittwoch Weiterreise zu Termin in Amsterdam; Ankunft Amsterdam 14.00 Uhr; dort Tätigkeit bis Donnerstag 13.00 Uhr, Rückreise nach Berlin, Ankunft Berlin Do 22.30 Uhr.

**Mo** Inlands-Abreise-Pauschale (24 Uhr noch Inland)  
**Die** VP für Belgien  
**Mi** VP für Niederlande  
**Do** Abreise-Pauschale für Niederlande

79

79

S. 72

Reisekosten;  
VP bei Rückreise aus Ausland

**Beispiel** Mehrtägige Rückreise aus Spanien

14.8.: Abladen Ware in Spanien, Grenzübertritt Frankreich vor 24.00 Uhr.

15.8.: Fahren durch Frankreich und Belgien; 24.00 Uhr noch in Belgien.

16.8.: Aus Belgien nach Deutschland kommend, 03.00 Uhr Ankunft bei der Firma in Deutschland.

**Lösung:**

14.8.: VP Frankreich (Erreichen zuletzt Frankreich vor 24.00 Uhr)

15.8.: VP Belgien (Erreichen zuletzt Belgien vor 24.00 Uhr)

16.8.: Deutschland vor 24 Uhr erreicht, maßgebend aber VP für letzten Tätigkeitsort im Ausland; Ansatz VP Belgien (Fahrtätigkeit als maßgebende Tätigkeit).

80

80

**Verpflegungsmehraufwand bei wechselnden  
Auswärtstätigkeiten und Nutzung eines  
Dauer-Pensionszimmers**

S. 73

**Wohnort  
in A**

Lt. BFH v. 8.10.2014 VI R  
95/13, BStBl II 2015, 231,  
zählt Abwesenheit von der  
Lebensmittel-  
punktwohnung auch bei  
stetiger Übernachtung in  
derselben auswärtigen  
Unterkunft

**Außendienst-  
bezirk**

**Dauer-  
pensions  
zimmer in  
B**

81

81

**Reisenebenkosten;  
Berufskraftfahrerpauschale**

S. 74/75

**Berufskraftfahrer bei Übernachtung im Kfz**

**Ab 2020 gesetzliche Berufskraftfahrer-  
Pauschale 8 € pro Tag zusätzlich zu  
den Verpflegungspauschalen!**

**Für An- und Abreisetage bzw. bei  
mehr als 24ständiger Abwesenheit**

82

82

S. 75

## Reisenebenkosten; Beispiel Übernachtungspauschale für Berufskraftfahrer

LKW-Fahrer F holt montags morgens seinen LKW ab und ist die ganze Woche (mit Übernachtung im LKW) europaweit unterwegs. Er kommt in der Nacht von Donnerstag auf Freitag regelmäßig um 3.00 Uhr nach Hause, um dann montags wieder im gleichen Rhythmus auf Tour zu gehen.

F hat 2021 wöchentlich Anspruch auf 5 Tage x 8 € = 40 €.

Zusätzlich besteht Anspruch auf die Verpflegungspauschalen:

Montag	14 €	Dienstag	28 €	Mittwoch	28 €
Donnerstag	28 €	Freitag	14 €		

**Abwandlung:** F kommt in der Nacht von Mittwoch auf Donnerstag um 3.00 Uhr zurück. Freitags ist er dann noch einmal für 9 Std. unterwegs. Die Berufskraftfahrerpauschale steht ihm für 4 Tage zu. Freitags hat er keinen Anspruch, da für Freitag nur Anspruch auf die „normale“ VP für eine mehr als 8-stündige Abwesenheit besteht!

83

83

S. 76

Mahlzeitengewährung  
bei Auswärtstätigkeit

Reisekosten

Vereinfachung der stl. Erfassung der vom ArbG zur Vfg. gestellten Mahlzeiten bei einer Auswärtstätigkeit

Arbeitgeberveranlassung der Mahlzeit, wenn er Tag und Ort der Mahlzeitengestellung bestimmt; insbesondere, wenn

- er die Verpflegungskosten im Hinblick auf die beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des ArbN erstattet und
- die Rechnung auf den ArbG ausgestellt ist oder
- es sich um eine Kleinbetragsrechnung i.S.d. §14 UStG i.V.m. § 33 UStDV handelt, die als Beleg zur Buchführung des ArbG vorliegt oder vorgelegen hat und gesichert wurde.

84

84

S. 77

**Mahlzeiten und  
Besteuerungsverzicht**

**Reisekosten**

Vereinfachung der stl. Erfassung der vom ArbG zur Vfg. gestellten Mahlzeiten bei einer Auswärtstätigkeit

**Sachbezugswert  
bei Mahlzeiten  
bis 60 € !**

Mit dem Sachbezugswert bewertete Mahlzeiten sind aber grds. nicht zu besteuern, wenn dem ArbN eine VerpfIPauschale zustehen **würde!**  
**z.B. > 8 Stunden oder  
innerhalb Drei-Monats-Frist**

**Dafür aber  
Kürzung der  
Verpflegungs-  
pauschale!**

85

S. 79

**Beispiel:  
Besteuerungsverzicht**

**Reisekosten**

**Beispiel  
Besteuerungsverzicht bei Anspruch auf VerpfIPb**

ArbN D ist am 2.1. für 9 Stunden auf einer Dienstreise. Im Rahmen der Auswärtstätigkeit wird ihm vom ArbG eine Mittagsmahlzeit gewährt.

**Folge:**

Auf die Versteuerung des gewährten Vorteils (= Mittagsmahlzeit) wird verzichtet, da D eine Verpflegungspauschale zusteht!

86

86

S. 79

**Beispiel  
Kein Besteuerungsverzicht**

**Reisekosten**

**Beispiel Kein Besteuerungsverzicht bei Belohnungessen**

A nimmt im Auftrag seines ArbG an einer eintägigen Podiumsdiskussion mit anschließender Abendveranstaltung teil. Die auf den ArbG ausgestellte Rechnung des Veranstalters hat der ArbG unmittelbar bezahlt. Darin enthalten sind die Kosten für ein Galadinner, das mit 80 € separat ausgewiesen ist. A ist mehr als 8 Std. von seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte abwesend.

**Folge:**

Kosten > 60 € => **Belohnungessen** => **80 € Arbeitslohn!**  
A kann als WK **Verpflegungspauschale 14 €** geltend machen.

87

87

**Wann ist die Mahlzeit noch  
mit dem Sachbezugswert zu versteuern?**

S. 79

**Reisekosten**

**Verbleibender Ansatz der vom ArbG zur Vfg.  
gestellten Mahlzeit mit dem Sachbezugswert  
bei einer Auswärtstätigkeit**

**Voraussetzung:**  
- übliche Mahlzeit  
- kein Anspruch  
auf VerpflPb

**Fälle:**

- Abwesenheit bis 8 Std.  
oder
- Dreimonatsfrist  
überschritten oder
- fehlende Aufzeichnung

88

88

**Aufzeichnungspflicht/  
Bescheinigungspflicht**

**Reisekosten**

S. 81

**R 9.4 Abs. 1 Satz 5 LStR:**

**Die berufliche Veranlassung der Auswärtstätigkeit, die Reisedauer und der Reiseweg sind aufzuzeichnen und anhand geeigneter Unterlagen z.B. Fahrtenbuch, Tankquittungen, Hotelrechnungen, Schriftverkehr, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen!**

R 9.5 Abs. 2 LStR: Erstattung durch den Arbeitgeber

89

89

S. 81

**Aufzeichnungspflicht;  
Bescheinigungspflicht**

**Reisekosten**

**Großbuchstabe „M“!**

**Vom ArbG zur Vfg. gestellte Mahlzeiten  
anlässlich von Auswärtstätigkeiten!**

➤ Bescheinigungspflicht auch, wenn:

- die Besteuerung der üblichen Mahlzeit unterbleiben kann
- der ArbG die Mahlzeit individuell oder pauschal besteuert

➤ Keine Bescheinigungspflicht:

wenn Mahlzeit kein Lohn oder bei Belohnungessen!

„M“-  
Eintragungs-  
pflicht, auch bei  
nur vereinzelter  
Auswärtstätigkeit  
mit Mahzeiten-  
gestellung

**Zeile 20 LSt-Bescheinigung: Steuerfreie  
Verpflegungszuschüsse bei Auswärtstätigkeit**

90

90

### Kürzung der Verpflegungspauschale bei Mahlzeitengewährung und Verzicht auf Besteuerung

**Kürzung: einheitlich 20% der Pauschale bei 24std.  
Abwesenheit für ein Frühstück und je 40% für M/A  
(Inland: 5,60 € F; 11,20 € M/A);  
abzgl. des gezahlten Entgelts (Kürzung der Kürzung);  
Kürzung tagesbezogen und max. bis auf 0 € je Tag**

**Beispiel**  
Verzicht auf Mahlzeitenbesteuerung  
und Kürzung der VerpfIPb

#### Beispiel

ArbN A ist für 9 Stunden auf einer Dienstreise. Im Rahmen der Auswärtstätigkeit wird ihm vom ArbG B eine **Mittagsmahlzeit** gewährt.

#### Folge:

VerpfI.Pauschale	14,00 €
Kürzung (40% v. 28 €) um	<u>11,20 €</u>
verbleibender Anspruch	<b>2,80 €</b>

**Kürzung der  
gesetzlich  
möglichen  
Pauschale  
(= 14 €)**

**Beispiel**  
**Verzicht auf Mahlzeitenversteuerung**  
**und Kürzung der VerpfIPb**

**Reisekosten**  
**S. 85**

**Beispiel**

A ist auf einer dreitägigen Auswärtstätigkeit. ArbG hat für A in einem Hotel zwei Übernachtungen jeweils mit Frühstück sowie am Zwischentag je ein Mittag- und ein Abendessen gebucht und bezahlt. A erhält vom ArbG keine weiteren Reisekostenerstattungen.

**Folge:**

ArbG muss keinen geldwerten Vorteil für die Mahlzeiten versteuern. A kann folgende VerpfIPb geltend machen:

Anreisetag	14,00 Euro (Kürzung: 0,00 €, verbleiben <b>14,00 €</b> )
Abreisetag	14,00 Euro (Kürzung: 5,60 €, verbleiben <b>8,40 €</b> )
Zwischentag	<u>28,00 Euro</u> (Kürzung 28,00 €, verbleiben: 0,00 €)
Gesamt	56,00 Euro
Kürzung	33,60 Euro (2 x 5,60 Euro „F“, 2 x 11,20 Euro „M“/„A“ )
<b>Verbleiben</b>	<b>22,40 Euro.</b>

93

93

**S. 87** **Beispiel**  
**Verzicht auf Mahlzeitenversteuerung**  
**und Kürzung der VerpfIPb**

**Reisekosten**

**Beispiel**

Mitarbeiter M erhält von seinem ArbG am Abreisetag einer dreitägigen Auswärtstätigkeit ein Frühstück und ein Mittagessen.

■ **Folge:**

Anspruch auf Verpflegungspauschale	<b>14,00 €</b>
Kürzung wegen Frühstück 20 % v. 28 € =	5,60 €
Kürzung wegen Mittagessen 40 % v. 28 € =	11,20 €
Kürzungen danach insgesamt	16,80 €
<b>höchstens Kürzung um</b>	<b><u>14,00 €</u></b>
<b>Verpflegungspauschale</b>	<b>0,00 €</b>

**Kürzung kann nicht zu einem Minusbetrag führen!**

94

94



Praxishinweise zur Kürzung:

- Kürzung auch bei niedrigeren Kosten!  
B: Dienstreise 9 Std.; Kauf mittags einer Pizza für 8 €; Erstattung durch ArbG.  
Folge: 14 € abzgl. 11,20 €, verbleiben 2,80 €.  
Besser: ArbG erstattet nicht, verbleiben = 14 € VP
- Kürzung auch bei bloßem Anspruch auf eine Mahlzeit!

95

95

Definition der Mahlzeit (Rz. 74 BMF v. 25.11.2020)

**BMF:** Auch ein vom ArbG zur Verfügung gestellter **Imbiss** (z. B. belegte Brötchen, Kuchen, Obst), der während einer auswärtigen Tätigkeit gereicht wird, **kann eine Mahlzeit sein**, die zur Kürzung der Verpflegungspauschale führt. 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.

Kaffeepause um 15.00 Uhr auch mit  
Kuchen keine Mahlzeit!

96

96

### Beispiel zur Kürzung bei geschäftlich veranlasster Bewirtung

Unternehmer U lädt zum Abendessen: Vertreter  
der Zulieferfirma Z und 2 Mitarbeiter des U

- **Folge für U-Mitarbeiter:** kein Lohn, aber Kürzung, da ArbG-Gestellung!
- **Folge für Z-Mitarbeiter:** kein Lohn und auch keine Kürzung, da keine ArbG-Gestellung!

97

97

### Beispiel zur Kürzung bei geschäftlich veranlasster Bewirtung

Mitarbeiter M einer deutschen Firma nimmt an  
Veranstaltung der italienischen Tochtergesellschaft  
teil; diese trägt sämtl. Kosten wie Hotel, Essen etc.

#### **Folge für M:**

Keine Kürzung, da keine ArbG-Gestellung!

- **Abwandlung:** Die ital. Tochtergesellschaft belastet  
der deutschen Gesellschaft Kosten für M

**Folge:** Kürzung, da ArbG-Gestellung vorliegt!

98

98

**Beispiel:**

ArbN B nimmt an einer vom ArbG gebuchten Fortbildungsveranstaltung teil. B ist 9 Stunden unterwegs. In der Tagungspauschale ist ein Mittagessen für 30 € enthalten. B verzichtet darauf und nimmt in der Mittagspause in einer Pizzeria in der Nähe für 10 € ein Pizza ein, die ihm vom ArbG gegen Vorlage der Rechnung erstattet wird.

Verpflegungspauschale	14,00 €
Kürzung für <u>2</u> zur Vfg. gestellte Mittagessen	<u>11,20 €</u>
Verpflegungspauschale	2,80 €

99

**Beispiel:**

ArbN A nimmt an einer vom ArbG gebuchten Fortbildungsveranstaltung teil (Anreise am Vorabend). A verzichtet auf Frühstück im Hotel, weil um 9.30 Uhr auch ein Frühstück gereicht wird (Wert 15 €). Der ArbG erhebt hierfür eine Zuzahlung von 6 €.

Verpflegungspauschale	14,00 €
Kürzung für (2 x) Frühstück	5,60 €
abzüglich Zuzahlung	- <u>6,00 €</u>
Verbleibende ungekürzte VP	14,00 €

100

### Beispiel 2a :

ArbN A nimmt an einer vom ArbG gebuchten eintägigen Fortbildung von mehr als 8 Std. teil. In der Tagungsgebühr enthalten: Mittagessen von **30 €**. A verzichtet auf die Einnahme und nimmt stattdessen in einem Restaurant in der Nähe ein Mahlzeit zum Preis von **35 €** ein, die ihm vom ArbG gegen Einreichung der Rechnung erstattet wird.

=> Anspruch Pauschale 14 €;

keine Kürzung, da Preis > 60 € ; aber 65 €

stpfl. Lohn; 14 € können nach § 40 Abs. 2 S. 1

Nr. 4 EStG (vom ArbG) pauschal besteuert werden.

101

101

Pauschalierung mit 25 %  
statt individueller Mahlzeitenversteuerung

### Reisekosten

S. 93

Vereinfachung der stl. Erfassung der vom ArbG zur Vfg. gestellten Mahlzeiten bei einer Auswärtstätigkeit

### Pauschalierungsmöglichkeit für Mahlzeiten

**Die mit dem Sachbezugswert bewerteten Mahlzeiten können vom ArbG mit 25 % pauschal besteuert werden, wenn dem ArbN für die auswärtige Tätigkeit keine Verpflegungspauschale zustehen würde (z.B. bei eintägiger Auswärtstätigkeit mit Abwesenheit bis 8 Std. bzw. nach Dreimonatsfrist).**

102

102

„Alte“ Pauschalierung mit 25 %  
für Verpflegungszuschüsse gilt weiter

## Reisekosten

S. 94

**Pauschalbesteuerung von Verpflegungszuschüssen**  
des ArbG, die über die Verpflegungspauschalen hinaus gehen  
( § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG) - **unverändert:**

- **Bis zu 100 % der zustehenden Verpflegungspauschalen mit 25 %**  
(aber nur innerhalb der Dreimonatsfrist!)

100% der ungekürzten Verpflegungspauschalen

**> Keine Pauschalversteuerung bei doppelter Haushaltsführung**

103

103

Beispiel Pauschalierung mit 25 % für  
Verpflegungszuschüsse nach  
§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG

## Reisekosten

S. 95

**Beispiel Keine Anwendung der Kürzungsregelung**

ArbN A erhält anlässlich einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheitsdauer von 9 Std. vom ArbG neben einem üblichen Mittagessen noch eine VP von 15 €.

Steuerfrei sind:

Verpflegungspauschale	14,00 €	<b>15,00 € abzgl.</b>
Kürzung wegen Mittagessen	<u>11,20 €</u>	<b>2,80 € stfrei =</b>
verbleiben stfrei	2,80 €	<b>12,20 € stpfl.</b>

Der stpfl. Teil = 12,20 € (15 € abzüglich 2,80 €) kann vom ArbG im vollen Umfang von **12,20 € mit 25 % pauschal besteuert** werden und nicht nur in Höhe von 2,80 €, da er 100 % der vollen Verpflegungspauschale (14 €) ohne Kürzung um die Mahlzeitengestellung nicht übersteigt!

**Grenze zur indiv. Stpfl. = 16,80 €**

104

104

Beispiel Pauschalierung mit 25 % für  
Verpflegungszuschüsse nach  
§ 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG

**Reisekosten**  
S. 95

**Beispiel: 24Std. Abwesenheit, ArbG gewährt Frühstück  
und zahlt 56 € als VP;  
erforderliche Kürzung der 28 € um 5,60 € für Frühstück  
ist für die Pauschalierung unerheblich!**

<b>Abrechnung:</b>	gezahlt 56 € abzüglich stfrei 22,40 € (28 € - 5,60 €), => verbleiben stpfl. 33,60 €; davon sind 28 € pauschalierungsfähig; Rest 5,60 € individuell stpfl.
--------------------	---

**Grenze zur indiv. Stpfl.: 28 € + 22,40 € = 50,40 €**

105

105

Beispiel Pauschalierung mit 25 % für  
Verpflegungszuschüsse nach  
§ 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 EStG

**Reisekosten**  
S. 95

**Beispiel: Eintägige Dienstreise mit Abwesenheit 15  
Stunden, ArbG zahlt VP von 30 €, am Reisetag werden  
Mittag- und Abendessen gewährt**

<b>Richtige Abrechnung:</b>	gezahlt 30 € abzüglich stfrei 0 € (14 € Kürzung um 22,40 €), aber kein Minusbetrag verbleiben stpfl. 30 €, davon sind 14 € pauschalierungsfähig Rest individuell stpfl. = 16 €
---------------------------------	---

**Grenze zur indiv. Stpfl.: 14 € + 0 € = 14 €**

106

106

**Notwendige Mehraufwendungen für Unterkunft**

**Reisekosten**

S. 98/99

- ▶ Am **Lebensmittelpunkt** muss eine **(andere) Wohnung** vorhanden sein;  
**Zimmer im Haushalt der Eltern reicht!**
- ▶ Unterkunft am auswärtigen Tätigkeitsort darf **nicht einzige Unterkunft/Wohnung** sein (**sonst fehlender Mehraufwand**)
- ▶ **Kostenbeschränkung**  
z.B. bei Mitnahme Ehegatte oder gemeinsamer Unterbringung mit Kollegen

**1.000 €-Grenze bei Familienmitnahme in auswärtige Inlands-Wohnung! Wenn > 1.000 € => 60qm-Betrachtung!**

107

107

**Notwendige Mehraufwendungen für Unterkunft**

**Reisekosten**

S. 100

**Kostenbeschränkung bei Familienmitnahme**

**Lt. BFH = Sonderberechnung bei Auslands-Wohnung statt 60 qm-Betrachtung!**

**Beispiel:** A wird für drei Jahre nach Frankreich entsandt. Seine Frau und die beiden Kinder kommen mit. Die Wohnung in Deutschland wird beibehalten. Die Mietwohnung in Frankreich hat 120 qm für mtl. 1.800 € (Kj. = 21.600 €).

**Berechnung 1:**

Ortsübliche Miete für 60qm-Wohnung mtl. 700 € x 12 = **8.400 €**.

**Berechnung 2:**

Pro-Kopf-Aufwand 21.600 € : 4 Personen = 5.400 € + pauschaler Sockelbetrag: 21.600 € x 20% = 4.320 € => **9.720 €**

108

108

### Unterkunftskosten bei Auswärtstätigkeit

#### Beschränkung der Höhe nach bei längerfristiger Auswärtstätigkeit (> 48 Monate) auf 1.000 €

- ▶ Für 48-Monatsfrist ist keine Prognose maßgebend, sondern der **tatsächliche Zeitablauf**
- ▶ Beginn der Frist ist vom ArbG zu dokumentieren
- ▶ 6-monatige Unterbrechung führt zum **Neubeginn** der 48-Monatsfrist (Grund ist unerheblich)
- ▶ Berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte nur, wenn dieselbe auswärtige Tätigkeitsstätte **regelmäßig an 3 oder mehr Tagen wöchentlich** aufgesucht werden soll

### Beispiel Auswärtstätigkeit: 15.7.17 - 31.12.22

A hat seine Tätigkeit am **15.7.2017** an einer auswärtigen Tätigkeitsstätte aufgenommen und soll dort bis zum **31.12.2022** tätig sein.

#### Folge:

48-Monatsfrist beginnt am 16.7.2017 und endet mit Ablauf des 15.7.2021.

Begrenzung der Übernachtungskosten erst **ab dem ersten vollen Kalendermonat**, der auf den Monat folgt, in dem die 48-Monatsfrist endet. > **d.h. ab August 2021.**

**Ablauf 48-Monats-Frist im Juli 2021;  
Begrenzung  
ab 1.8.2021**



**Beispiel Neubeginn  
48-Monatsfrist bei  
Unterkunftskosten**

**Reisekosten**  
S. 102

**Abwandlung Unterbrechung um mehr als 6 Monate**

**Auswärtseinsatz grds. vom 15.7.2017 – 31.12.2022:**

A wird vom 15.3.2021 bis 3.10.2021 wegen eines personellen Engpasses ausschließlich am Stammsitz der Firma tätig. Ab 4.10.2021 kehrt er zu der vorherigen auswärtigen Tätigkeitsstätte zurück.

**Unterbrechung 15.3. – 3.10  
=> 6 Monate, bei Rückkehr  
an Auswärtseinsatz  
Neubeginn 48-Monatsfrist**

**Folge:**

Die längerfristige Auswärtstätigkeit wurde **länger als sechs Monate unterbrochen**. Übernachtungskosten sind ab 4.10.2021 für die nächsten 48 Monate (bis 3.10.2025) wieder zu berücksichtigen.

111

111

**Beispiel Ablauf 48-Monatsfrist  
bei Unterkunftskosten**

**Reisekosten**  
S. 102

**Beispiel 3 x wö. Auswärtstätigkeit**

A aus Bremen ist in der sich an seinem Wohnort befindlichen ersten Tätigkeitsstätte an zwei Tagen in der Woche tätig. An den anderen drei Tagen betreut er aufgrund arbeitsrechtlicher Festlegungen eine **200 km entfernte Filiale in Hannover**. Dort übernachtet er regelmäßig zweimal wöchentlich.

nur 2 Tage Auswärtstätigkeit  
wäre unschädlich

**Folge:** Da A längerfristig infolge seiner beruflichen Tätigkeit **an drei Tagen** in der Woche auswärts tätig wird und dort übernachtet, können die ihm tatsächlich entstehenden Übernachtungskosten **nach 48 Monaten nur noch bis 1.000 €** mtl. geltend gemacht oder stfrei erstattet werden.

112

112

### Unterkunftskosten bei Auswärtstätigkeit

- Notwendige Mehraufwendungen der beruflich veranlassten Übernachtung:
  - **tatsächliche Kosten der Unterkunft** (keine Einschränkungen bzgl. Hotel etc.)
  - ohne Einzelnachweise  
**stfreie Erstattung** mit Pb (Inland 20 €)
  - **WK-Abzug** nur mit **Einzelnachweis**

113

113

### Auswärtstätigkeit 2021 auf einen Blick

Kostenart	berücksichtigungsfähig:
Fahrtkosten	Tatsächliche Aufwendungen oder km-Pauschale (0,30 €/km bei Pkw)
Verpflegung	Für 3 Monate pauschale (Inland = 14 € oder 28 €) Verpflegungsmehraufwendungen Sonderfall: Aufsuchen der auswärtigen Tätigkeitsstätte nur an ein bis zwei Tagen/Woche
Übernachtung	20 € pro Übernachtung im Inland steuerfrei; WK-Abzug nur tatsächliche Kosten; nach 48 Monaten Kappung in Inlandsfällen auf 1.000 € monatlich; Ausland: Besondere Pauschalen

Auslands-Pb 2021:  
BMF v. 3.12.2020

bei Berufskraftfahrern  
mit Übernachtung in Koje >  
keine Üb-Pauschale,  
ab 2020 8 € täglich  
als Nebenkostenpauschale

114

114

Erste Betriebsstätte  
gem. BMF-Schreiben

## Exkurs Reisekosten; Betrieblicher Bereich / Gewinnermittlung

S. 105

- **Betriebsstätte = von der Wohnung getrennte, dauerhafte Tätigkeitsstätte**
- **ortsfeste betriebliche Einrichtung**
- **des Stpfl., des Auftraggebers oder eines Dritten**
- **an der oder von der aus die stl. relevante Tätigkeit dauerhaft ausgeübt wird.**

115

115

S. 105

Erste Betriebsstätte bei  
mehreren Betriebsstätten

## Reisekosten; Gewinnermittlung

### „Erste Betriebsstätte“

#### Stpfl. soll dauerhaft

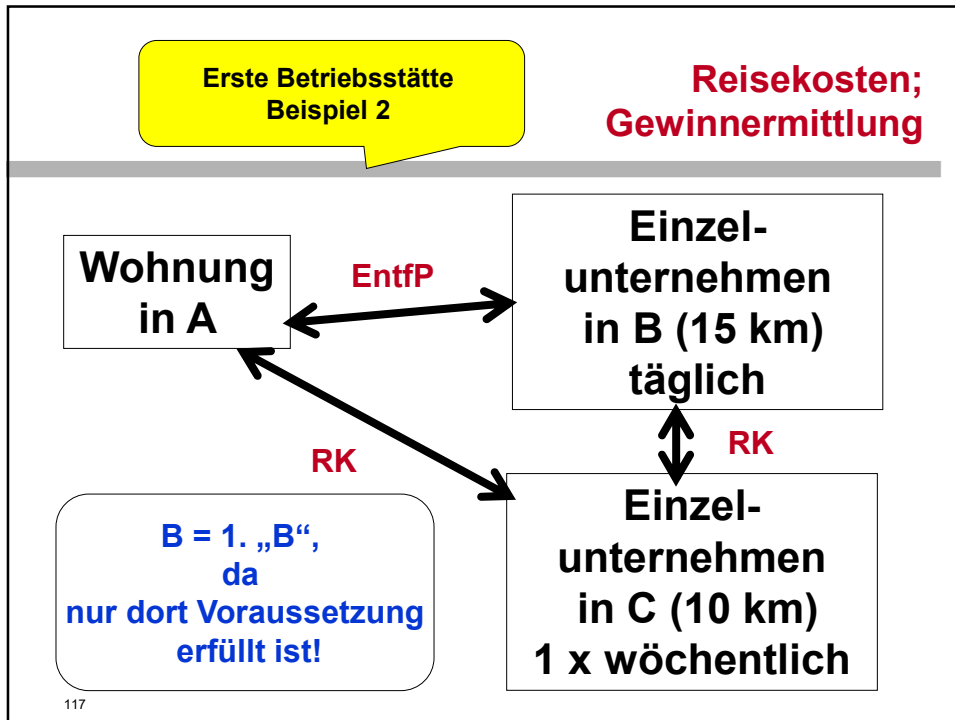
- **mind. 2 volle Tage je Arbeitswoche** oder
- **mind. 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit**  
oder
- **typischerweise arbeitstäglich**

#### an mehreren Betriebsstätten tätig werden!

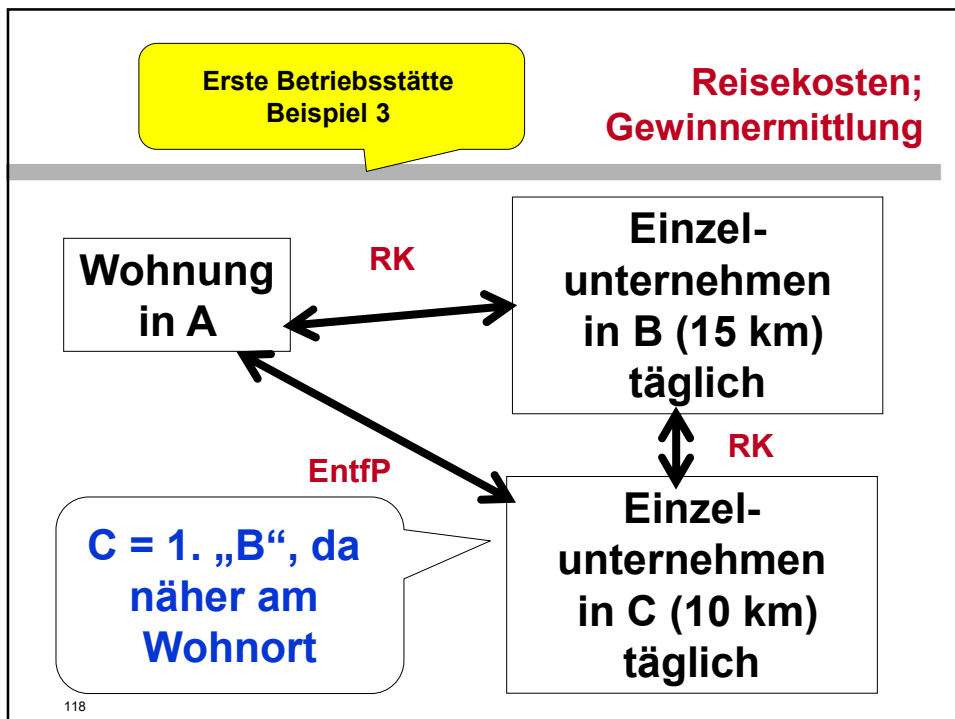
- > **Maßgebend ist die räumlichen Nähe zur Wohnung des Stpfl!**

116

116

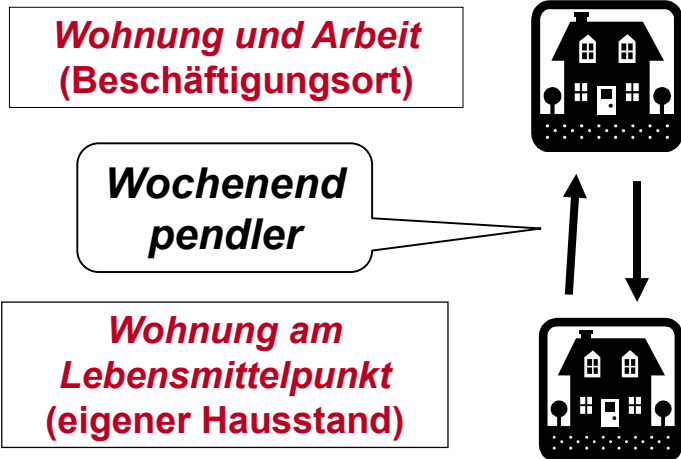


117



118

## Gestaltungsmöglichkeiten bei einer doppelten Haushaltsführung



119

119

## Doppelte Haushaltsführung

**Eigener Hausstand am Lebensmittelpunktwohnort erfordert** (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG)  
(ggf. auch Mehrgenerationenhaushalt):

- das Innehaben einer Wohnung aus eigenem Recht bzw. aus einem gemeinsamen oder abgeleiteten Recht z.B. als Ehegatte sowie Mitbewohner und
- eine **finanzielle Beteiligung** an den Kosten der Lebensführung (lt. BMF: mind. 10% der mtl. regelmäßig anfallenden lfd. Kosten, z.B. Miete, NK, Lebensmittel > kann bei StKI III, IV oder V unterstellt werden!)



**Wochenend-  
pendler**

FG Niedersachsen v.  
18.9.2019 9 K 209/18:  
Revision VI R 39/19!

FG Ms 7.10.2020 – 13 K 1756/18 E  
FG D'dorf 28.5.2020 – 9 K 719/17 E

120

120

## Doppelte Haushaltsführung: Wegzugsfälle begünstigt

Wegverlegung des  
Lebensmittel-  
punkts muss vor-  
aussichtlich **auf  
Dauer** erfolgen

### WK-Abzug auch in Wegzugsfällen

z.B. Umzug zur Freundin oder  
zu Eltern

**Problem: Wurde ggf.  
Lebensmittelpunkt  
mitverlegt an  
Beschäftigungsort?**

### Beispiel

Wohnung und  
Arbeit in Berlin

Jetzt: „2.“  
Wohnsitz



Wochenend  
pendler



Umzug zur Freundin  
in Münster

Jetzt:  
Lebensmittelpunkt

Ausreichende  
finanzielle Beteiligung  
ist erforderlich!

121

121

## Doppelte Haushaltsführung: Beginn der doppelten Haushaltsführung

Doppelte Haushaltsführung setzt nicht voraus, dass die Hauptwohnung außerhalb des Beschäftigungsortes bereits bei Bezug der Unterkunft am Beschäftigungsort vorhanden war!

### Beispiel:

A wohnt bei Eltern in Münster. Nach dem Studium nimmt A am 1.1.2021 einen Job in Köln an. Am Wochenende kommt er nach Hause (Zimmer im Haus der Eltern ohne finanzielle Beteiligung). Am 1.7.2021 zieht er in eine eigene Wohnung in Münster.

**Lösung: Ab 1.7.2021 liegt eine  
doppelte Haushaltsführung vor!**

122

122

**S. 112 Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung;  
BMF-Schreiben 25.11.2020**

**Erforderliches Auseinanderfallen:**  
**Hauptwohnung und Ort der ersten Tätigkeitsstätte!**  
> Nicht erfüllt, wenn Fahrzeit zwischen Hauptwohnung und erster „T“ bis zu 1 Stunde beträgt.

**Vereinfachungsregel: Auseinanderfallen kann unterstellt werden bei Entfernung > 50 km!**

**Weitere Voraussetzung:**

**Zweitwohnung noch am Ort der ersten „T“ belegen!**  
- Strecke zw. Zweitwohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt nicht mehr als **50 km!**  
- wenn mehr als 50 km Entfernung => Prüfung, ob erste „T“ in zumutbarer Weise täglich erreicht werden kann (Fahrzeit bis zu einer Stunde pro Wegstrecke)

123

**Berufliche Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung; BMF-Schreiben 2020**

**Berufliche Veranlassung** z.B. bei wesentlicher Verkürzung der Fahrtstrecke zur ersten „T“ durch Beziehen der Zweitwohnung!

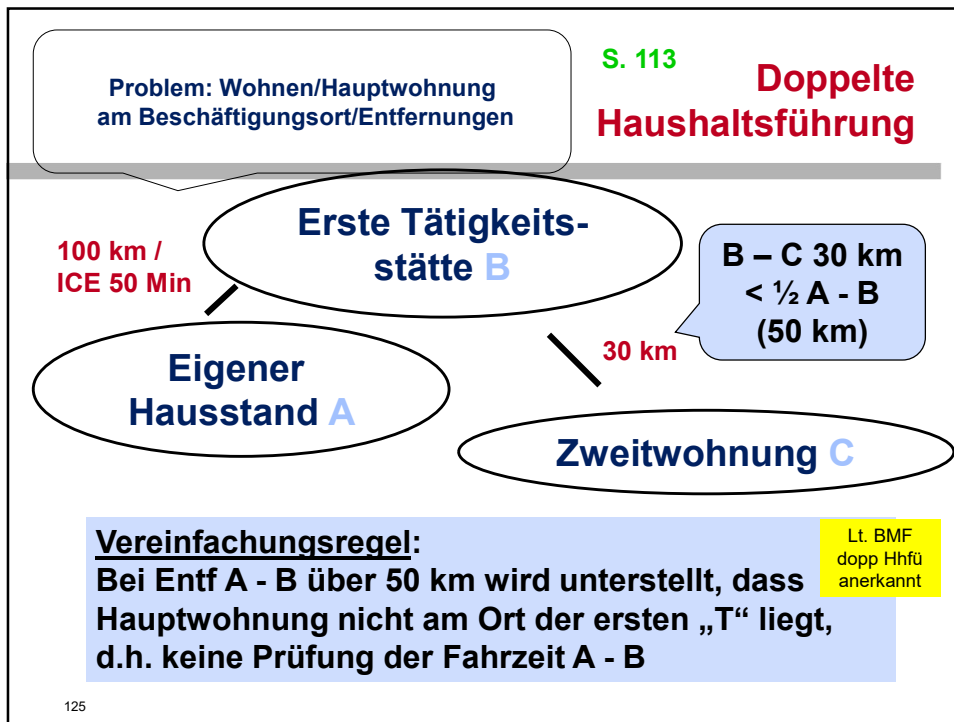
Erfüllt, wenn die kürzeste Straßenverbindung zwischen Zweitwohnung und erster „T“ nicht mehr als die Hälfte der Strecke zw. Hauptwohnung und erster „T“ beträgt



wenn die Fahrzeit zur ersten „T“ halbiert wird.

124

124

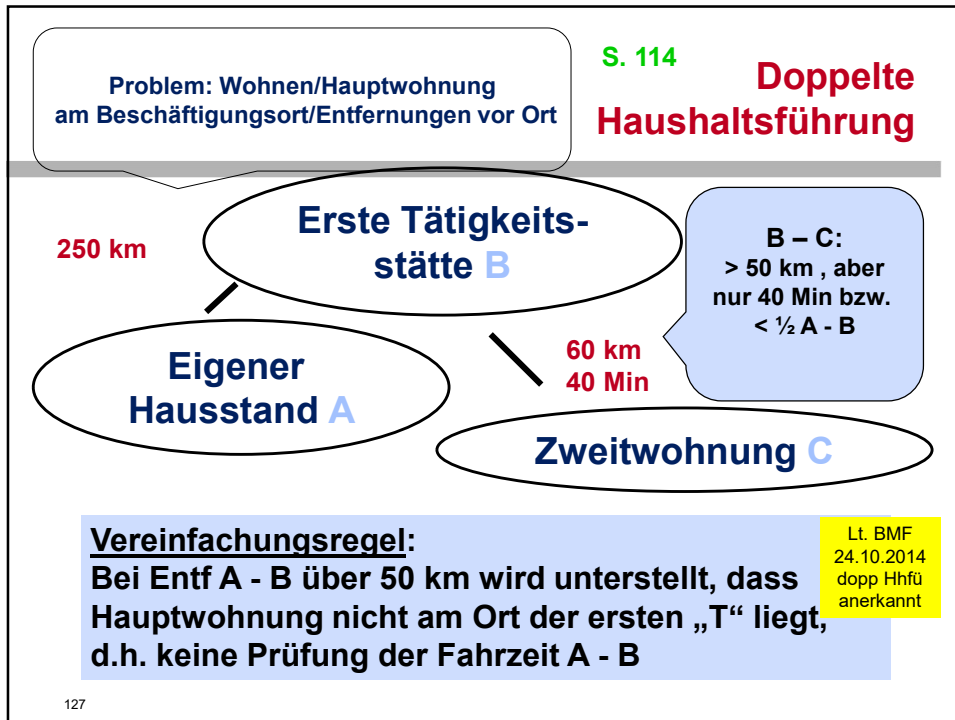


125

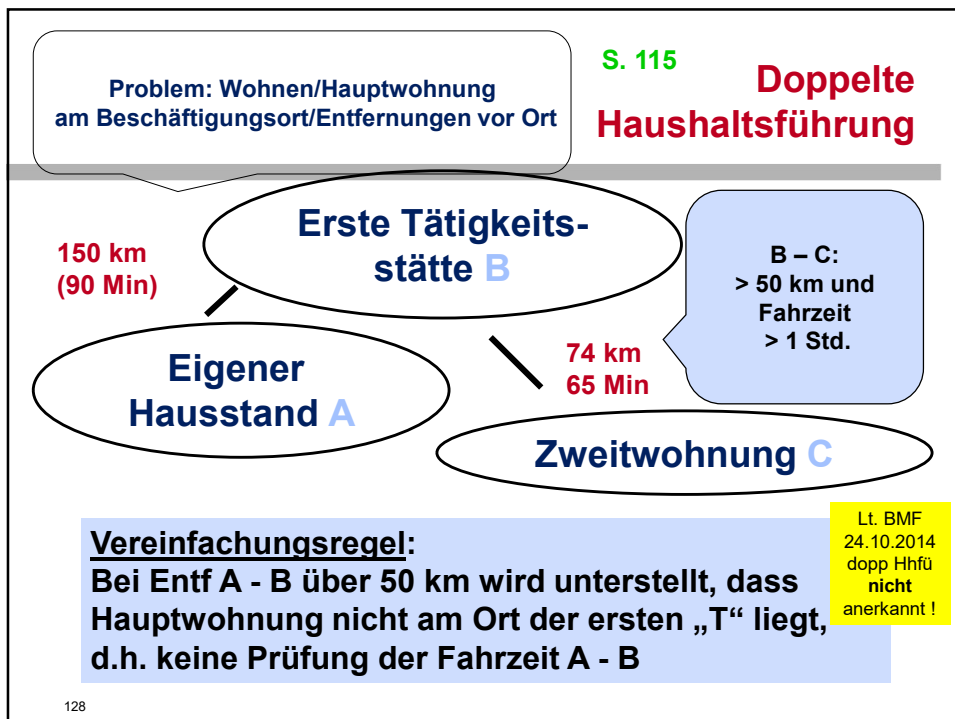


126





127



128

- **Inland: Ansatz des tatsächlichen Aufwands, höchstens 1.000 € mtl. statt 60 qm-Grenze**
  - Übertragung bei Mieterhöhung (Kj. bezogen)
  - Doppelter Höchstbetrag bei Ehegatten
  - Beschränkung gilt für Miete incl. NK, Zinsen und AfA (ohne **Einrichtungsgegenstände** und Arbeitsmittel)
  - Maklerkosten/Umzugskosten weiter separat
- Unterkunftskosten im **Ausland (60qm-Betrachtung)**
- **stfrei**: pauschal Inland 20 €, nach 3 Mon. 5

129

129

Beispiel: Höhe der  
Unterkunftskosten  
bei Ehegatten

**Beispiel 1.100 € Gesamtkosten bei Ehegatten**

Beiderseits berufstätige Ehegatten bewohnen an ihrem Beschäftigungsort in M gemeinsam eine möblierte Unterkunft. Ihren Hausstand sowie ihren Lebensmittelpunkt haben die Eheleute nachweislich im eigenen EFH in B. Aufwand für Zweitwohnung = **1.100 € mtl.** wird von beiden Ehegatten zu gleichen Anteilen gezahlt.

**Folge:****Ansatz je Ehegatte = 550 €!**

130

130

**S. 117** **Beispiel: Höhe der Unterkunftskosten** **Doppelte Haushaltsführung**

**Beispiel Verrechnung bei Mieterhöhungen**

Aufwand für Unterkunft (Miete, inkl. NK und evtl. AfA für notwendige Einrichtungsgegenstände) bis 30.6. = **mtl. 990 €**.  
**Ab 1.7. Mieterhöhung um 20 €, d.h. ab 1.7. = mtl. 1.010 €!**

**Folge:**

Es ist zulässig, die übersteigenden Aufwendungen mit dem nicht aufgebrauchten Höchstbetrag der Monate Januar - Juni zu verrechnen! Kj-Betrachtung!

131

131

**S. 119** **Anwendung Bewertungsabschlag bei  
 Gestellung von Wohnung durch ArbG im  
 Rahmen der doppelten Haushaltsführung**

**Beispiel:**

Einem Arbeitnehmer wird eine Wohnung i. R. einer doppelten Haushaltsführung überlassen. Die ortsübliche Miete beträgt 1.225 € zzgl. 200 € Nebenkosten = 1.425 €, die Wohnfläche beträgt 120 qm.

1.	Monatlicher Mietwert	1.225 €	
	Umlagefähige Nebenkosten	200 €	1.425,00 €
2.	Abzgl. Bewertungsabschlag 1/3		- 475,00 €
3.	Abzgl. Zahlung Arbeitnehmer		- 0,00 €
4.	= verbleibender geldwerter Vorteil, <b>steuerfrei</b> , da ≤ 1.000 €		950,00 €

132

132

## Doppelte Haushaltsführung; Familienheimfahrten

S. 120

### Fahrtkosten bei Familienheimfahrten

#### Entfernungspauschale:

- > 0,30 € je Entfernungskilometer pro Woche  
**(0,35 € ab dem 21. km für 2021)**
- > keine Kappung auf 4.500 € wie bei der „normalen“ Entfernungspauschale
- > bei Firmenwagennutzung keine Berücksichtigung des Aufwands!

133

133

## Entfernungspauschale 2021; höherer steuerfreier Betrag i.R.d. doppelten Haushaltsführung

S. 122

#### Beispiel

L wohnt in Münster. Er hat seine Arbeitsstelle in Hamburg. Er fährt mit seinem Pkw montags morgens nach Hamburg und kehrt freitags wieder zurück nach Münster zu seiner Familie. In Hamburg nutzt er in der Woche ein angemietetes Appartement. Die Entfernung beträgt 300 Kilometer.

Für die wöchentlichen (insgesamt) 45 Heimfahrten kann W 2021 folgende EntfP in Anspruch nehmen:

45 x 20 km x 0,30 € = 270 €  
+ 45 x 280 km x 0,35 € = 4.410 €, Summe 4.680 €.

2021 um 630 €  
höhere Erstattung!

Der ArbG kann L 2021 bis zu 4.680 € stfrei als Fahrtkostenersatz erstatten; 2020 konnten nur 4.050 € erstattet werden.

134

134

S. 123f.

## Verpflegungsmehraufwand

## Doppelte Haushaltsführung

### Auch in Wegzugsfällen

Dauer der Abwesenheit von der Lebensmittelpunktwohnung	Pauschbetrag
24 Stunden	28 Euro
für den An- und Abreisetag, wenn der ArbN an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Lebensmittelpunktwohnung übernachtet (ohne Prüfung einer Mindestabwesenheitszeit)	jeweils 14 Euro

**Neubeginn der Dreimonatsfrist (§ 9 Abs. 4a Satz 12 EStG):** Allein eine vierwöchige Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist. Ein Wechsel der am Beschäftigungsort genutzten Zweitwohnung ist nicht erforderlich. Ausreichend ist z.B. die vierwöchige Abwesenheit von der Tätigkeitsstätte wegen Urlaub, Krankheit oder einer Auswärtstätigkeit!

135

S. 126

## Doppelte Haushaltsführung

### Arbeitgebererstattung

ArbG kann das Vorliegen eines eigenen Hausstands, an dem sie sich auch finanziell beteiligen, unterstellen bei Steuerklasse III, IV und V!

In übrigen Fällen reicht die schriftliche Erklärung des ArbN über vorhandenen eigenen Hausstand nebst finanzieller Beteiligung.



**Wochenendpendler**



136

136

## Doppelte Haushaltsführung; Arbeitnehmerwahlrecht

Beispiel: ArbN A aus Köln hat eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung (erste Tätigkeitsstätte in Bremen) und fährt jeden Mittwoch und Freitag nach Hause (jeweils 300 Entfernungskm x 46 Wochen).

Die Fahrtkosten hat der ArbG für eine Familienheimfahrt wöchentlich in Höhe der EntfP zutreffend steuerfrei erstattet. Der steuerfreie Sachbezug aus der steuerfreien, verbilligten Zurverfügungstellung einer Zweitwohnung am Beschäftigungsort beträgt monatlich 250 €.

A übt sein Wahlrecht in der ESt-Erklärung 2020 zugunsten von Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte aus. Die abziehbaren WK ermitteln sich wie folgt:

Mittwochsheimfahrt: 46 Wochen à 300 km x 0,30 €	= 4 140 €
abzüglich steuerfreier Sachbezug für die Zweitwohnung am Beschäftigungsort (250 € mtl. x 12 Monate)	<u>3 000 €</u>
Verbleibende (zusätzliche) Werbungskosten	1 140 €

137

137

## Doppelte Haushaltsführung; Übersicht

Kostenart	anzusetzen	Besonderheiten
<b>Fahrtkosten</b>	Wöchentliche Heimfahrt mit Entfernungspauschale 0,30 € je Entf-km (ab 2021 0,35 € ab 21. km)	keine Kappung auf 4.500 € <span style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; padding: 2px; font-size: small;">umgekehrte Besuchs-fahrten möglich</span>
<b>Verpflegungsmehraufwendungen</b>	drei Monate <b>14 €, 28 €</b> tgl. <span style="background-color: yellow; padding: 2px;">Vierwöchige Unterbrechung der Tätigkeit =&gt; Neubeginn!</span>	je nach Dauer der Abwesenheit von der <b>Mittelpunktwohnung</b> bzw. An-/Abreisetag
<b>Übernachungskosten</b> <span style="background-color: orange; padding: 2px;">Auch im Hotel!</span>	<b>WK:</b> Bei Inlands- und auch bei Auslandsaufenthalt nur tatsächliche Kosten! <b>Steuerfreiheit:</b> Pb – Inland 3 Monate 20 €, danach 5 € <span style="background-color: yellow; padding: 2px;">Vorfalligkeitsentschädigung bei Verkauf der Zweitwohnung nach Ende der DHF = nicht begünstigt! BFH 3.4.2019 VI R 15/17 <b>anders:</b> bei Umfinanzierung und Fortführung der DHF!</span>	<b>Inland: 1.000 € mtl. zzgl. Einrichtungsgegenstände und Hausrat!</b> BFH v. 4.4.2019 VI R 18/17 <span style="border: 1px solid red; padding: 2px; font-size: small;">Bewertungsabschlag wird berücksichtigt</span>
<span style="background-color: yellow; padding: 2px;">Vorhalten einer Wohnung WK ablehnend = BFH 23.10.2019 VI R 1/18, anders: FG Ms 12.6.2019 nach Ende der DHF</span>		<b>Ausstattung /Einrichtung bis 5.000 € = notw. Mehraufwendungen! Stellplatz umstritten!</b>

138

138

S. 129

**Zusammenfassung der Reisekostabrechnungen;  
Vereinfachungsregeln**

- Zur Ermittlung der steuerfreien Leistungen für Reisekosten dürfen die einzelnen **Aufwendungsarten** zusammengefasst werden.
- Die Leistungen sind stfrei, soweit sie die **Höhe der zulässigen steuerfreien Leistungen** nicht übersteigen.
- Mehrere Reisen können **zusammengefasst** werden.
- Sinngemäße Anwendung auch bei einer doppelten Haushaltsführung.

139

139

S. 129

**Reisekosten;  
Zusammenfassung der Reisekostenarten**

**Beispiel:**

A erhält wegen einer Auswärtstätigkeit von Montag 11.00 Uhr bis Mittwoch 20.00 Uhr mit kostenloser Übernachtung mit Frühstück lediglich pauschalen Fahrtkostenersatz von **250 €**; Fahrtstrecke mit eigenem Pkw = 500 km.

**Steuerfrei sind:**

- Fahrtkostenvergütung (500 km x 0,30 € =) 150,00 €  
- Verpflegungspauschalen:  
14 € + 22,40 € (28 € - 5,60 €) + 8,40 € (14 € - 5,60 €) = 44,80 €  
insgesamt stfrei **194,80 €**

Mehrbetrag von **55,20 €** (250 € - 194,80 €) kann in voller Höhe pauschal mit **25 %** versteuert werden! Grenzbetrag: 56 € (14 € + 28 € + 14 €)

140

140

**Beispiel:**

M nimmt 2021 an auswärtigem Seminar mit Mittagessen teil; Dauer 7,5 Std., Anspruch auf Fahrtkostenerstattung  
 $120 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 36 \text{ €}$

**Steuerpflichtig:** 3,47 € Sachbezugswert für Mittagessen

**Alternative 1:** 25% Pauschalsteuer auf 3,47 €

**Alternative 2:** Auszahlungsbetrag 36 € mindern um 3,47 €, d.h. Bezahlung des Essens; Versteuerung entfällt!

**Beispiel:**

M ist **6 Monate** an auswärtiger Einsatzstelle tägl. länger als 8 Std. tätig (110 Arbeitstage).

Betrieblicher Anspruch 6 Mon. auf **tägl. VerpflP. 7 €** = 770 €.

**Eigentlich stpfl:** 1. – 3. Monat = 0 €, da Zahlbetrag unter möglichen 14 € liegt; **ab dem 4. Monat stpfl. = täglich 7 €**

**Tipp:** Reisekostenantrag für 6 Monate zusammengefasst!

**Folge: Nicht ausgeschöpfter Betrag wird übertragen:**

**steuerfreies Volumen** = 770 € (55 Tage x 14 €)

**gezahlt für die 6 Monate = 770 €**

Differenz: **0 €**



Erste Tätigkeitsstätte führt  
zur Firmenwagenbesteuerung

**Beispiel**

Außendienstmitarbeiter mit Firmenwagen/Zuordnung zur Firma

Außendienstmitarbeiter A kommt freitags in die Hauptstelle des ArbG, der er auch zugeordnet ist (Firmenwagennutzung).

**Folge:**

=> Für Fahrt zur Hauptstelle = Ansatz EntfP und damit Firmenwagennutzungsvorteil!

143

143

**Methode 1**

**Pauschal:**  
+ 0,03 % v. Listenpreis  
x km für Fahrten:  
Wohnung – 1. TätSt

**Methode 2**

**Einzelbewertung:**  
Kostennachweis –  
Fahrtenbuch-  
Methode

**Methode 3**

**Pauschale Einzelbewertung** der tatsächlichen Fahrten  
mit 0,002% des Listenpreises je Entfernungs-km

**Pflichtanwendung bereits ab 2019 auf Verlangen des ArbN!  
Wahlrecht: ArbN kann auch noch im Rahmen der ESt-  
Veranlagung zur pauschalen Einzelbewertung optieren!**

144

144

### Pauschale Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten mit 0,002% des Listenpreises je Entfernung-km

**Beispiel:** Arbeitnehmer A kann ein vom Arbeitgeber B überlassenes betriebliches Kfz auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen (Listenpreis 40.000 €). Die Entfernung zum Betrieb beträgt 40 km. A fährt im Monat 6x zur Firma. Ein Fahrtenbuch wird nicht geführt.

#### Lösung: Berechnungsalternativen

- 1:  $0,03\% \text{ von } 40.000 \text{ €} \times 40 \text{ km} = 480 \text{ € mtl.}$   
 2:  $0,002\% \text{ von } 40.000 \text{ €} \times 40 \text{ km} \times 6 \text{ Fahrten} = 192 \text{ € mtl.}$

Differenz = 288€!

145

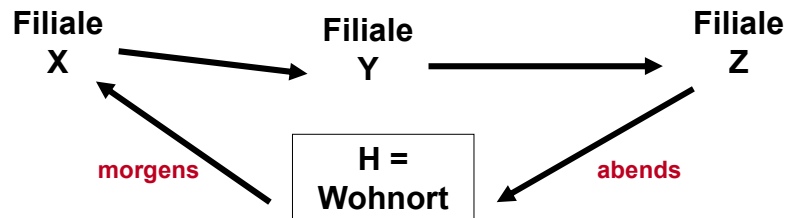
145

- Schriftliche Erklärung des ArbN zu Nutzungstagen
- Keine Erklärung für andere Tage
- Tages-Mehrfachfahrten sind nur einmal zu erfassen
- Erklärung ist zum Lohnkonto zu nehmen
- Abrechnung auf Basis der Erklärung des Vormonats ist möglich
- Keine Ermittlungspflichten des ArbG
- Einheitliche Festlegung Ermittlungsmethode - jedes Kj.
- Kein unterjähriger Wechsel der Methode
- jahresbezogene Begrenzung auf insges. 180 Fahrten:  
 $0,002 \times 180 = 0,36$  (d.h.  $0,03 \times 12$ ), weil ansonsten die 0,002%-Methode ungünstiger wäre!
- Anwendung erst bei ESt-Veranlagung möglich!

Lt. FG Nürnberg  
Datumsangabe  
nicht erforderlich!

146

146



**Filialleiter A betreut täglich Filialen X, Y und Z;  
Keine Zuordnung; Y = 1. Tätigkeitsstätte wegen  
Nähe zur Wohnung! Keine Firmenwagenbe-  
steuerung bei obiger täglicher Route!**

147

147

**Beispiel: Einsatz im Home-Office bzw. beim Kunden**

ArbN A ist angestellter Unternehmensberater. Er wohnt in Münster. Er hat dort auch ein Home-Office. Er wird bis auf weiteres und arbeitstäglich bei einem Kunden in Dortmund tätig. A nutzt einen Firmenwagen für sämtliche Fahrten. Die Entfernung zwischen Münster und Dortmund beträgt 75 km. Der Listenpreis beträgt 40.000 €.

**Folge:** Eine Zuordnung zum Home-Office ist nicht möglich. Wenn A dem Kunden in Dortmund nicht zugeordnet wird, ist dort gleichwohl die erste Tätigkeitsstätte, da A dort dauerhaft und arbeitstäglich tätig werden soll.

**Monatlich geldwerter Vorteil:**

Privatfahrten 1 % von 40.000 € =	400 €
Fahrten Wohnung / erste Tätigkeitsstätte 0,03 % von 40.000 € x 75 km =	<u>900 €</u>
Summe Firmenwagenbesteuerung	1.300 €

148

148

## Firmenwagenbesteuerung: Fahrten Wohnung - erste Tätigkeitsstätte

**Fortführung-Beispiel: Einsatz im Home-Office bzw. beim Kunden**  
ArbN A ist ang. Unternehmensberater. Er wohnt in Münster. Er hat dort auch ein Home-Office. Er wird bis auf weiteres und arbeitstäglich bei einem Kunden in Dortmund tätig; Firmenwagen, Entfernung zwischen Münster und Dortmund = 75 km, Listenpreis = 40.000 €.

**Abwandlung:**

**ArbG von A hat in Münster eine Betriebsstätte. A kommt dort mtl. für einen halben Tag in die Betriebsstätte zum mtl. Jour-fix. ArbG ordnet A der Betriebsstätte in Münster zu (Entf. zur Whg.= 10 km).**

**Monatlich geldwerter Vorteil:**

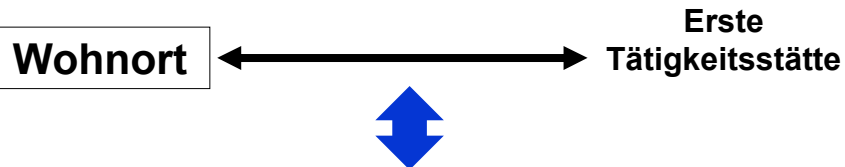
Privatfahrten 1 % von 40.000 € =	400 €
Fahrten Wohnung / erste Tätigkeitsstätte	
0,03 % von 40.000 € x 10 km =	<b>120 €</b>
Summe Firmenwagenbesteuerung	520 €

> Bei **Anwendung 0,002%-Methode** => statt 120 € sogar ein noch geringerer Wert von:  $0,002\% \times 40.000\text{ €} \times 10\text{ km} \times 1\text{ Fahrt} = 8\text{ €!}$

## Firmenwagenbesteuerung; Maßgebende Entfernung



**Firmenwagenbesteuerung;  
Absehen von Besteuerung bei dienstlicher Nutzung**



**Kein geldwerter Vorteil, wenn Firmenwagen z.B. mit nach Hause genommen wird, weil am nächsten Morgen eine Auswärtstätigkeit beginnt, oder bei Rufbereitschaft!**

151

151

**S. 135 Firmenwagenbesteuerung:  
wie Fahrten „Wohnung – erste Tätigkeitsstätte“**

**Firmenwagenbesteuerung gilt auch für arbeitstägliche Fahrten:**

- zum **weiträumigen Tätigkeitsgebiet** oder
- vom ArbG bestimmten **Treff-/Sammelpunkt**,

**obwohl keine Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte vorliegen!**

152

152

S. 137f.

## Firmenwagenbesteuerung; Corona-Auswirkung

Home-Office-Zeitraum/  
Kurzarbeit-zu-Hause-Zeitraum



Entfällt Versteuerung eines geldwerten Vorteils  
für Strecke Wohnung – erste Tätigkeitsstätte für  
volle Monate der Nichtnutzung?



Unterjähriger Wechsel der Ermittlungsmethode nicht möglich;  
Anwendung 0,002%-Methode bei ESt-Veranlagung statt der  
0,03%-Methode ist möglich.

153

153

S. 138/139

## Firmenwagenbesteuerung; Corona-Auswirkung

### Beispiel

Der ArbG weist ausdrücklich an, dass die ArbN die Tätigkeit im Home-Office ausüben müssen. Im Rahmen ihrer Tätigkeit ist es für die ArbN aber erforderlich, ein bis zweimal in der Woche die erste „T“ kurzzeitig aufzusuchen, um z.B. Unterlagen auszutauschen.

=> weiterhin Firmenwagenbesteuerung zur ersten „T“!

### Beispiel

Der ArbG weist ausdrücklich an, dass die ArbN die Tätigkeit im Home-Office ausüben müssen und nicht zur Tätigkeitsstätte kommen dürfen bzw. die erste Tätigkeitsstätte des ArbN ist aufgrund der Pandemiesituation geschlossen.

=> **Versteuerung Vorteil Fahrten Whg. – erste „T“ entfällt lt. FV nicht!**

154

154

## Home-Office-Nutzung/ Status der „ersten Tätigkeitsstätte“

### Beispiel

ArbN A aus Münster mit Firmenwagennutzung ist bisher ausschließlich im Betrieb des ArbG in Dortmund tätig. Lediglich an 2 Tagen im Monat soll er ab dem 1.3.2020 noch in den Büroräumen in Dortmund arbeiten. Aufgrund der Corona-Krise soll A ab 1.3.2020 überwiegend bis auf weiteres im Home-Office arbeiten.

- a) A ist dem Betrieb in Dortmund auf Dauer zugeordnet.
- b) A ist dem Betrieb in Dortmund nicht zugeordnet.

### Folge:

- a) Der Betrieb in Dortmund bleibt erste Tätigkeitsstätte.
- b) Der Betrieb in Dortmund ist ab 1.3.2020 keine erste Tätigkeitsstätte mehr, da die quantitativen Kriterien ab März 2020 nicht mehr erfüllt sind!

155

155

## Firmenwagenbesteuerung; Privatnutzung

**Pkw-Überlassung zur Privatnutzung  
= führt immer zu Arbeitslohn !**

Andererseits **Versteuerung** erst, wenn feststeht, dass dem Arbeitnehmer der Dienstwagen arbeitsvertraglich oder doch zumindest auf Grundlage einer konkludent getroffenen Nutzungsvereinbarung **tatsächlich zur privaten Nutzung überlassen** wurde!

**GesGf = ggf. vGA!**

Bei einer festgestellten, nachhaltigen „vertragswidrigen“ Privatnutzung ggf. Unterstellung der gewollten Überlassung auch zu Privatfahrten!

Ggf. reicht schriftlicher Verzicht des ArbN, wenn aus außersteuerlichen Gründen ein Nutzungsverbot des ArbG nicht in Betracht kommt!

156

156

S. 142

## Firmenwagenbesteuerung: Zeiten der Fahruntüchtigkeit

**Bei Nichtnutzung wegen  
krankheitsbedingter  
Fahruntüchtigkeit  
=> kein Ansatz eines  
geldwerten Vorteils**

(FG Düsseldorf v. 24.1.2017 10 K 1932/16 E)

157

157

S. 142

## Firmenwagenbesteuerung; Überlassung eines Feuerwehrwagens



**Feuerwehrwagen-Überlassung  
an Leiter einer Feuerwehr  
(Kommandowagen)**



**Kein geldwerter Vorteil für Privatfahrten  
BFH v. 19.4.2021 VI R 43/18**

158

158



S. 143

## Firmenwagenbesteuerung; Überlassung mehrerer Kfz zur Privatnutzung

BFH v. 13.6.2013 – VI R 17/12 /  
BFH v. 24.5.2019 - VI B 101/18:

Lt. BFH: Überlässt der ArbG dem AN mehr als ein Kfz auch zur privaten Nutzung, so ist der in der Überlassung des Fahrzeugs zur privaten Nutzung liegende geldwerte Vorteil für jedes Fahrzeug nach der 1 %-Regelung zu berechnen.

☞ **Lt. FV nur Einmalversteuerung:** Die sog. „**Junggesellenregelung**“ gilt weiter! Das Urteil v. 13.6.2013 wurde im BStBl. II 2014 S. 340 mit einer entspr. Fußnote veröffentlicht! > s. BMF 4.4.2018, Rz. 22

159

159



S. 144

## Firmenwagenbesteuerung: Bemessungsgrundlage bei Pauschalmethode

### Inländischer Listenpreis

(R 8.1 (9) Nr. 1 S. 6 LStR) :

=> auf voll hundert Euro abgerundete **unverbindliche Preisempfehlung im Ztpkt. der Erstzulassung** zzgl.

+ Kosten für werkseitig im **Ztpkt. der Erstzulassung eingebaute Sonderausstattungen** (z.B. Navi, Diebstahlsicherungssysteme)

+ **USt!**

160

**Ansatz Listenpreis für Neuwagen auch bei Sonderrabatten oder Sonderpreislisten (BFH v. 8.11.2018 III R 13/16)**



**Urteilsfall zum Taxigewerbe**

160

## Firmenwagenbesteuerung: nur zeitweise Nutzung

Bei nur zeitweiser monatlicher  
Nutzung z.B. wegen  
Anschaffung/Rückgabe Pkw,  
Beginn/Ende Arbeitsverhältnis  
=> Ansatz des  
gesamten Monatsbetrags!

Beispiel: Elternzeitbeginn 6.10.2021; Ende 5.12.2021;  
Firmenwagen darf in Elternzeit nicht privat genutzt werden;  
Folge: (Nur) für November kein geldwerter Vorteil!

161

161

S. 145f.

## Firmenwagenbesteuerung ; Aufwendungen des ArbN mindern Nutzungswert

### Anerkanntes Nutzungsentgelt ist:

- ein vereinbarter nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z.B. **Monatspauschale**)
- ein an den gefahrenen km ausgerichteter Betrag (z.B. **Kilometerpauschale**)
- vom AN übernommene **Leasingraten**

**Berücks. der Grundstückskosten  
bei Garagenutzung fraglich! Rev. VIII R 29/20**

### Nutzungsentgelt auch:

- Übernahme einzelner Kfz-Kosten (z.B. Benzin,  
Versicherungsbeiträge, Wagenwäsche)
- Weiterbelastung einzelner Kfz-Kosten

Zahlungen führen  
nicht zu einem  
negativen Betrag?  
Rev. VI R 35/20

Maut-, Fähr-  
Parkkosten ?  
Rev. VI R 47/20

162

162

**S. 147 Firmenwagenbesteuerung; Gehaltsumwandlung führt nicht zur Vorteilminderung**

**Beispiel**

ArbG A stellt dem ArbN B ab dem 1.7.2021 einen Firmenwagen auch zur Privatnutzung zur Verfügung; kein Fahrtenbuch.

Es handelt sich um ein reines Elektrofahrzeug (LP 50.000 €). Im Arbeitsvertrag wird eine entsprechende Vereinbarung getroffen. Der bisherige mtl. Bruttolohn von 6.000 € wird zugleich ab dem 1.7.2021 um 300 € herabgesetzt.

**Folge:**

- Zu versteuern ist ab 1.7. der um 300 € auf 5.700 € geminderte Bruttolohn.
- Vorteil für Firmenwagennutzung: 1% v. 25% des LP, d.h. 1 % von 12.500 € = 125 € mtl.
- Gehaltskürzung führt nicht zur Minderung des Vorteils für Firmenwagennutzung oder zu einem WK-Abzug!

163

163

**S. 148**

**Firmenwagenbesteuerung; Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten**

- **Zuzahlungen zu Anschaffungskosten mindern geldwerten Vorteil im Erstjahr und in den darauf folgenden Jahren!**
- **Beispiel:** Anschaffung 12/2020;  
Vorteil für 12/2020: 650 €, abzüglich Zuzahlung 5.000 € (davon 650 €) = 0 €  
2021: Vorteil 12 x 650 € = 7.800 €  
abzüglich Rest-Zuzahlung 4.350 €;  
d.h. Vorteil 2021 = 3.450 €

**BFH für periodengerechte Verteilung!  
16.12.2020 VI R 18/18 und VI R 19/18!**

164

164

## Firmenwagenbesteuerung: Einzelfragen

S. 149/150

- Kein BA-Abzug für vom ArbG überlassenes Kfz (z.B. bei freiberuflichem Nebenjob)
- Geringerer Vorteil bei nur gelegentlicher Überlassung (0,001%), Überlassung für nicht mehr als 5 Tage/Monat
- Steuerersparnis über Deckelungsregelung

165

165

## Firmenwagen; Förderung der Elektromobilität

S. 151f.

Pauschale Minderung des Listenpreises bei 2019 bis 2030 angeschafften reinen Elektrofahrzeugen: **Ansatz 25% des Listenpreises, AK hö. 60.000 €**

2. Corona-  
Steuerhilfegesetz  
Anhebung ab 2020  
von 40.000 € auf  
60.000 € !

Beispiel: Der Arbeitnehmer erhält als Firmenwagen ein im Januar 2020 angeschafftes Elektroauto (ohne Kohlendioxidemission) mit einem Bruttolistenpreis von 60.000 € auch zur privaten Nutzung und für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte (= 25 Entfernungskilometer).

Ein Viertel des Bruttolistenpreises beträgt 15.000 €, abgerundet auf volle Hundert €. Der monatliche geldwerte Vorteil ermittelt sich wie folgt:

Privatfahrten: 1% von 15.000 €	150,00 €
Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte: 0,03% von 15.000 € x 25 km	<u>112,50 €</u>
Geldwerter Vorteil insgesamt	262,50 €

166

166

S. 155



## Fahrradüberlassung

> Überlassung eines „normalen“ Fahrrads bzw. E-Bikes  
= steuerfrei gem. § 3 Nr. 37 EStG als  
zusätzliche Leistung für Zeitraum 1.1.19 bis 31.12.30!

Keine Anrechnung auf die Entfernungspauschale!

**Beispiel:** Max Meier hat seit dem 1.7.2018 statt einer Gehaltserhöhung ein nicht Kfz-steuerpflichtiges E-Bike vom ArbG zur unentgeltlichen Dauernutzung für private Zwecke und für die Fahrten zur Arbeit erhalten.

In 2018 musste mtl. 1% vom Listenpreis des E-Bikes als Vorteil versteuert werden.

Seit dem 1.1.2019 ist die Überlassung stfrei!

167

167

S. 155



## Fahrradüberlassung

Erlass v. 9.1.2020

> Überlassung eines „normalen“ Fahrrads bzw. E-Bikes,  
nicht stfrei wegen Gehaltsumwandlung!

Versteuerung mit **1% (für alles) von 50 %** der BMG bei  
erstmaliger Überlassung nach 31.12.18!

**Beispiel 1:** Max Meier hat seit dem **1.1.2019** über eine Entgeltumwandlung ein nicht Kfz-steuerpflichtiges E-Bike vom ArbG zur unentgeltlichen Dauernutzung für private Zwecke und für die Fahrten zur Arbeit erhalten.

**Folge:** 2019 = 1 % (für alles) von **50 %** des Listenpreises!

ab 2020  
= 25%!

**Beispiel 2:** Max Meier hat seit dem **1.12.2018** über eine Entgeltumwandlung ein nicht Kfz-steuerpflichtiges E-Bike vom ArbG zur unentgeltlichen Dauernutzung für private Zwecke und für die Fahrten zur Arbeit erhalten.

**Folge:** 1 % (für alles) von **100 %** des Listenpreises!

168

168

S. 156/157

## Fahrradübergangung: Kauf durch ArbN vom ArbG, neue Lohnsteuerpauschalierung

### Ab 2020: LSt-Pauschalierung mit 25%

§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG



**Beispiel: E-Bike UPE vor drei Jahren = 3.000 €;  
Kauf vom ArbG für 300 €; Vorteil: 40 % von 3.000 € =  
1.200 € abzgl. 300 € = 900 €; LSt = pauschal = 25%!  
beitragsfrei!**

**Abwandlung: Angenommener Vorteil = 2.000 €;  
ggf. Anwendung § 3 Nr. 11a EStG:  
> Vorteil 2.000 € abzgl. 1.500 € stfrei;  
stpfl. = 500 €; Pauschalsteuersatz 25 % v. 500 € = 125 €.**

169

169

S. 158f.

## Exkurs: Ausbildungs-/Fortbildungskosten

<b>Ausbildung</b> Sonderausgaben bis 6.000 € (bis 2011 4.000 €)	<b>Fortbildung</b> unbeschränkt abzugsfähige WK
<b>Erstausbildung</b>	- Zweitausbildung - Erstausbildung mit Ausbildungsdienst- verhältnis
<b>Erststudium</b> (z.B. Bachelor)	<b>Zweitstudium</b> (z.B. Master)
<b>Besuch allgemein- bildender Schulen</b>	- Qualifizierung/ Umschulung

Erststudium  
nach  
Erstaus-  
bildung  
begünstigt  
(BMF v.  
22.9.2010)

**Hier: Anders als beim Kindergeld weiterhin Trennung zwischen  
Erst- und Zweitstudium! (s. Rz. 12d BMF v. 8.2.2016)**

170

170

## Ausbildungs-/Fortbildungskosten

Lebensphase	Steuerliche Zuordnung
Schule: Mittlere Reife Abschluss 2011	<b>SA</b>
Tischlerausbildung 2011 bis 2014	<b>WK</b>
Berufsausübung Tischler bis 2016	<b>WK</b>
Fachabitur 2016 bis 2017	<b>SA</b>
Bachelor-Ingenieurstudium ab 2017	<b>WK (Erststudium nach Ausbildung)</b>
Master-Ingenieurstudium ab 2020	<b>WK (Zweitstudium)</b>

171

## Ausbildungs-/Fortbildungskosten; Erstausbildung/Erststudium

Normenkontrollverfahren beim BVerfG zum WK-Abzug bei  
Erstausbildung/Erststudium

- VI R 61/11: Polizeianwärterausbildung nicht  
bestanden, anschl. Sportstudium (2 BvL 22/14)
- VI R 8/12: BWL-Studium (2 BvL 24/14)
- VI R 38/12: Pilotenausbildung (2 BvL 25/14)
- VI R 2/12: Pilotenausbildung (2 BvL 23/14)
- VI R 2/13: Pilotenausbildung (2 BvL 26/14)
- VI R 72/13: Pilotenausbildung (2 BvL 27/14)



**BVerfG-Beschluss v. 19.11.2019**  
Regelungen zur Behandlung von Erstausbildungskosten sind verfassungsgemäß!

BFH v. 16.6.2020 – VIII R 4/20: Erststudium = keine BA/WK!

Pilotenausbildung:  
Lt. Revisionen VI R 5/20 und VI R 18/20 kein Ausbildungsdienstverhältnis!

172

172

## Definition: Erstausbildung; § 9 Abs. 6 EStG

- **Erstausbildung = geordnete Ausbildung mit Mindestdauer 12 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit Abschlussprüfung!**
- **Wenn Abschlussprüfung nicht vorgesehen => Abschluss bei tatsächlicher planmäßiger Beendigung**
- **Abschluss auch bei Bestehen der Abschlussprüfung ohne Durchlauf der entsprechenden Berufsausbildung**

173

173

Bildungseinrichtung als  
erste Tätigkeitsstätte!

**Fortbildungskosten;  
„erste Tätigkeitsstätte“**

- **Bildungseinrichtung gilt als erste Tätigkeitsstätte bei**
  - einem „Vollzeit“ Studium oder
  - einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme außerhalb eines Dienstverhältnisses.

< 20 Stunden  
Erwerbstätig  
keit!

### Beispiele:

**1. FG Sachsen v. 13.12.2017 5 K 133/17:**

Erstausbildung als MTA, jetzt Zweitausbildung zur Erzieherin;  
lt. FG > Fachschule = erste Tätigkeitsstätte!

**2. BFH v. 14.5.2020 VI R 24/18:**

Mehrmonatiger Schweißtechnikerlehrgang = erste Tätigkeitsstätte

174

174



S. 162

## Fortbildungskosten; Student mit Auslandssemester

Zweitstudium  
(nach  
Ausbildung)  
an einer FH in  
Deutschland  
(Whg. bei Eltern)

Auslandssemester/  
Auslandspraktikum

Lt. BFH 14.5.2020 - VI R 3/18:  
keine Annahme der jew. Bildungseinrichtung im  
Ausland als erste Tätigkeitsstätte!  
Folge: Berücksichtigung von Reisekosten

175

175

S. 163

## Umzugskosten; beruflich veranlasster Wohnungswechsel

- Erhebliche Fahrzeitverkürzung für Fahrt zur Arbeit (Ersparnis mindestens 1 Stunde)
- Erstmalige Beschäftigung
- Wechsel des ArbG
- Versetzung
- Rückverlegung des eigenen Hausstands zur Beendigung einer doppelten Haushaltsführung

Lt. FG Köln v. 24.2.2016 3 K 3502/13 beruflich veranlasster Umzug  
auch bei Erreichbarkeit ohne Verkehrsmittel!

176

176

	Höchstbetrag/Pauschbetrag ab 1.6.20, ab 1.4.21, ab 1.4.22
Tatsächliche Kosten begünstigt u. a. für →	Transport, Fahrten, ggf. doppelte Mietzahlungen, Maklergebühren (nicht bei Eigentum)
<b>Pb für sonstige Umzugsauslagen</b>	<b>860 €, 870 €, 886 €</b>
<b>+ Pb für weitere Personen (Ehegatte, Lebenspartner, Kinder) für sonstige Umzugsauslagen</b>	<b>573 €, 580 €, 590 €</b>
<b>Pb, wenn zuvor keine Wohnung</b>	<b>172 €, 174 €, 177 €</b>

177

177

**Beispiel**

Unternehmer U aus Dortmund stellt zum 1.8.2021 den neuen Mitarbeiter Max Meier ein.

M findet in der Nähe von Dortmund eine Wohnung.

M zieht mit seiner Ehefrau und dem gemeinsamen Kind (K) und der Tochter (S) der Ehefrau aus erster Ehe am 27. und 28.7.2021 um.

Als sonstige Umzugsauslagen kann U einen Betrag von 2.610 € pauschal steuerfrei erstatten (870 € Berechtigter + 580 € Ehefrau + 580 € gemeinsames Kind + 580 € Stiefkind).

178

178

Freibetrag  
110 €

**§ 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG:**

**Zuwendungen des ArbG an seinen ArbN und dessen Begleitpersonen anlässlich von Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsveranstaltung).**

Zuwendungen sind alle Aufwendungen des ArbG unabhängig davon, ob sie einzelnen ArbN individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Kosten handelt, die der ArbG gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet.

179

179

**Bei arbeitgeberorganisierter Anreise/Abreise gehören die Reisekosten zur BV; auch die Buchung einer Anreise zu einer BV über das Reiseportal des Arbeitgebers ist keine selbst organisierte Anreise des ArbN!**

Beispiel:

1. ArbG veranstaltet einen Betriebsausflug. Selbst organisierte Anreise der Außendienstmitarbeiter am Vorabend  
=> Reisekosten können stfrei erstattet werden; bei vom ArbG organisierter Anreise => Kosten sind der BV zuzuordnen!
2. Kosten für die Fahrt vom Unternehmen zum Ausflugsziel => Zuwendungen der BV
3. Betriebsausflug beginnt mit einer ganztägigen Fahrt auf einem Fahrgastschiff; Kosten = Zuwendungen der BV

180

180

**Streitpunkt:**

**Aufwendungen werden zu gleichen Teilen auf alle bei der BV anwesenden (nicht angemeldeten) Teilnehmer aufgeteilt!**



**Lt. BFH maßgebend = Zahl der tatsächlichen Teilnehmer (BFH v. 29.4.2021 VI R 31/18)**

181

181

**§ 3 Nr. 15... steuerfrei sind... zusätzliche... Leistungen/Fahrberechtigungen für**

- **1. Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr** zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Sammelpunkt / weiträumigem Tätigkeitsgebiet
- **2. Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr**

stfrei auch bei Nutzung IC/ICE; aber stpfl. wenn über Strecke Whg. – Arbeit hinaus !

stfrei auch bei ausschließlicher Privatnutzung oder Nutzungsmöglichkeit über Strecke zur Arbeit hinaus!



**Die steuerfreien Leistungen (1. und 2.) mindern die Entfernungspauschale! Die Anrechnung kann durch die LSt-Pauschalierung mit 25 % verhindert werden!**

182

182

## Job-Ticket; Pauschalierungsmöglichkeiten

	Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 15 EStG	Pauschalierung 15 % (§ 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG)	Pauschalierung 25% (§ 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG)
<b>Zusätzliches Job-Ticket</b>	Steuerfreiheit möglich mit Anrechnung auf die EntfP	-----	Pauschalierung mit 25% möglich (ohne Anrechnung auf die EntfP)
<b>Job-Ticket in Gehaltsumwandlungsfällen</b>	-----	Pauschalierung mit 15% möglich (mit Anrechnung auf die EntfP)	Pauschalierung mit 25% möglich (ohne Anrechnung auf die EntfP)

**Job-Ticket i.R. einer Mobilitätskarte kein Lohn**  
(FG Hessen v. 25.11. 2020, NZB VI B 5/21 wurde von der FV zurückgenommen)

## häusliches Arbeitszimmer; Voraussetzung = separates Zimmer

<b>Arbeitszimmer = Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit</b>	<b>Für die berufliche (Teil-)Tätigkeit steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung</b>
<b>Kostenabzug in voller Höhe</b>	<b>Kostenabzug bis zu 1.250 €</b>
<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block; background-color: orange; color: white; border-radius: 5px;"> <b>Beispiel</b> </div> <b>Heimarbeitsplatz, auch wenn Arbeitsplatz zur Verfügung steht (bei mindestens wöchentlich dreitägiger Nutzung)!</b>	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; padding: 10px; background-color: yellow; display: inline-block;"> <b>AZ-Nutzung hat Einfluss auf die EntfP!</b> </div>

**Mittelpunkt auch z.B., wenn ArbG coronabedingt ausschließliche (überwiegende) AZ-Nutzung anordnet.**

**Home-Office-Pauschale für 2020/2021:  
> höchstens 120 Tage x 5 € = 600 €**

- **Auch bei Arbeitsecke bzw. alternativ zum häuslichen Arbeitszimmer**
- **Nicht zusätzlich zum ArbN-Pb**
- **Dienstreise ist schädlich; Homeoffice-Pauschale mindert sich entsprechend!**

185

185

### **Home-Office-Pauschale; Wichtiges in Kürze**

- **Mehrfache Inanspruchnahme bei Haushaltsmitgliedern**
- **In Anlage N „Papier“ nicht gesondert aufgeführt**
- **Kalendertage (nicht Werktage)**
- **Grund der Home-Office-Tätigkeit unerheblich**
- **ArbG-Bescheinigung keine zwingende Voraussetzung**
- **Kein Wahlrecht zwischen EntfP und Home-Office-Pauschale**
- **Home-Office-Pauschale ist neben Jahres- oder Monatsticket für ÖPNV möglich**
- **Nur eine Home-Office-Pauschale pro Tag bei mehreren Jobs**
- **Steuerfreie Erstattung durch ArbG 1:1 nicht möglich**
- **Home-Office-Pauschale bei doppelter Haushaltsführung möglich**

186

186

**Beispiel 1: Anspruch auf Home-Office-Pauschale**

A war 2020 an 120 Tagen in der Firma und an 120 Tagen ausschließlich im Home-Office tätig. A hat zwar kein Arbeitszimmer, kann aber eine Arbeitsecke im Wohnzimmer nutzen. Entfernung zur Firma = 20 km; keine weiteren WK

EntfP:	120 Tage x 20 km x 0,30 € = 720 €
Home-Office-Pauschale:	120 x 5 € = 600 €
WK insgesamt	1.320 €

Da A ohnehin Anspruch auf den ArbN-Pb von 1.000 € hat, wirkt sich der übersteigende Betrag von 320 € bei der ESt-Veranlagung 2020 noch aus (1.320 € - 1.000 €).

187

187

**Beispiel 2: Vergleich AZ - Home-Office-Pauschale**

A hat 2020 wie auch in den Vorjahren wöchentlich an mindestens drei Tagen zu Hause in seinem (anerkannten) häuslichen Arbeitszimmer gearbeitet.  
Gesamtaufwendungen 2020 = a) 800 € bzw. b) 400 €

**Folge:** In Variante a) AZ = Mittelpunkt  
Vollabzug der Aufwendungen 800 € möglich  
(keine Home-Office-Pauschale).

In Variante b) Home-Office-Pauschale günstiger  
(Pauschale 120 Tage x 5 € = 600 € => höher als 400 €)

188

188

**Home-Office-Pauschale;  
Auswärtstätigkeit schädlich**

**Beispiel 3: Kundenbesuche/Reisekosten**

A nutzt an 120 Tagen eine Arbeitsecke im Flur als Home-Office. An 30 seiner 120 Home-Office-Tage macht er auch Kundenbesuche. Die dabei entstehenden Reisekosten bekommt er von seinem ArbG stfrei ersetzt; sonstige WK = 550 €

Werbungskosten:

Home-Office-Pauschale: 90 Tage x 5 € = 450 €

+ so. WK 550 €

Summe: 1.000 €

> keine stl. Auswirkung, ArbN ohnehin: 1.000 €

189

189

**Home-Office-Pauschale;  
nebenberuflicher Meisterkurs**

S. 173

**Beispiel 4: Home-Office-Pauschale**

A hat 2020 montags bis freitags seine erste Tätigkeitsstätte aufgesucht. Nebenberuflich nimmt er an einem Meisterkurs teil; Mittwoch-Abend und samstags jew. online vom Homeoffice aus.

**Folge: Anspruch auf Homeoffice-Pauschale für samstags; nicht für mittwochs, da ja mittwochs die erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird!**

190

190



**Beispiel 5: Home-Office-Pauschale**

A aus Münster hat in Hamburg seinen Job im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung. In 2020 hat er an 50 Tagen (in der Regel mittwochs) von seiner Zweitunterkunft im Homeoffice im Wohnzimmer aus gearbeitet.

**Folge:** A hat Anspruch auf die Homeoffice-Pauschale für die 50 Tage ( $50 \times 5 \text{ €} = 250 \text{ €}$ ). Die Unterkunftskosten können daneben im Rahmen der 1.000 €-Grenze der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden. Die Homeoffice-Pauschale kann unabhängig von der 1.000€-Grenze geltend gemacht werden!

191

191

**Trennung der beruflichen von  
den privaten Vorteilselementen  
zugelassen !**

- BFH v. 18.8.2005 - VI R 32/03  
**(Portugalfall)**
- BFH v. 30.4.2009 - VI R 55/07  
**(gemischt veranlasste  
Betriebsveranstaltung)**

192

192

**Aufteilung der Zuwendung:  
Aufteilungsmaßstab**

Vorteil JA / NEIN ?

- **Kein AL:** Tagungsräume, Referenten
- **AL:** Touristisches Programm, Ausflüge, Spiel- und Sportprogramm, Feiern und Unterhaltung
- **Aufteilung der Kosten:**
- Flug- und Fahrtkosten, Transfers, Hotelunterbringung, Vorreisen, Kommunikation und Versand, allgemeine Betreuung, Organisation

**Aufteilungsmaßstab:** Verhältnis der Zeitanteile

193

193

**Gemischt veranlasste Reisen;  
Beispiel: Auslands-Jahrestagung eines  
Handelsunternehmens**

S. 184

**Mittwoch:** Anreise der Tagungsteilnehmer mittels Linien- bzw. Charterflugzeugen. Nach dem Eintreffen der Teilnehmer im Hotel ab 20 Uhr Begrüßungscocktail und gemeinsames Abendessen;

**Donnerstag:** **3 Std. + 6 Std. = 9 Std. > 8 Std.**  
nach dem Frühstück **von 9 Uhr bis 12 Uhr Fachvorträge**, nach der Mittagspause **von 13 Uhr bis 19 Uhr Betriebsversammlung**; ab 20:15 Uhr Barbecue am Pool;

**Freitag:** **1 Std.**  
nach dem Frühstück **von 9 Uhr bis 10 Uhr Fachvortrag**, nach der Mittagspause ab 14:30 Uhr Stadtrundfahrt; anschließend ab 19:30 Uhr Folkloristischer Abend auf einem Landgut;

**Samstag:** **2,5 Std.**  
nach dem Frühstück **von 9 Uhr bis 11:30 Uhr Präsentation der Arbeitsergebnisse**; ab 13 Uhr Sport- & Spielprogramm; ab 20 Uhr Cocktail-Empfang, Gala-Diner und anschließend „Brasilianische Nacht“;

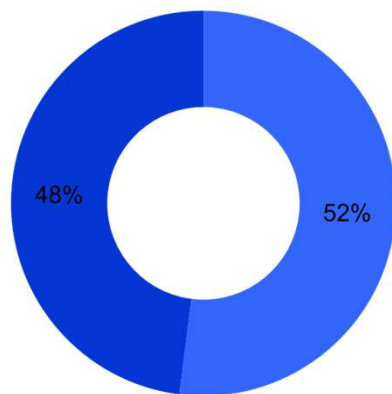
**Sonntag:** nach dem Frühstück Abreise je nach Flugplan

194

194

S. 184

## Gemischt veranlasste Reisen; Lösung zum Beispiel



- Vorteilscharakter
- Betriebsfunktionaler Teil

### *Berechnung:*

Donnerstag = max. 8 Stunden  
(9 Stunden)

Freitag = 1 Stunde

Samstag = 2,5 Stunden

Gesamt = 11,5 Stunden

Verhältnis zu 24 Stunden (3 x 8  
Stunden)

195

195

## Reisekosten

### Praxisfragen

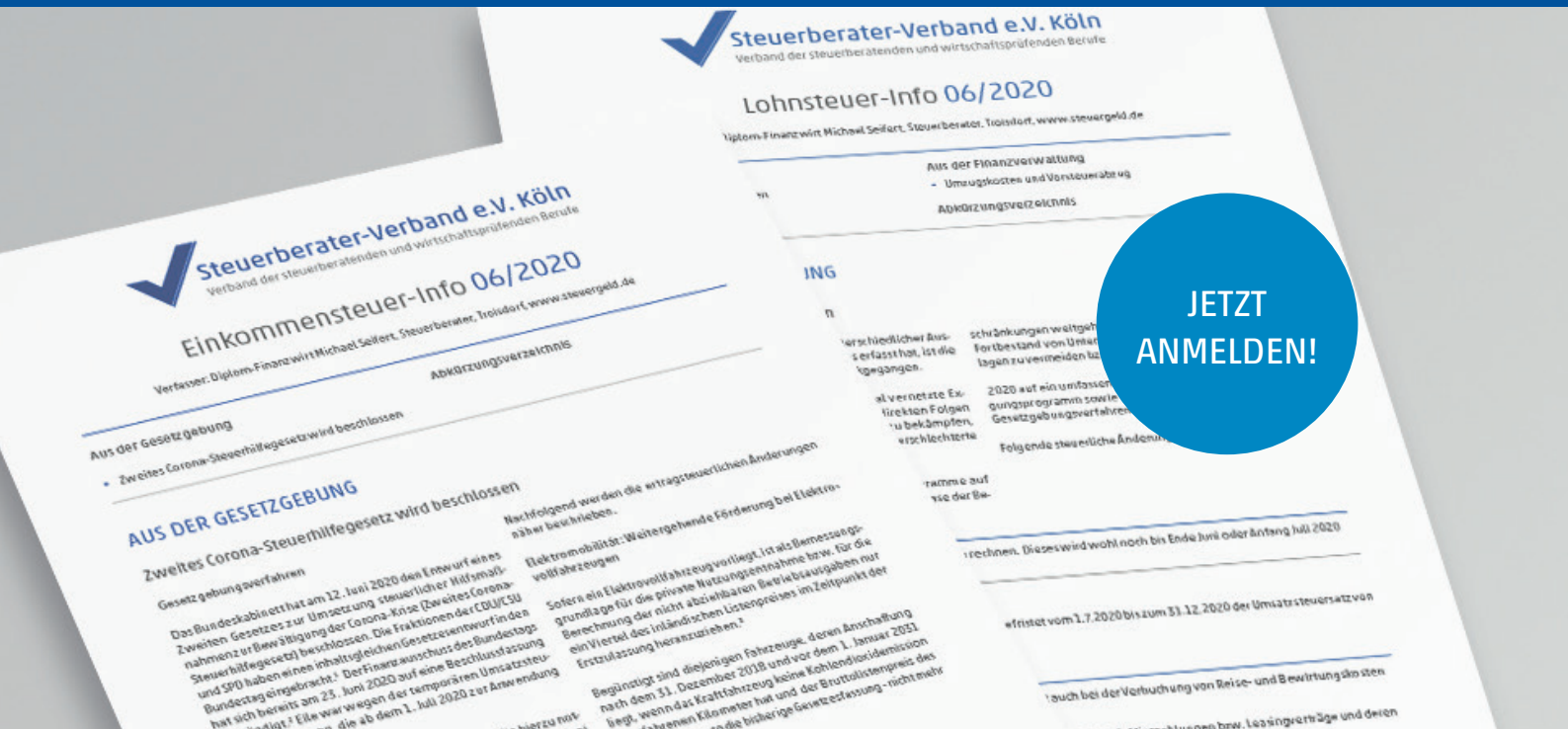


***Herzlichen Dank für  
Ihre Aufmerksamkeit***

196

196

# Die Info-Newsletter



Für Steuerberater und Mitarbeiter bietet der Steuerberater-Verband e.V. Köln einen besonderen Service: Die Newsletter „Lohnsteuer-Info“ und „Einkommensteuer-Info“, die jeweils monatlich exklusiv für Mitglieder und deren Mitarbeiter erscheinen.

Das Lohnsteuerrecht und das Einkommensteuerrecht sind kompliziert und detailliert. Fortdauernd sind Änderungen aus der Gesetzgebung, der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung zu beachten. Hier helfen die neuen kostenlosen Newsletter, die Sie monatlich mit wichtigen Informationen versorgen und Sie somit auf dem aktuellen Stand halten.

Melden Sie sich an und profitieren Sie regelmäßig von aktuellem Fachwissen. So sind Sie immer auf dem neuesten Stand.

## Hinweis

Melden Sie sich einfach über die Website an:

[www.stbverband-koeln.de](http://www.stbverband-koeln.de) ↗,

dort „Service“/„Info-Newsletter“.

Hier finden Sie auch ein Probeexemplar der neuen Info-Newsletter.



Steuerberater-Verband e.V. Köln  
Von-der-Wettern-Straße 17 · 51149 Köln  
per Telefax: 02203 993099

## Kontaktdaten

Vor- und Nachname

Name der Kanzlei

Straße/Nr.

PLZ/Ort

Telefon

E-Mail

## Newsletter

Lohnsteuer-Info

Einkommensteuer-Info

Der Steuerberater-Verband e.V. Köln verarbeitet Ihre Daten zu Ihrer Betreuung im Rahmen der Mitgliedschaft, ggf. auch unter Einsatz von Dienstleistern. Darüber hinaus erhalten Sie von uns (Fach-)Informationen und Ankündigungen von Veranstaltungen, die der Verband selbst oder dessen Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht durchführen. Der Verwendung Ihrer Daten zu Werbezwecken können Sie jederzeit unter [datenschutz@stbverband-koeln.de](mailto:datenschutz@stbverband-koeln.de) widersprechen. Weitere Hinweise zum Datenschutz erhalten Sie unter [www.stbverband-koeln.de/menu\\_aktuelles/content/koeln/datenschutz.htm](http://www.stbverband-koeln.de/menu_aktuelles/content/koeln/datenschutz.htm).

Datum/Unterschrift

Unterschrift

# PRAKTIKER-SEMINARE 09 | 2021 – 06 | 2022



## ANMELDEN IST GANZ EINFACH

[akademie-praktiker.de](https://akademie-praktiker.de)

Wir bieten Ihnen mit dieser Seminarreihe erstmals drei Pakete an, über die Sie Ihre eigenen Vorlieben bei uns einbuchen können.

Für Mitglieder des Steuerberater-Verbandes e.V. Köln, die nach dem 01.07.2019 zugelassen wurden, ermäßigen sich die Gebühren pro Paket jeweils um 150,00 €



### Paket **DIGITAL**

Dieses Paket umfasst die zeit- und ortsunabhängige Nutzung des ONLINE-MODULS sowie ein Live-Termin pro Monat.

650,00 €

\* 500,00 €



### Paket **LOKAL**

Dieses Paket umfasst zehn klassische Präsenztermine an Ihrem Lieblingsort in unserem Verbandsbezirk.

850,00 €

\* 700,00 €



### Paket **PREMIUM**

Dieses Paket umfasst das Leistungsspektrum der Praktiker DIGITAL und LOKAL und bietet somit die gesamte Bandbreite. Sie können so flexibel jeden Monat entscheiden, ob Sie online oder vor Ort teilnehmen.

950,00 €

\* 800,00 €