

Inhaltsübersicht

1. Allgemeines
2. Erste Tätigkeitsstätte
 - 2.1 Grundsätzliches
 - 2.2 Zuordnung nach quantitativen Merkmalen
 - 2.3 Keine Zuordnung
 - 2.4 Sammelpunkt
 - 2.5 Bedeutung der Zuordnung
 - 2.5.1 Allgemeines
 - 2.5.2 Jobticket
 - 2.5.3 Abgeltungswirkung, Unfallschäden
 - 2.5.4 Einzelfälle
3. Einsätze außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte
 - 3.1 Grundsätzliches
 - 3.2 Fahrtkosten
 - 3.3 Mehraufwendungen für Verpflegung
 - 3.4 Übernachtungskosten
 - 3.5 Reisenebenkosten
 - 3.6 Unentgeltliche Mahlzeiten
 - 3.7 Doppelte Haushaltsführung
 - 3.8 Reisekostenerstattungen aus öffentlichen Kassen
 - 3.9 Berufskraftfahrer
4. Reisekostenerstattung an Bewerber
5. Vergütung der Reisezeit
6. Weitere Informationen

Information

1. Allgemeines

Beim Reisekostenrecht kommt es immer wieder zu Zweifelsfragen. Insbesondere die Frage, was als erste Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmers anzusehen ist, ist in den Einzelheiten nach wie vor umstritten. Dabei sollte die Reisekostenreform eigentlich die maßgeblichen Bestimmungen für alle Beteiligten einfacher und einheitlich machen. Lesen Sie, was bei der Umsetzung zu beachten ist und wie Sie Fehler vermeiden können.

2. Erste Tätigkeitsstätte

2.1 Grundsätzliches

Hinsichtlich der als Werbungskosten steuerfrei belassenen Aufwendungen für den Weg zur Arbeitsstätte gibt es eine erste Tätigkeitsstätte je Arbeitsverhältnis. Bei der ersten Tätigkeitsstätte muss es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung außerhalb der eigenen Wohnung handeln. Ein Homeoffice kann nach Auffassung der Finanzverwaltung nie erste Tätigkeitsstätte sein. Im Gesetz (§ 9 Abs. 4 EStG) findet dies allerdings keinen Niederschlag.

Entscheidend ist, welcher Arbeitsstätte der Mitarbeiter dauerhaft aufgrund der arbeitsrechtlichen Festlegungen zugeordnet ist. Eine Festlegung des Arbeitsortes im Arbeitsvertrag ist keine Zuordnung in diesem Sinne, wenn der Arbeitgeber schriftlich gegenüber seinem Mitarbeiter oder in einer Reisekostenrichtlinie erklärt, dass dadurch keine Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte erfolgen soll. Die Zuordnung in diesem Sinne muss ausdrücklich schriftlich oder mündlich erfolgen. Wurde sie allein aus tariflichen oder organisatorischen Gründen vorgenommen, ist dies nicht ausreichend. Eine "dauerhafte" Zuordnung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer unbefristet oder für einen Zeitraum von mindestens 48 Monaten der jeweiligen Tätigkeitsstätte zugeordnet ist.

Praxistipp:

Nach der Rechtsprechung des BFH liegt eine dauerhafte Zuordnung auch vor, wenn der Arbeitnehmer für die Dauer des Arbeitsverhältnisses an dieser Tätigkeitsstätte arbeiten soll. Dies spielt insbesondere auch bei Ausbildungsverhältnissen eine Rolle, da diese in der Regel auf eine Dauer von weniger als 48 Monaten befristet sind (BFH, 27.02.2014 – III R 60/13). Darüber hinaus hat der BFH zum bis 31.12.2013 geltenden alten Reisekostenrecht entschieden, dass es auch bei einem Probearbeitsverhältnis bzw. einem befristeten Arbeitsverhältnis eine regelmäßige Arbeitsstätte gab (BFH, 06.11.2014 – VI R 21/14 ; BFH, 10.12.2015 – VI R 7/15 ; BFH, 16.12.2015 – VI R 6/15). Die Entscheidungen dürfte auch auf die erste Tätigkeitsstätte i.S.d. neuen Rechts übertragbar sein (siehe auch § 9 Abs. 4 S. 3 EStG).

Für die Beurteilung, ob es sich um eine dauerhafte Zuordnung handelt, ist im Zweifel eine Prognose erforderlich. Eine erste Tätigkeitsstätte kann auch bei einem anderen Unternehmen, wie z.B. bei einem Kunden, bestehen, wenn die genannten Kriterien erfüllt sind.

Praxistipp:

Arbeitet der Mitarbeiter an mehreren Orten, kann der Arbeitgeber darunter eine erste Tätigkeitsstätte bestimmen. Dabei spielt es keine Rolle, ob dort der Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit ist. Dies bietet steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten; eine missbräuchliche Nutzung wird allerdings durch § 42 AO verhindert. Günstig kann es für den Mitarbeiter sein, wenn dann die Betriebsstätte als erste Tätigkeitsstätte festgelegt wird. Voraussetzung dafür ist, dass der Arbeitnehmer zumindest gelegentlich dort tätig wird (z.B. um Stundenzettel, Urlaubsanträge etc. einzureichen).

Erste Tätigkeitsstätte ist nach § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Es bedarf keiner gesonderten Zuordnung für Zwecke der Einkommensteuer (BFH, 11.04.2019 – VI R 40/16) . Die Zuordnung i.S.v. § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG). Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses, oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll (§ 9 Abs. 4 Satz 3 EStG) Bei der Frage, ob die Frist von 48 Monaten überschritten wird, ist keine rückwirkende Betrachtung vorzunehmen, sondern eine Prognose anzustellen, ob die Arbeitnehmer davon ausgehen konnte, über einen solch langen Zeitraum an der Tätigkeitsstätte eingesetzt zu werden (FG Münster, 25.03.2019 – 1 K 447/16 E) . Zum Umfang der Tätigkeit an der ersten Tätigkeitsstätte vgl. auch BMF-Schreiben vom 24.10.2014 - IV C 5 - S 2353/14/10002 ; (BStBl 2014 I S. 1412). Zu der Frage, welche Anforderungen an eine erste Tätigkeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 4 S. 1 bis 3 EStG zu stellen sind (hier: überwiegend im Außendienst tätiger Mitarbeiter im Ordnungsdienst), ist unter dem Az. VI R 9/19 ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig).

2.2 Zuordnung nach quantitativen Merkmalen

Wurde keine entsprechende Regelung getroffen, wird die erste Tätigkeitsstätte nach quantitativen Gesichtspunkten bestimmt: Maßgebend ist dann die Niederlassung, an der der Mitarbeiter dauerhaft

- typischerweise arbeitstäglich, oder
- an mindestens zwei Arbeitstagen wöchentlich oder

- ein Drittel der vereinbarten Arbeitszeit tätig ist.

Die Zuordnung nach diesen Kriterien kann nur erfolgen, wenn der Arbeitnehmer an dieser betrieblichen Einrichtung seine eigentliche berufliche Tätigkeit ausübt. Sucht er dagegen die Niederlassung nur auf, um z.B. Aufträge abzuholen oder um an Besprechungen teilzunehmen, führt dies nicht zu einer nach quantitativen Merkmalen festgelegten ersten Tätigkeitsstätte.

Für Arbeitnehmer, die ihre berufliche Tätigkeit typischerweise arbeitstäglich in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet ausüben, findet für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Gebiet die Entfernungspauschale Anwendung.

2.3 Keine Zuordnung

Ist auch nach quantitativen Merkmalen keine Zuordnung vorzunehmen, hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte. Dann ist er außerhalb seiner Wohnung immer auswärts tätig. In diesem Zusammenhang wurde – zum alten, bis 2013 geltenden Recht – entschieden, dass ein Außendienstmitarbeiter, der täglich mit seinem privaten PKW zum Betrieb fährt, von dort aus mit einem Dienstwagen die einzelnen Einsatzorte anfährt und kurz vor Feierabend nochmal zum Betrieb zurückkehrt, keine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb hat (BFH, 31.08.2016 – VI R 14/16) . Ebenso hat eine Zugbegleiterin keine regelmäßige Arbeitsstätte, auch wenn ihr Dienst täglich am gleichen Bahnhof beginnt und endet (FG Rheinland-Pfalz, 23.11.2016 – 2 K 2581/14).

Praxistipp:

Wichtig und sinnvoll ist es, die Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte nachvollziehbar zu dokumentieren (z.B. im Arbeitsvertrag oder einem Vermerk in der Personalakte). Eine Negativfeststellung (dass der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte hat) ist nicht zulässig.

2.4 Sammelpunkt

Die Entfernungspauschale (siehe 2.4) ist auch anzuwenden, wenn der Arbeitnehmer auf Weisung des Arbeitgebers einen so genannten Sammelpunkt aufsuchen muss. Dieser liegt vor, wenn der Arbeitnehmer zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort typischerweise arbeitstäglich aufsucht (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a EStG). Dies ist nicht der Fall, wenn das Aufsuchen einer solchen betrieblichen Einrichtung an nur einem Tag in der Woche erfolgt (FG Nürnberg, 13.05.2016 – 4 K 1536/15) . Ein Fernfahrer, der lediglich zwei bis drei Tage pro Woche seine Tätigkeit vom Firmensitz aus beginnt, sucht nicht typischerweise arbeitstäglich den Firmensitz auf (FG Niedersachsen, 15.06.2017 – 10 K 139/16) . Eine typischerweise arbeitstägliche Anfahrt zu einem Sammelpunkt ist laut FG Sachsen anzunehmen, wenn zwar die Anfahrt nicht an jedem Arbeitstag stattfindet, jedoch immer dann, wenn der Arbeitnehmer von seinem Wohnort aufbricht, um seine Arbeit binnen eines Tages oder längerwährend auf einer Baustelle zu verrichten (FG Sachsen, 14.03.2017 – 8 K 1870/16) . Das Revisionsverfahren gegen diese Entscheidung wurde durch Beschluss des BFH für erledigt in der Hauptsache erklärt.

Zur Auslegung des Begriffes "typischerweise arbeitstäglich" sind unter den Az. VI R 6/19 und VI R 14/19 Revisionsverfahren beim BFH anhängig.

2.5 Bedeutung der Zuordnung

2.5.1 Allgemeines

Die Wahl der ersten Tätigkeitsstätte kann erhebliche Auswirkungen für den Arbeitnehmer haben: Alle dienstlich veranlassten Einsätze außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte werden steuerrechtlich als berufliche Auswärtstätigkeiten gewertet. Dagegen ist der Weg zur Arbeit (erste Tätigkeitsstätte) grundsätzlich dem privaten Bereich des Arbeitnehmers zuzuordnen. Daher besteht gegen den Arbeitgeber weder ein Anspruch auf Bezahlung der Zeit noch auf Erstattung der Fahrkosten (siehe auch LAG Mecklenburg-Vorpommern, 13.08.2019 – 5 Sa 85/19).

Die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen im Zusammenhang mit der ersten Tätigkeitsstätte löst nur einen beschränkten Werbungskostenabzug aus: Für die Fahrten kann steuerlich im Rahmen des Werbungskostenabzuges lediglich die Entfernungspauschale von 0,30 EUR je Entfernungskilometer angesetzt werden. Außerdem ist die Pauschale auf 4.500,00 EUR begrenzt (Ausnahme: Nutzung eines Kfz.). Die Begrenzung auf 4.500,00 EUR gilt auch, wenn mehrere Verkehrsmittel benutzt werden (FG Münster, 02.04.2014 – 11 K 2574/12 E). Es begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, dass höhere tatsächliche Belastungen mit der Entfernungspauschale abgegolten sind (BFH, 15.11.2016 – VI R 4/15) . Ebenso sieht das Gericht den Gleichheitsgrundsatz nicht dadurch verletzt, dass bei Benutzung eines eigenen PKWs nicht die tatsächlichen Kosten, sondern nur 0,30 EUR pro Entfernungskilometer angesetzt werden dürfen, bei öffentlichen Verkehrsmitteln aber die gesamten Aufwendungen. Diese unterschiedliche Behandlung werde getragen von dem Recht des Gesetzgebers, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu fördern. Mit den bestehenden Regelungen werde dem Umstand Rechnung getragen, dass öffentliche Verkehrsmittel gegenüber dem Individualverkehr umweltfreundlicher sind. Deren Privilegierung sei daher aus umwelt- und verkehrspolitischen Gründen gerechtfertigt. Eine Verfassungsbeschwerde gegen das Urteil des BFH wurde nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG, 07.07.2017 – 2 BvR 308/17). Ob auch ein Taxi zu den öffentlichen Verkehrsmitteln gehört, ist umstritten (bejaht: FG Thüringen, 25.09.2018 – 3 K 233/18 rkr.; und 22.10.2019 – 3 K 490/19 – Revision beim BFH unter dem Az. VI R 26/20 anhängig).

Hinweis:

Nach dem Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogrammes 2030 im Steuerrecht vom 21.12.2019 (BGBl. I Nr. 52 S. 2886) wird die Entfernungspauschale ab dem 21. Entfernungskilometer für die Jahre 2021 bis 2023 auf 35 Cent erhöht. Für 2024 bis 2026 erhöht sich dieser Betrag erneut um 3 Cent. Alternativ dazu können geringverdienende Pendler, deren Einkünfte innerhalb des Grundfreibetrags liegen, eine Mobilitätsprämie wählen. Diese beträgt 14 Prozent der erhöhten Beträge ab dem 21. Entfernungskilometer. Auch diese Regelung ist bis 2026 befristet.

Bei den Beiträgen zur Sozialversicherung wirkt sich die Entfernungspauschale nicht mindernd aus. Ebenso können keine Verpflegungsmehraufwendungen geltend gemacht werden.

Nach der ersten Tätigkeitsstätte richtet sich bei Stellung eines Dienstfahrzeuges auch für private Zwecke der steuerpflichtige geldwerte Vorteil. Er gilt auch für die Beitragsberechnung zur Sozialversicherung.

2.5.2 Jobticket

Arbeitgeberleistungen (Sachbezüge und Zuschüsse), für Fahrten des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet oder zu einem vom Arbeitgeber festgelegten Sammelpunkt mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr sind ab 01.01.2019 unbegrenzt steuerfrei. Voraussetzung ist, dass die Beteiligung des Arbeitgebers zusätzlich zum ohnehin geleisteten Arbeitsentgelt erfolgt. Außerdem gilt dies im Personennahverkehr auch für private Fahrten des Arbeitnehmers (§ 3 Nr. 15 EStG).

Die Steuerbegünstigung dient dem Ziel, Arbeitnehmer verstärkt zur Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr zu veranlassen und somit die durch den motorisierten Individualverkehr entstehenden Umwelt- und Verkehrsbelastungen sowie den Energieverbrauch zu senken. Die private Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel außerhalb des öffentlichen Personennahverkehrs wird nicht von der Steuerbefreiung umfasst (BT-Drs. 19/5595 S. 82).

Begünstigt werden Sachbezüge (der Arbeitgeber stellt Fahrausweise unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung), Zuschüsse des Arbeitgebers zum Erwerb von Fahrausweisen sowie Leistungen Dritter, die mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis erbracht werden. Die Steuerbefreiung gilt auch in Fällen, in denen der Arbeitgeber nur mittelbar an der Vergünstigung (etwa durch Abschluss eines Rahmenabkommens) beteiligt ist. Die Steuerfreiheit gilt nicht, wenn das Ticket durch Entgeltumwandlung finanziert wird.

Die Nutzung anderer Verkehrsmittel, wie z.B. der eigene PKW oder das Taxi, sind nicht begünstigt. Der steuerfreie Betrag wird auf die Entfernungspauschale angerechnet.

Durch Art. 1 Nr. 19 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl. I Nr. 48 S. 2451, können Jobtickets alternativ auch pauschal mit 25 % versteuert werden. Dafür erfolgt keine Anrechnung mehr auf die Entfernungspauschale. Außerdem bleiben die Zuwendungen dann beitragsfrei in der Sozialversicherung. Diese Möglichkeit der Pauschalversteuerung kann auch genutzt werden, wenn das Jobticket durch Gehaltsumwandlung finanziert wird. Die Regelung ist am 13.12.2019 in Kraft getreten.

2.5.3 Abgeltungswirkung, Unfallschäden

Grundsätzlich sind mit der Entfernungspauschale alle Kosten für den Weg zur Arbeit und zurück abgegolten (vgl. § 9 Abs. 2 EStG). Nach dem BMF-Schreiben vom 31.10.2013 – IV C 5 – S 2351/09/10002 (Abschnitt 4) können jedoch Kosten für Unfälle auf diesen Wegen zusätzlich als Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden. Der BFH hat klargestellt, dass unfallbedingte Krankheitskosten nicht von der Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale erfasst sind und daher als Werbungskosten geltend gemacht werden können. Die Abgeltungswirkung erstreckt sich nur auf fahrzeug- und wegstreckenbezogene Aufwendungen, wozu grundsätzlich auch Unfallkosten (wie z.B. Aufwendungen für die Reparatur des Fahrzeuges) gehören (BFH, 19.12.2019 – VI R 8/18). Krankheitskosten sind jedoch weder fahrzeug- noch wegstreckenbezogen.

2.5.4 Einzelfälle

Bei einem Studium im Rahmen einer **Offiziersausbildung** ist die Universität der Bundeswehr als erste Tätigkeitsstätte anzusehen und daher ist für die Fahrten dorthin die Entfernungspauschale anzusetzen (FG Hamburg, 26.04.2016 – 2 K 160/14). Maßgebend ist nach der Entscheidung, dass das Studium an der Bundeswehruniversität integraler Bestandteil der Offiziersausbildung im Truppendienst ist. Habe der Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, könne er die Pauschale für die weiter entfernte Wohnung geltend machen, wenn sich dort der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen befinde. Der Umstand, dass das Studium befristet ist, stehe der Annahme einer regelmäßigen Arbeitsstätte nicht entgegen (siehe aber: BFH, 09.02.2012 – VI R 42/11 und VI R 44/10).

Die Entfernungspauschale zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gilt grundsätzlich arbeitstäglich für zwei Wege (Hin- und Rückweg). Legt ein Arbeitnehmer nur einen Weg zurück, ist nur die Hälfte der Pauschale je Entfernungskilometer und Tag als Werbungskosten steuerfrei (hier: **Flugbegleiter** bei mehrtägigem Einsatz – BFH, 12.02.2020 – VI R 42/17).

Der Heimatflughafen, der einem **Piloten** von seinem Arbeitgeber unbefristet zugewiesen wird und an dem er seine Einsätze regelmäßig beginnt und beendet, ist dessen erste Tätigkeitsstätte. Entscheidend dabei ist, dass er auf dem zugewiesenen Flughafengelände zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten erbringt, die arbeitsrechtlich geschuldet sind (BFH, 11.04.2019 – VI R 40/16; ebenso: BFH, 10.04.2019 – VI R 17/17 – an das FG Hessen zurückverwiesen). Dies gilt auch, wenn die Fluggesellschaft nach dem Arbeitsvertrag berechtigt ist, den Piloten auch von anderen Orten aus einzusetzen. Auch ein großflächiges und entsprechend erschlossenes Gebiet (wie Werksanlagen, Betriebsgelände, Bahnhöfe oder Flughäfen) kann als großräumige erste Tätigkeitsstätte in Betracht kommen.

Auch nach einem weiteren Urteil des FG Hessen (23.02.2017 – 1 K 1824/15) ist bei **Piloten und Flugbegleitern** erste Tätigkeitsstätte der Flughafen, dem die Mitarbeiter arbeitsvertraglich zugewiesen sind. Der BFH hat betont, dass es für die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte ausreicht, wenn auf dem Flughafen zumindest in geringem Umfang arbeitsrechtlich geschuldete Tätigkeiten ausgeübt werden. Es entspreche regelmäßig der Lebenswirklichkeit, dass der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll (BFH, 11.04.2019 – VI R 12/17 – an das FG Hessen zurückverwiesen).

Für einen Arbeitnehmer, der von einem mit dem Flughafenbetreiber verbundenen Unternehmen an täglich wechselnden Kontrollstellen zur Durchführung von **Sicherheitskontrollen** eingesetzt wird, ist das Flughafengelände erste Tätigkeitsstätte (BFH, 11.04.2019 - VI R 12/17).

Ein **größeres, räumlich geschlossenes Gebiet** ist als erste Tätigkeitsstätte anzusehen, wenn es sich um ein zusammenhängendes Gelände des Arbeitgebers handelt, auf dem der Arbeitnehmer auf Dauer und mit einer gewissen Nachhaltigkeit tätig wird. Bei einem Werksbahn-Lockführer ist das Schienennetz eine dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, das die erste Tätigkeitsstätte bildet. Dem steht der Umstand, dass das Einsatzgebiet eine Strecke durch mehrere Ortschaften umfasst und die betrieblichen Einrichtungen teilweise nur durch das Schienennetz verbunden sind, nicht entgegen (FG Köln, 11.07.2018 – 4 K 2812/17 – Revision unter dem Az.: VI R 36/18 anhängig). Fahrkosten können steuerfrei nur im Rahmen der Entfernungspauschale erstattet werden.

Während einer **Bildungsmaßnahme**, die in eine Zeit der Arbeitslosigkeit fällt, hat der Teilnehmer in der Bildungseinrichtung seine erste Tätigkeitsstätte. Dies gilt zumindest, wenn die Maßnahme länger als drei Monate dauert (FG Nürnberg, 09.05.2018 – 5 K 167/17 – Revision beim BFH anhängig unter dem Az. VI R 24/18).

Bei einer längeren **Entsendung ins Ausland**, bei der der Mitarbeiter dem Direktionsrecht des ausländischen Unternehmens untersteht, liegt eine erste Tätigkeitsstätte im Ausland vor. Daher können Reisekosten nicht steuerfrei ersetzt werden. Berücksichtigt werden kann aber die Entfernungspauschale (FG Niedersachsen, 19.04.2018 -5 K 262/16 – Revision beim BFH unter dem Az. VI R 21/18 anhängig).

Streifenpolizisten haben an ihrer Dienststelle (Polizeirevier), die sie täglich anfahren, ihre erste Tätigkeitsstätte, auch wenn sie den Großteil ihrer Zeit im Einsatzwagen Streife fahren. Maßgebend ist, dass der Beamte durch die dienstrechtlichen Festlegungen und diese ausfüllende Weisungen des Dienstherren einer Dienststelle dauerhaft zugeordnet ist (BFH, 04.04.2019 – VI R 27/17) . Ein weiteres Revisionsverfahren wegen der gleichen Rechtsfrage ist anhängig unter dem Az. VI R 38/18.

Fraglich kann auch sein, ob **Leiharbeiternehmer** für die Dauer der Ausleihe eine erste Tätigkeitsstätte im Betrieb des Entleihers haben. Dazu hat der BFH entschieden, dass auch bei befristeten Arbeitsverhältnissen eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, wenn der Arbeitnehmer für die Dauer des befristeten Dienst- oder Arbeitsverhältnisses an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung tätig werden soll (BFH, 10.04.2019 - VI R 6/17 und 11.04.2019 - VI R 36/16). Erfolge jedoch während der Befristung eine Zuordnung zu einer anderen Tätigkeitsstätte, stelle letztere keine feste Tätigkeitsstätte mehr dar, weshalb ab diesem Zeitpunkt die Dienstreisegrundsätze anzuwenden seien. Wird ein befristetes Beschäftigungsverhältnis vor Ablauf der Befristung schriftlich durch bloßes Hinausschieben des Beendigungszeitpunkts bei ansonsten unverändertem Vertragsinhalt verlängert, liegt ein einheitliches befristetes Beschäftigungsverhältnis vor. Für die Frage, ob eine Zuordnung für die Dauer des Dienstverhältnisses erfolgt, ist daher auf das einheitliche Beschäftigungsverhältnis und nicht lediglich auf den Zeitraum der Verlängerung abzustellen. Der Kläger war dadurch im Verfahren VI R 6/17 erfolgreich. Das Verfahren VI R 36/16 wurde an das FG zur Nachholung von Tatsachenfeststellungen zurückverwiesen. In einem weiteren Verfahren entschied das FG Niedersachsen in Fall eines unbefristet bei seinem Verleiher beschäftigten Leiharbeitnehmers, der im Rahmen von befristeten Aufträgen über mehrere Jahre beim gleichen Entleiher beschäftigt war, dass dieser seine täglichen Fahrten zur Arbeitsstätte nur im Rahmen der Entfernungspauschale steuerlich geltend machen kann (FG Niedersachsen, 28.05.2020 – 1 K 382/16 – Revision anhängig unter dem Az.: VI R 32/20).

Bei einem **Gerichtsvollzieher** ist erste Tätigkeitsstätte das Amtsgericht, dem er nach den dienstrechtlichen Regelungen (§ 2 S. 1 GVO) zugeordnet ist (FG Baden-Württemberg, 23.07.2018 – 10 K 1935/17 – Revision anhängig unter dem Az.: VI R 35/18).

Zu der Frage, welche Anforderungen an eine erste Tätigkeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 4 S. 1 bis 3 EStG zu stellen sind (hier: überwiegend im Außendienst tätiger **Mitarbeiter im Ordnungsamt**), ist unter dem Az. VI R 9/19 ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig).

Zu der Frage, welche Anforderungen an eine erste Tätigkeitsstätte bei einem **Rettenungsassistenten** zu stellen sind, ist unter dem Az. VI R 11/19 ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig.

Zu der Frage, welche Anforderungen an die erste Tätigkeitsstätte eines verbeamteten **Postzustellers** zu stellen sind, ist unter dem Az. VI R 10/19 ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig. Ebenso ist dort ein Revisionsverfahren anhängig zur ersten Tätigkeitsstätte eines angestellten Postzustellers (Az. VI R 12/19).

Für einen **Müllwerker**, der nach Weisung des Arbeitgebers an jedem Arbeitstag zunächst zum Betriebshof kommen muss, um dort Vorbereitungen für die anschließende Tour zu treffen, ist der Betriebshof die erste Tätigkeitsstätte (FG Berlin-Brandenburg, 23.05.2019 – 4 K 4259/17 – Revision anhängig unter dem Az.: VI R 25/19).

Ein **Feuerwehrmann**, der nach seinem Arbeitsvertrag verpflichtet ist, seinen Dienst an verschiedenen Einsatzstellen zu leisten, hat keine erste Tätigkeitsstätte. Er kann daher für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht nur die Entfernungspauschale, sondern die tatsächlich entstehenden Fahrtkosten als Werbungskosten geltend machen (FG Rheinland-Pfalz, 28.11.2019 – 6 K 1475/18 – Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision unter dem Az.: VI B 112/19 anhängig). In dem entschiedenen Fall war der Feuerwehrmann verpflichtet, jeweils nach Einzelanweisung seinen Dienst an vier verschiedenen Einsatzstellen zu verrichten. Der Arbeitgeber konnte ihn von einem zum anderen Tag an eine andere Einsatzstelle schicken. Als irrelevant sah das Gericht an, dass der Arbeitnehmer rückblickend nur an einer Feuerwache eingesetzt worden sei.

Ein **Versicherungsvertreter**, der einen bestimmten Bezirk im Bereich einer Geschäftsstelle betreut, hat dort keine erste Tätigkeitsstätte. Die Zuordnung zu der Geschäftsstelle hatte rein organisatorische Bedeutung. Auch ein von dem Versicherungsvertreter eingerichtetes Servicebüro ist keine erste Tätigkeitsstätte, wenn dieses allein auf seine Rechnung betrieben wird. Der dem angestellten Versicherungskaufmann zugeordnete Bezirk gilt auch nicht als weiträumiges Tätigkeitsgebiet (FG Berlin-Brandenburg, 09.04.2019 – 5 K 5269/17) . Daher ist die Entfernungspauschale nicht anzuwenden.

3. Einsätze außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte

3.1 Grundsätzliches

Für dienstlich veranlasste Auswärtstätigkeiten können die entstehenden Reisekosten steuerfrei ersetzt werden. Eine solche Tätigkeit liegt vor, wenn der Mitarbeiter weder in seiner Wohnung noch in einer ersten Tätigkeitsstätte arbeitet. Reisekosten sind Fahrtkosten, Mehraufwendungen für Verpflegung, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten.

Soweit der Betrieb keine Kosten erstattet, kann der Arbeitnehmer diese im Rahmen der festgelegten Höchstgrenzen als Werbungskosten steuermindernd geltend machen. Die Reisekostenvergütung für eine Dienstreise kann, sofern sich aus den arbeitsrechtlichen Grundlagen und der Dienstreisegenehmigung nichts anderes ergibt, um die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gekürzt werden, wenn der Mitarbeiter andernfalls seinen Arbeitsplatz hätte aufsuchen müssen. Insofern besteht nur Anspruch auf die entstehenden Mehrkosten (siehe zum Öffentlichen Dienst LAG Mecklenburg-Vorpommern, 03.09.2019 – 5 Sa 162/18).

Bei einer längeren Entsendung ins Ausland, bei der der Mitarbeiter dem Direktionsrecht des ausländischen Unternehmens untersteht, liegt eine erste Tätigkeitsstätte im Ausland vor. Daher können Reisekosten nicht steuerfrei ersetzt werden. Berücksichtigt werden kann aber die Entfernungspauschale (FG Niedersachsen, 19.04.2018 - 5 K 262/16 – Revision beim BFH unter dem Az. VI R 21/18 anhängig).

Verbindet der Mitarbeiter die Dienstreise mit einem privaten Urlaub, können die dienstlich entstandenen Kosten steuerfrei ersetzt werden. Voraussetzung dafür ist aber, dass der beruflich veranlasste Zeitanteil nicht von untergeordneter Bedeutung ist und sich der private und berufliche Teil klar trennen lässt. Aufgeteilt werden müssen in einem solchen Fall aber auch die Kosten. Reisekosten muss der Arbeitgeber erstatten, soweit die Reise dienstlich veranlasst war. Rechnet der Mitarbeiter Kosten für private Reisen ab, liegt darin eine schwere Verletzung der arbeitsrechtlichen Pflichten, die eine außerordentliche Kündigung rechtfertigt (ArbG Berlin, 25.07.2019 – 63 Ca 14303/18).

Praxistipp:

Die Voraussetzungen für die steuerfreie Erstattung von Reisekosten müssen Sie im Fall einer Steuerprüfung belegen können. Daher sollten Sie Beginn und Ende einer Auswärtstätigkeit, den Ort und den Zweck der Reise, Angaben zu dem zurückgelegten Weg mit Kilometern und alle erforderlichen Informationen zu Übernachtungen in geeigneter Weise festhalten.

Erstattet der Arbeitgeber auch Kosten für den privaten Anteil einer Dienstreise, sind diese Aufwendungen in vollem Umfang steuerpflichtig und beitragspflichtig zur Sozialversicherung.

3.2 Fahrtkosten

Für die Fahrten können die für das benutzte Verkehrsmittel entstehenden Kosten steuerfrei erstattet werden. Soweit die Fahrten mit dem eigenen PKW des Arbeitnehmers durchgeführt werden, können die anteiligen Gesamtkosten für das Fahrzeug erstattet werden.

Praxistipp:

Sie sollten Nachweise über die Gesamtkosten und die jährliche Fahrleistung verlangen und zu den Entgeltunterlagen nehmen!

Alternativ können die festgelegten, höchsten Kilometersätze nach dem Bundesreisekostengesetz berücksichtigt werden. Zurzeit gilt dafür ein Kilometersatz von 0,30 EUR.

Praxistipp:

Geht die Erstattung über die tatsächlichen Aufwendungen bzw. die Kilometerpauschale hinaus, ist der Mehrbetrag steuer- und sozialabgabenpflichtig.

Wird für Mitarbeiter vom Arbeitgeber eine Sammelbeförderung zur Verfügung gestellt, weil diese an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder verschiedenen Stellen eines weiträumigen Arbeitsgebietes eingesetzt werden, ist diese steuerfrei (§ 3 Nr. 32 EStG , BMF-Schreiben vom 19.05.2015 – IV C 5 – S 2353/15/10002).

Mitnahmepauschalen (=Erhöhung des Kilometersatzes für jede mitgenommene Person) können seit der Reform des Reisekostenrechts zum 01.01.2014 nicht mehr als Werbungskosten geltend gemacht werden; dies gilt auch für Arbeitnehmer im öffentlichen Dienst (FG Rheinland-Pfalz, 08.11.2016 – 3 K 2578/14).

Praxistipp:

Nach der Rechtsprechung sind Reisekosten, die der Arbeitgeber erstattet, nur dann steuerfrei, wenn zeitnah Unterlagen erstellt und aufbewahrt werden, anhand derer die Steuerfreiheit zweifelsfrei nachgeprüft werden kann (FG Saarland, 24.05.2017 – 2 K 1082/14). Nicht ausreichend ist es, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer übereinstimmend bestätigen, dass die Kosten per Einzelabrechnung und unterhalb der zulässigen Pauschalbeträge erstattet wurden. Insbesondere muss sich aus den Unterlagen ergeben, für welche konkrete Dienstreise und in welcher Höhe die Aufwendungen für Fahrt- und Übernachtungskosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Nebenkosten erstattet wurden. Die grundsätzlich erforderliche Aufzeichnung der ausgezahlten Beträge im Lohnkonto (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 LSTDV) ist nicht ausreichend.

Müssen Mitarbeiter oft reisen, stellt sich oft die Frage, wie das Unternehmen Kosten sparen kann. Unter bestimmten Voraussetzungen ist es sinnvoll, dem Arbeitnehmer eine Bahncard zur Verfügung zu stellen. Für die steuerliche Behandlung ist es wichtig, ob auf der Basis einer Prognose sich die Kosten der Bahncard amortisieren. Ist dies vollständig der Fall, handelt es sich nicht um steuerpflichtigen Arbeitslohn, weil die Anschaffung im überwiegenden betrieblichen Interesse erfolgt. Bei einer Teilamortisation sind zunächst die vollen Kosten als Arbeitslohn zu versteuern. Der zunächst steuerpflichtige Betrag kann um die gesparten Fahrtkosten im Nachhinein korrigiert werden (OFD Frankfurt, 31.07.2017 – S 2334 A – 80 – St.).

Soweit der Mitarbeiter bei Dienstfahrten einen Unfallschaden an seinem eigenen Fahrzeug hat, muss der Arbeitgeber dafür aufkommen, soweit der Arbeitgeber den Einsatz des Wagens genehmigt oder gebilligt hat.

Dabei gelten für die Haftungsverteilung die Grundsätze des innerbetrieblichen Schadensausgleichs. Ein Arzt, der im Rahmen seiner Rufbereitschaft bei der Fahrt von seinem Wohnort zur Klinik mit seinem Privatfahrzeug verunglückt, hat grundsätzlich Anspruch gegen seinen Arbeitgeber auf Ersatz des Unfallschadens, wenn er es für erforderlich halten durfte, seinen privaten Wagen für die Fahrt zur Arbeitsstätte zu benutzen, um rechtzeitig zu erscheinen (BAG, 22.06.2011 – 8 AZR 102/10) .

3.3 Mehraufwendungen für Verpflegung

Verpflegungsmehraufwendungen können als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn der Arbeitnehmer außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte und seiner Wohnung beruflich tätig wird und mehr als acht Stunden abwesend ist. Dabei kommt es auf die Abwesenheit von seiner Wohnung am Lebensmittelpunkt an. Dies gilt auch, wenn der Außendienstmitarbeiter vor Ort in einer Pension wohnt und jeweils nur am Wochenende nach Hause fährt (BFH, 08.10.2014 – VI R 95/13). Maßgebend für die Verpflegungspauschale bleibt die Abwesenheit von der Hauptwohnung.

Steuer- und sozialversicherungsfrei können bis 31.12.2019 erstattet werden: Bei mehr als achtstündiger Abwesenheit = 12,00 EUR, bei 24-stündiger Abwesenheit 24,00 EUR.

Durch Art. 2 Nr. 7 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl. I Nr. 48 S. 2451) wurden die steuerfreien Beträge erhöht. Erstattet werden können daher ab 01.01.2020 bei mehr als achtstündiger Abwesenheit 14 EUR, bei 24-stündiger Abwesenheit 28 EUR.

Ist der Mitarbeiter mehrere Tage auf Dienstreise mit Übernachtung, werden für den An- und Abreisetag ohne Rücksicht auf die Dauer der Abwesenheit pauschal jeweils 14,00 EUR steuerfrei berücksichtigt. Ist der Mitarbeiter über Nacht unterwegs, fällt aber keine Übernachtung an, werden die Zeiten zusammengerechnet. Dauert die Reise dann insgesamt über 8 Stunden, kann die Pauschale von 14,00 EUR angewandt werden. Die Beträge können auch steuermindernd geltend gemacht werden, wenn der Betrieb keine Spesen zahlt. Wie bisher ist die Berücksichtigung der Pauschalen auf die ersten drei Monate einer Auswärtstätigkeit beschränkt.

Praxistipp:

Gelten höhere Spesensätze, können die Mehrbeträge pauschal mit 25 Prozent versteuert werden. Dies gilt aber nur bei Überschreitungen der genannten Sätze bis 100 Prozent. Die Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit endet nach 3 Monaten einer Auswärtstätigkeit am gleichen Ort. Nach einer Unterbrechung von mindestens vier Wochen beginnt die 3-Monats-Frist erneut. Ausführungen zu der Frage, wann ein Ortswechsel vorliegt, der eine neue Drei-Monats-Frist in Gang setzt, sind in dem BMF-Schreiben vom 24.10.2014 (IV C 5 – S 2353/14/10002) – Seite 29 ff. enthalten (siehe auch Abschnitt 4 sowie BFH, 08.10.2014 – VI R 95/13).

Übernachten Außendienstmitarbeiter, deren Einsatzbereich täglich wechselt, in einem Pensionszimmer, das keine doppelte Haushaltsführung begründet, gilt die Beschränkung auf drei Monate nicht (FG Sachsen-Anhalt, 12.11.2013 – 4 K 1498/11). Es handelt sich dann um eine Einsatzwechseltätigkeit, für die die Beschränkung auf drei Monate nicht anzuwenden ist.

Ein größeres, räumlich geschlossenes Gebiet ist als erste Tätigkeitsstätte anzusehen, wenn es sich um ein zusammenhängendes Gelände des Arbeitgebers handelt, auf dem der Arbeitnehmer auf Dauer und mit einer gewissen Nachhaltigkeit tätig wird. Bei einem Werksbahn-Lockführer ist das Schienennetz eine dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, das die erste Tätigkeitsstätte bildet. Dem steht der Umstand, dass das Einsatzgebiet eine Strecke durch mehrere Ortschaften umfasst und die betrieblichen Einrichtungen teilweise nur durch das Schienennetz verbunden sind, nicht entgegen (FG Köln, 11.07.2018 – 4 K 2812/17 – Revision zugelassen). Verpflegungsmehraufwendungen können daher aufgrund der fehlenden Auswärtstätigkeit nicht steuerlich berücksichtigt werden.

Für Auslandsreisen gelten besondere Pauschalen. Hierzu hat das BMF ein Schreiben zur steuerlichen Behandlung von Reisekosten und Reisekostenvergütungen bei betrieblich und beruflich veranlassten

3.4 Übernachtungskosten

Die Kosten für Übernachtungen können in voller Höhe steuer- und sozialversicherungsfrei erstattet werden. Aus der Rechnung müssen evtl. die Kosten für das Frühstück und ggf. auch für weitere Mahlzeiten herausgerechnet werden. Soweit die Mahlzeiten nicht separat in der Rechnung ausgewiesen sind, kann die Kürzung pauschal auf der Basis der vollen Pauschale für die Verpflegungsmehraufwendungen erfolgen. Angesetzt werden

- für das Frühstück 20 Prozent (5,60 EUR),
- für ein Mittag- oder Abendessen 40 Prozent (11,20 EUR).

Erstattet der Arbeitgeber den Gesamtbetrag einschließlich der Verpflegungskosten, mindert sich die steuerliche Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen entsprechend. Ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten können bis zu 20,00 EUR pauschal steuerfrei gezahlt werden. Unterkunftskosten können bei der gleichen auswärtigen Arbeitsstätte für maximal 48 Monate in voller Höhe geltend gemacht werden. Danach gilt ein monatlicher Höchstbetrag von 1.000,00 EUR. Beruflich veranlasste Übernachtungskosten können auch vorliegen, wenn der Arbeitnehmer eine Zweitwohnung unterhält, die er im Rahmen einer wechselnden Auswärtstätigkeit für Übernachtungen und als Büroarbeitsplatz nutzt (FG Hamburg, 24.10.2019 – 6 K 35/19) .

Für Auslandsreisen gelten besondere Pauschbeträge (siehe das Schreiben des BMF vom 15.11.2019 a.a.O.).

3.5 Reisenebenkosten

Entstehen aus Anlass der Dienstreise Nebenkosten, können diese in tatsächlicher Höhe steuer- und sozialversicherungsfrei erstattet werden. Hierzu zählen z.B. Kosten für Gepäcktransport und -aufbewahrung, Parkplatzgebühren, Gebühren für WLAN-Nutzung, dienstliche Telefongespräche, Reisegepäckversicherung etc. Erforderlich ist ein Nachweis, der zu den Entgeltunterlagen genommen werden sollte. Keine Reisenebenkosten sind private Aufwendungen, wie Getränke an der Hotelbar, Ausgaben für Kleidungsstücke etc. Das Gleiche gilt für Saunaleistungen, die separat auf der Rechnung ausgewiesen werden. Eine steuerfreie Erstattung ist ggf. im Rahmen der Sachbezugsfreigrenze von 44,00 EUR möglich.

Praxistipp:

Eine pauschale Erstattung der Nebenkosten ohne Nachweis ist steuer- und sozialversicherungsfrei nicht möglich.

3.6 Unentgeltliche Mahlzeiten

Bei unentgeltlicher Verpflegung während der Dienstreise werden die oben genannten Beträge für den Mehraufwand bei der Verpflegung gekürzt (für Frühstück 5,60 EUR, Mittag- und Abendessen je 11,20 EUR). Voraussetzung ist, dass der Wert der Mahlzeit 60,00 EUR nicht übersteigt. Kostet eine Mahlzeit mehr, ist der Wert zu versteuern; der Arbeitnehmer kann die Verpflegungspauschale ungekürzt in Anspruch nehmen. Besonderheiten gelten, wenn der Arbeitgeber eine Mahlzeit zur Verfügung stellt, diese vom Arbeitnehmer aber nicht eingenommen werden kann. Zu solchen Konstellationen hat das BMF gegenüber den Spitzenverbänden der gewerblichen Wirtschaft mit Schreiben vom 05.11.2015 Stellung genommen (siehe unter www.zdh.de). Stellt der Arbeitgeber dem Mitarbeiter unentgeltlich Mahlzeiten zur Verfügung, erfolgt die Kürzung der Verpflegungspauschalen bzw. der Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung auch dann, wenn dieser die Mahlzeiten tatsächlich nicht in Anspruch nimmt (FG Baden-Württemberg, 12.12.2017 – 5 K 432/17 – Revision anhängig unter dem Az.: VI R 16/18).

In diesen Fällen ist aber auch eine Pauschalversteuerung des Sachbezugswertes möglich. Für mehrtägige Dienstreisen ist der Kürzungsbetrag für jeden einzelnen Tag aufgrund der tatsächlich gewährten Mahlzeiten zu ermitteln. Dabei können auch vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Snacks, wie belegte Brötchen, Kuchen oder Obst zur Kürzung der Verpflegungspauschale führen (siehe dazu das BMF-Schreiben vom

24.10.2014 – Seite 37). Andererseits kann eine Kürzung nur erfolgen, wenn es sich um eine der genannten Mahlzeiten handelt. Anrechnungsfrei bleibt daher der Kuchen, der zum Nachmittagskaffee gereicht wird oder Snacks (wie kleine Tüten mit Chips, Salzgebäck o.ä.), die den Passagieren auf innerdeutschen oder Kurzstreckenflügen angeboten werden (BMF-Schreiben vom 19.05.2015 – IV C 5 – S 2353/15/10002). In diesem Zusammenhang ist auch auf ein Urteil hinzuweisen, wonach es steuerrechtlich nicht als Frühstück anzusehen ist, wenn ein Unternehmen seinen Mitarbeitern Heißgetränke und trockene Brötchen zur Verfügung stellt (BFH, 03.07.2019 – VI R 36/17) . Voraussetzung ist, dass die Brötchen ohne Belag serviert werden. Diese Rechtsprechung dürfte auch auf Dienstreisen übertragbar sein.

Erhält der Arbeitnehmer außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten, ohne dass Verpflegungsmehraufwendungen geltend gemacht werden können (Reise dauert nicht mehr als acht Stunden oder die Drei-Monats-Frist für Auswärtstätigkeiten ist überschritten), werden diese als Arbeitslohn mit den Sätzen bewertet, die für die Sozialversicherung gelten. Dies sind 2020 für ein Frühstück 1,80 EUR, für ein Mittag- oder Abendessen 3,40 EUR (BMF-Schreiben vom 17.12.2019 – IV C 5 – S 2334/19/10010:001). Die Regelung gilt auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden. Voraussetzung ist, dass der Wert der Mahlzeit 60,00 EUR nicht übersteigt. Kostet die Mahlzeit mehr, ist der gesamte Betrag als Arbeitslohn zu versteuern (siehe hierzu auch das BMF-Schreiben vom 17.12.2019 a.a.O.).

Praxistipp:

Ist für eine Mahlzeit der amtliche Sachbezugswert anzusetzen, muss dies in dem Lohnkonto mit dem Großbuchstaben "M" und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung gekennzeichnet werden.

Ausnahmsweise liegt bei unentgeltlicher Verpflegung kein lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn vor, wenn das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an einer kostenfreien Gemeinschaftsverpflegung wegen besonderer betrieblicher Abläufe den Vorteil der Arbeitnehmer bei weitem überwiegt (FG Hamburg, 17.09.2015 – 2 K 54/15) . Die Entscheidung bezog sich auf die Mahlzeiten der Arbeitnehmer bei Arbeiten auf einer Offshore-Plattform.

Praxistipp:

Müssen Sie wegen einer Flugverspätung an den Mitarbeiter zusätzliche Reisekosten zahlen, können Sie von der Fluggesellschaft Schadenersatz verlangen (EuGH, 17.02.2016 C-429/14) . Dies gilt auch für die evtl. anfallende zusätzliche Vergütung. Maximal können nach dem Montrealer Übereinkommen rd. 5.000 EUR gefordert werden.

3.7 Doppelte Haushaltsführung

Die Kosten für eine berufliche bedingte doppelte Haushaltsführung kann der Arbeitgeber dem Mitarbeiter steuerfrei erstatten. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer außer der Zweitwohnung am Beschäftigungsort eine Hauptwohnung an einem anderen Ort hat und dort einen eigenen Hausstand unterhält. Dies ist der Fall, wenn der Mitarbeiter dort tatsächlich einen Hausstand hat und sich an den Kosten der Lebensführung beteiligt. Dadurch ist die steuerliche Anerkennung einer doppelten Hausführung in Fällen, in denen ledige Arbeitnehmer außerhalb des Ortes ihrer ersten Tätigkeitsstätte - ggf. zusammen mit Geschwistern - eine unentgeltlich überlassene Wohnung oder ein Zimmer im Haus der Eltern bewohnen, ausgeschlossen. Allerdings erfordert dies nicht eine Beteiligung an den laufenden Kosten der Haushaltsführung – dies ist weder dem Gesetzeswortlaut noch der Gesetzesbegründung zu entnehmen. Vielmehr sind auch einmalige oder außergewöhnliche Kostenbeiträge anzurechnen. Auf den Zahlungszeitpunkt - Anfang, Mitte oder Ende des Jahres - kommt es ebenfalls nicht an. Die Beteiligung muss jedoch oberhalb einer Geringfügigkeitsgrenze von 10 % liegen (FG Niedersachsen, 18.09.2019 – 9 K 209/18 – Revision anhängig unter dem Az.: VI R 39/19).

Doppelte Haushaltsführung ist auch anzuerkennen, wenn die Ehegatten mit dem gemeinsamen Kind zusammen am Beschäftigungsort wohnen, aber die Hauptwohnung in einem mehr als 300 km. entfernten Heimatort weiterhin als Lebensmittelpunkt anzusehen ist (FG Münster, 26.09.2018 – 7 K 3215/16 E) . Für berufstätige Eltern, die mit ihren Kindern am Beschäftigungsort eine familiengerechte Wohnung bewohnen,

gilt aber die Vermutung, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen unter diesen Umständen in der Regel an den Beschäftigungsort verlagert, auch wenn die frühere Familienwohnung beibehalten und zeitweise noch genutzt wird. Der Steuerpflichtige kann Umstände des Einzelfalls darlegen, die entgegen der Regelvermutung auf Grundlage der erforderlichen Gesamtwürdigung für einen Lebensmittelpunkt außerhalb des Beschäftigungsorts sprechen (BFH, 01.10.2019 - VIII R 29/16) .

Aufwendungen für eine Wohnung sind nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG nur dann als vorab entstandene Werbungskosten einer doppelten Haushaltsführung abziehbar, wenn der Steuerpflichtige endgültig den Entschluss gefasst hat, die Wohnung zukünftig im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung zu nutzen. Ob dies der Fall ist, ist aufgrund einer Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls zu entscheiden (BFH, 23.10.2019 – VI R 1/18) .

Die Miete für eine zunächst im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzten Wohnung ist auch nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses für eine gewisse Zeit der Arbeitssuche als Werbungskosten steuerlich abzugsfähig. Dabei handelt es sich nicht um Kosten für doppelte Haushaltsführung, sondern um vorweggenommene Werbungskosten für die Begründung eines neuen Arbeitsverhältnisses (FG Münster, 12.06.2019 – 7 K 57/18 E) .

Für die Nutzung der zusätzlichen Unterkunft am Arbeitsort können die tatsächlichen Kosten berücksichtigt werden, höchstens aber 1.000 EUR monatlich (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG). Die Begrenzung auf den Höchstbetrag gilt aber nicht für Einrichtungsgegenstände und Hausrat. Notwendige Kosten dafür sind unbegrenzt abzugsfähig (BFH, 04.04.2019 – VI R 18/17) .

Taxikosten, die im Zusammenhang mit der Wohnungssuche am Arbeitsort anfallen, sind als Werbungskosten steuerfrei (FG Sachsen, 18.05.2018 – 4 K 194/18). Der Verpflegungsmehraufwand, der im Rahmen der doppelten Haushaltsführung anzusetzen ist, ist zu kürzen, wenn einem Berufssoldaten von der Bundeswehr in der Kaserne eine unentgeltliche Verpflegung angeboten wird. Dies gilt auch, wenn der Soldat an den Mahlzeiten nicht teilnimmt (FG Baden-Württemberg, 12.12.2017 – 5 K 432/17 – Revision beim BFH unter dem Az. VI R 16/18 anhängig).

Im Rahmen der doppelten Haushaltsführung sind auch die Kosten einer Familienheimfahrt pro Woche steuerfrei. Dies gilt allerdings nicht, soweit dem Arbeitnehmer für diese Fahrt ein Kraftfahrzeug überlassen wird (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 S. 8 EStG). Dabei bleibt es grundsätzlich auch, wenn die Überlassung zum Teil entgeltlich erfolgt und dem Arbeitnehmer damit tatsächlich Aufwendungen für die Heimfahrten entstehen. Denn das Gesetz unterscheidet nicht zwischen unentgeltlicher und teilentgeltlicher Überlassung des Kraftfahrzeuges (FG Niedersachsen, 08.07.2020 – 9 K 78/19 – Revision anhängig unter dem Az.: VI R 35/20).

Weitere Einzelheiten zur doppelten Haushaltsführung siehe das BMF-Schreiben vom 24.10.2014 – IV C 5 – S 2353/14/10002 , Rn. 99 ff.

3.8 Reisekostenerstattungen aus öffentlichen Kassen

Die aus öffentlichen Kassen gezahlten Reisekostenvergütungen sind grundsätzlich steuerfrei (§ 3 Nr. 13 S. 1 EStG). Dies gilt für Verpflegungsmehraufwendungen jedoch nur, soweit die üblichen Pauschbeträge nicht überschritten werden. Erhält der Mitarbeiter daneben eine steuerfreie Aufwandsentschädigung (§ 3 Nr. 12 EStG), fallen auch die durch die steuerfreie Reisekostenvergütung nicht abgegoltenen Reisekosten unter die Regelung des § 3c EStG , wenn die Dienstaufwandsentschädigung auch solche Aufwendungen abgelden soll (BFH, 19.10.2016 – VI R 23/15) . Nach § 3c EStG dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Mit der Regelung soll verhindert werden, dass bei steuerfreien Einnahmen ein zusätzlicher steuerlicher Vorteil durch Abzug der damit abgegoltenen Ausgaben erzielt werden kann.

3.9 Berufskraftfahrer

Durch Art. 2 Nr. 7 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl. I Nr. 48 S. 2451) wurde in § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5b ein neuer Pauschbetrag in Höhe von 8 EUR pro Kalendertag für Arbeitnehmer, die ihre berufliche Tätigkeit

vorwiegend auf Kraftfahrzeugen ausüben, eingeführt. Voraussetzung ist u.a. eine ganztägige bzw. mehrtägige berufliche Tätigkeit im Zusammenhang mit einer Übernachtung im Kraftfahrzeug. Der Pauschbetrag dient der Abgeltung der üblicherweise entstehenden Mehraufwendungen, z.B. für

- Gebühren, die für die Benutzung der sanitären Einrichtungen auf Raststätten und Autohöfen anfallen;
- Park- und Abstellgebühren auf Raststätten und Autohöfen;
- Aufwendungen für die Reinigung der Schlafkabine.

Nach wie vor können höhere Aufwendungen als 8 EUR nachgewiesen und geltend gemacht werden (BT-Drs. 19/13436 S. 109).

Die Neuregelung ist zum 01.01.2020 in Kraft getreten.

4. Reisekostenerstattung an Bewerber

Es ist als verkehrsüblich anzusehen, dass Bewerbern, die zu einem Vorstellungsgespräch eingeladen werden, die Reisekosten erstattet werden. Dazu gehören neben den Fahrtkosten auch Verpflegungsaufwendungen sowie – falls notwendig – die Kosten einer Übernachtung. Die Höhe der Fahrtkostenerstattung richtet sich nach dem gewählten Verkehrsmittel.

Praxistipp:

Sinnvoll ist es, mit der Einladung den Umfang der Fahrtkostenerstattung zu definieren, z.B. durch "Erstattung der Kosten für eine Bahnfahrt 2. Klasse". Sofern Sie keine Reisekosten erstatten möchten, sollten Sie in der Einladung explizit darauf hinweisen.

5. Vergütung der Reisezeit

Es stellt sich die Frage, wie der Zeitaufwand im Zusammenhang mit einer Dienstreise zu vergüten ist. Dabei ist klar, dass die Arbeitszeit für den dienstlichen Einsatz selbst zu bezahlen ist. Häufig dauert die Anfahrt zum Ort der Arbeitsleistung und zurück jedoch sehr lange; insbesondere dann stellt sich die Frage, wie diese reine Reisezeit zu vergüten ist. Dies kann in Tarif- oder Einzelarbeitsverträgen geregelt werden, wobei dann das Transparenzgebot gewahrt werden muss. Ebenso ist die Festlegung durch eine Betriebsvereinbarung zulässig, soweit der jeweilige Arbeitsvertrag dem nicht entgegensteht (LAG Düsseldorf, 14.12.2018 – 10 Sa 96/18) . Eine evtl. Betriebsvereinbarung darf auch nicht im Widerspruch zu einer anzuwendenden tarifvertraglichen Regelung stehen (§ 77 Abs. 3 S. 1 BetrVG ; BAG, 18.03.2020 – 5 AZR 36/19). Die entsprechende Klausel muss also hinreichend klar erkennen lassen, welche Reisetätigkeit von ihr in welchem Umfang erfasst werden soll (BAG, 20.04.2011 – 5 AZR 200/10). Schließt die Klausel eine Vergütung der Reisezeiten ganz aus, ist diese wegen unangemessener Benachteiligung i.S.d. § 307 Abs. 1 und 2 BGB unwirksam. Außerdem ist auch das MiLoG zu beachten.

Ist diese Frage nicht kollektiv- oder individualvertraglich geregelt, hat der Arbeitnehmer aufgrund des § 611a Abs. 2 BGB einen Anspruch auf die volle Vergütung für die Reisezeit. Dies gilt selbst dann, wenn der Mitarbeiter diese Zeit frei nutzen kann. Denn die Reisezeit ist Arbeit, wenn sie ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers erfolgt und in untrennbaren Zusammenhang mit der vertraglich geschuldeten Arbeitsleistung steht; die Reise dient ausschließlich der Befriedigung eines fremden Bedürfnisses (LAG Mecklenburg-Vorpommern, 06.08.2019 – 2 Sa 57/19) . Die eigentliche Arbeitsleistung und die Reisezeit stehen dann in einem untrennbaren Zusammenhang (vgl. BAG, 17.10.2018 – 5 AZR 553/17) . Für die Vergütungspflicht unerheblich ist, ob die Reise vom Betrieb aus oder von der Wohnung des Arbeitnehmers aus angetreten wird bzw. dort endet (BAG, 25.04.2018 – 5 AZR 424/17) .

Einigen sich die Vertragsparteien darüber, dass der Arbeitnehmer zu einer im betrieblichen Interesse erforderlichen und angeordneten Schulung, die am frühen Morgen des Tages beginnen soll, bereits am Vortag anreist, weil der Schulungsort so weit vom Dienort entfernt liegt, dass anderenfalls eine rechtzeitige Anreise nicht möglich oder unzumutbar wäre, handelt es sich bei der Fahrtzeit für die dienstlich erforderliche Anreise um Arbeitszeit im arbeitsvertragsrechtlichen Sinne. Der Arbeitnehmer erbringt damit bereits die versprochenen Dienste. Vertragsrechtliche Arbeitszeit ohne Arbeitsvertrag gibt es nicht (LAG Düsseldorf, 21.02.2020 - 10 Sa 252/19) .

Fahrtzeiten eines Außendienstmitarbeiters, dessen Gesamttätigkeit darauf gerichtet ist, verschiedene Kunden zu besuchen, gehören insgesamt zu den vertraglichen Hauptleistungspflichten und sind deshalb vergütungspflichtige Arbeitszeit. Das gilt unabhängig davon, ob die Fahrten vom Betriebssitz oder von der Wohnung des Arbeitnehmers aus angetreten werden bzw. an dem einen oder anderen Ort enden. Für Fahrtzeiten kann arbeits- oder tarifvertraglich eine andere Vergütungsregelung als für die "eigentliche" Tätigkeit getroffen werden, sofern mit der Vereinbarung nicht der jedem Arbeitnehmer für tatsächlich geleistete vergütungspflichtige Arbeit nach § 1 Abs. 1 MiLoG zustehende Anspruch auf den Mindestlohn unterschritten wird. Regelungen in einer Betriebsvereinbarung, wonach die von Servicetechnikern für Fahrten zu und von Kunden aufgewendeten Wegezeiten in bestimmtem Umfang nicht zur vergütungspflichtigen Arbeitszeit zählen, sind im Geltungsbereich eines Tarifvertrags wegen Verstoßes gegen die Regelungssperre des § 77 Abs. 3 BetrVG unwirksam, wenn die betreffenden Fahrtzeiten gemäß den Tarifbestimmungen uneingeschränkt der entgeltpflichtigen Arbeitszeit zuzurechnen und mit der tariflichen Grundvergütung abzugelten sind. Das gilt im Betrieb eines tarifgebundenen Arbeitgebers nach § 87 Abs. 1 s.Hs.Hs.1 BetrVG unabhängig davon, ob die Bestimmungen in der Betriebsvereinbarung einem Mitbestimmungsrecht des Betriebsrats nach § 87 Abs. 1 Nr. 10 BetrVG unterliegen (BAG, 18.03.2020 - 5 AZR 36/19 und 5 AZR 25/19).

Die Vergütungspflicht besteht unabhängig davon, ob die Reisezeit als Arbeitszeit i.S.d. ArbZG gilt. Dies ist nach der Rechtsprechung des BAG nicht der Fall, wenn der Arbeitgeber lediglich die Nutzung des Verkehrsmittels vorgibt und es dem Arbeitnehmer überlassen bleibt, wie er die Reisezeit nutzt (BAG, 11.07.2006 – 9 AZR 519/05 – a.M. ErfK, Preis, 18. Aufl. 2018, § 611a BGB, Rn. 516h).

Die Reisezeit ist in vollem Umfang Arbeitszeit und zu vergüten, wenn der Mitarbeiter mit der Fahrt seine arbeitsrechtliche Verpflichtung erfüllt (z.B. ein LKW- oder Taxifahrer).

6. Weitere Informationen

Einzelheiten können Sie den Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums unter [www.bundesfinanzministerium.de /Service/ BMF-Schreiben](http://www.bundesfinanzministerium.de/Service/BMF-Schreiben) entnehmen:

- Reisekostenreform 2014 – Schreiben vom 24.10.2014 und 19. Mai 2015
- Entfernungspauschalen – Schreiben vom 31.10.2013
- Unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten ab Kalenderjahr 2019 – Schreiben vom 16.11.2018
- Sachbezugswert für Essensmarken – Schreiben vom 18.01.2019
- Kennzeichen "M" für gewährte Mahlzeiten, die mit dem Sachbezugswert anzusetzen sind – Schreiben vom 27.09.2017
- Verpflegungspauschalen und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen – Schreiben vom 25.11.2019