

Reisekosten 2008

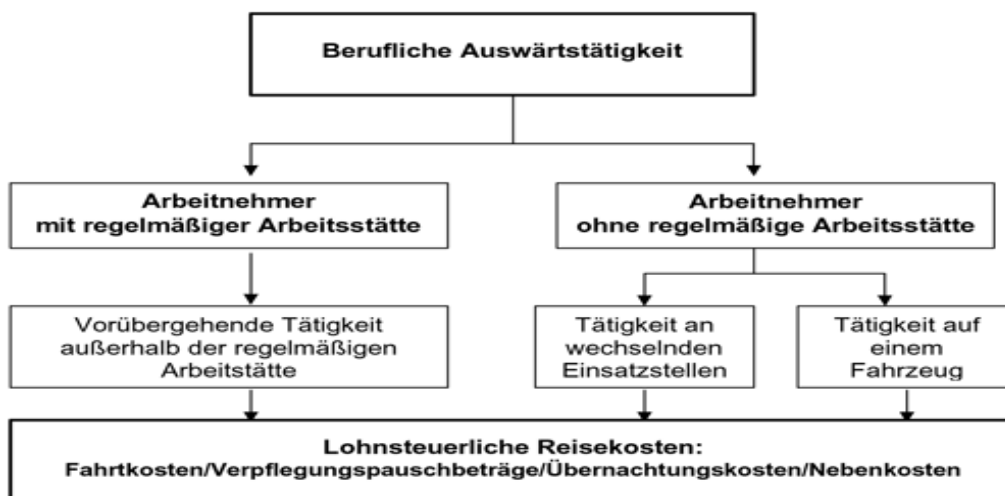
1. Einführung

Die Frage, welche Fahrt-, Verpflegungs- und ggf. Unterbringungskosten der Arbeitnehmer bei Tätigkeiten außerhalb seiner Firma als Werbungskosten ansetzen kann bzw. welche Beträge der Arbeitgeber für auswärtige Einsätze bei der Lohnabrechnung steuerfrei ersetzen kann, regelt das lohnsteuerliche Reisekostenrecht. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat seit 2005 in zahlreichen Urteilen eine **Gleichbehandlung** der verschiedenen Reisekostenarten für sachgerecht entschieden und damit den Weg für eine **Vereinfachung** des steuerlichen Reisekostenrechts aufgezeigt.

Die neuen Lohnsteuer-Richtlinien beinhalten grundlegende Änderungen der steuerlichen Reisekosten, die nicht nur für den Arbeitnehmer über die Werbungskosten, sondern bei der Lohnabrechnung auch über die Höhe der Steuerfreiheit von Reisekostenvergütungen ab 1.1.2008 entscheiden. Mit den folgenden Ausführungen werden sämtliche Neuerungen des lohnsteuerlichen Reisekostenrechts 2008 dargestellt. Neben der Zielsetzung, die neue Rechtslage 2008 geordnet und übersichtlich zu vermitteln, werden Antworten auf schwierige Detailfragen der neuen Reisekostenvorschriften gegeben. Hauptanliegen ist es zunächst, die **Systematik des neuen Rechts** deutlich zu machen. Auf rein rechtstheoretische Sonderfragen ohne praktische Bedeutung wird zu Gunsten dieser vorrangigen Zielsetzung nur am Rande eingegangen.

2. Die Änderungen im Überblick

Die bisherigen Reisekostenarten Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrttätigkeit werden zu dem **Oberbegriff** berufliche Auswärtstätigkeiten zusammengefasst. Reisekosten sind danach Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungs- sowie Reisenebenkosten, die durch eine **berufliche Auswärtstätigkeit** des Arbeitnehmers entstehen. Eine berufliche Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. Auch der Arbeitnehmer, der bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an **ständig wechselnden Einsatzstellen** oder auf einem **Fahrzeug** tätig wird, fällt unter die reisekostenrechtlich relevante Auswärtstätigkeit. Die bisherige Dienstreise wird durch die neue Begriffsbestimmung hinfällig.



Die Hauptschwierigkeiten der **bisherigen Reisekostenvorschriften** liegen in der Praxis darin, die jeweilige Auswärtstätigkeit eines Arbeitnehmers der richtigen Reisekostenart zuzurechnen, an die wiederum unterschiedliche Reisekostensätze geknüpft sind. Je nach Art der jeweiligen Auswärtstätigkeit kann der Umfang der steuerlichen Reisekosten bei der nach der bisherigen Systematik erforderlichen Unterscheidung in Dienstreise, Einsatzwechsel- und Fahrtätigkeit völlig unterschiedlich ausfallen. Diese im Einzelfall schwierige Abgrenzung entfällt zukünftig durch die Zusammenfassung sämtlicher reisekostenrechtlicher Sachverhalte zu der allein maßgeblichen Fallgruppe der "beruflichen Auswärtstätigkeit". Der eigentliche Vorteil des neuen **einheitlichen Reisekostenbegriffs** wird für die Praxis nicht durch die formelle Zusammenfassung der verschiedenen Reisekostenarten erreicht, sondern dadurch, dass für sämtliche auswärtigen Dienstgeschäfte inhaltlich und betragsmäßig einheitliche Reisekostensätze in den Lohnsteuer-Richtlinien festgelegt werden. Nur dadurch kann das neue Reisekostenrecht ab 2008 auf die streitanfällige Unterscheidung zwischen Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit verzichten. Der Systemwechsel zu **einer Reisekostenart mit einheitlichen Reisekostensätzen** bewirkt damit hinsichtlich des Umfangs der abzugsfähigen Werbungskosten sowie des steuerfreien Arbeitgeberersatzes für sämtliche auswärtigen Dienstgeschäfte eines Arbeitnehmers den Ansatz **gleich hoher Reisekostenbeträge**. Alle dienstlichen Reisetätigkeiten, die im Berufsleben möglich sind, werden künftig mit denselben Fahrt- und Übernachtungskosten sowie Verpflegungspauschalen begünstigt, unabhängig von der jeweiligen auswärtigen Einsatz- und Tätigkeitsstätte. Damit kann ein Berufskraftfahrer, der mit seinem Lkw die ganze Woche unterwegs ist, bei gleicher Abwesenheitsdauer dieselben lohnsteuerlichen Reisekostensätze wie der Handelsvertreter während seiner wöchentlichen Reisetätigkeit erhalten.

Diese für die Praxis erfreuliche Vereinfachung der Reisekostenbeträge wird im Wesentlichen durch die Aufgabe der zeitlich befristeten Gewährung von Reisekosten bei längerfristigen Auswärtstätigkeiten am selben Einsatzort (**Wegfall der 3-Monatsfrist**) sowie der **Streichung der 30-km-Grenze** im Bereich der Fahrtkosten erreicht, nach der bei wechselnden Einsatzorten für die Behandlung als Reisekosten eine Mindestentfernung von der Wohnung des Arbeitnehmers verlangt wird. Zum Wegfall der 3-Monatsfrist und der sog. Nahzone siehe Tz. 6.1.

3. Neuer Reisekostenbegriff - Was sind Reisekosten ab 2008?

3.1 Zusammenfassung der drei Reisekostenarten

Reisekosten sind Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten, wenn diese durch eine so gut wie ausschließlich **beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit** des Arbeitnehmers entstehen. Die Einteilung in die bisherigen drei Reisekostenarten Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit, an die unterschiedliche Reisekostenvergünstigungen geknüpft waren, entfällt ab 2008. Wie die Begriffsbestimmung deutlich macht, richtet sich der Umfang der Reisekostenvergünstigung für berufliche Reisetätigkeiten künftig nicht mehr nach der Art der Auswärtstätigkeit. Die Reisekostenarten Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit werden zu dem für das Vorliegen von Reisekosten allein maßgeblichen einheitlichen Begriff der beruflichen Auswärtstätigkeit zusammengefasst. Die **neue Reisekostendefinition** entspricht der von der Rechtsprechung entwickelten Begriffsbestimmung, nach der ausschließlich Mehraufwendungen begünstigt sind, die durch eine berufliche Tätigkeit des Arbeitnehmers außerhalb seiner Wohnung und einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte entstehen, also kurz gesagt durch eine berufliche Auswärtstätigkeit. Der über Jahrzehnte mit dem lohnsteuerlichen Reisekostenrecht untrennbar verbundene Begriff der **Dienstreise** entfällt durch die Neudefinition der Reisekosten und ist in den neuen Lohnsteuer-Richtlinien 2008 nicht mehr enthalten.

Praxis-Beispiel

Der Leiter der Personalstelle besucht im Januar 2008 auf Weisung seines Arbeitgebers ein zweitägiges Fortbildungsseminar zum Thema "AGG: Anspruch und Wirklichkeit." Bei der Fortbildungsveranstaltung handelt es sich um eine begünstigte Auswärtstätigkeit, da der Arbeitnehmer außerhalb seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig ist. Die hierbei anfallenden Fahrt- und Übernachtungskosten sowie die Mehraufwendungen für Verpflegung erfüllen den ab 2008 geltenden Reisekostenbegriff. Bis zum 31.12.2007 hätte sich der Ansatz der Reisekosten nach den bis dahin für die Reisekostenart Dienstreise geltenden Regeln bestimmt. Ab 2008 handelt es sich begrifflich um eine zweitägige berufliche Auswärtstätigkeit.

Vordergründig bedeutet es zunächst eine erhebliche Erleichterung, wenn ab 2008 die Unterscheidung der beruflichen Auswärtstätigkeit in Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit entfällt, weil einheitliche Reisekostensätze gelten. Diese Abgrenzung, die sich ausschließlich danach bestimmt, ob der Arbeitnehmer eine regelmäßige Arbeitsstätte hat, entfällt für Lohnzahlungszeiträume ab 1.1.2008. Allerdings zeichnet sich bereits im Vorfeld der praktischen Anwendung der Neuregelung ab, dass der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte aus anderem Grund seine Bedeutung beibehalten wird und sich als der eigentliche Problembereich des neuen Reisekostenrechts erweisen dürfte.

3.2 Die künftige Bedeutung der regelmäßigen Arbeitsstätte

Wer aus dem Wegfall der unterschiedlichen Reisekostenarten den Schluss zieht, dass damit auch die regelmäßige Arbeitsstätte für den Reisekostenbereich keine praktische Bedeutung mehr hat, der sieht sich im Folgenden schnell eines Besseren belehrt. Zwar ist ihre bisherige Bedeutung durch den **vereinheitlichten Reisekostenbegriff** der "beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit" entfallen. Umso wichtiger ist das Vorliegen einer regelmäßigen Arbeitsstätte für die künftig alles entscheidende Frage, welche Beschäftigung an den unterschiedlichen Einsatz- und Tätigkeitsstätten ab 1.1.2008 eine berufliche Auswärtstätigkeit begründet. Nur unter dieser Voraussetzung ist der Ansatz von Reisekosten zulässig. Nach der BFH-Rechtsprechung, der die neu gefasste Reisekostendefinition in den Lohnsteuer-Richtlinien uneingeschränkt folgt, liegt eine reisekostenrechtliche Auswärtstätigkeit immer dann vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend **außerhalb** seiner Wohnung und **an keiner seiner regelmäßigen Arbeitsstätten** beruflich tätig wird. Die neue Reisekostendefinition ist damit untrennbar mit der Prüfung des ortsgebundenen Tätigkeitsmittelpunktes des Arbeitnehmers verbunden. Nur wenn die tatsächliche Arbeitsstätte nicht zugleich auch eine regelmäßige Arbeitsstätte des Arbeitnehmers darstellt, ist die Gewährung von Reisekosten möglich. Die schwierige Abgrenzungsproblematik, die mit dem Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte verbunden ist, verlagert sich im Rahmen des Reisekostenrechts 2008 auf die für seine Anwendung bedeutsame Frage, ob die jeweilige Tätigkeit auswärts ausgeübt wird und damit den neuen Reisekostenbegriff erfüllt.

Ab 1.1.2008 entscheidet die regelmäßige Arbeitsstätte ausschließlich darüber, ob der jeweilige **berufliche Einsatz**

- eine unter die **Reisekosten** fallende berufliche Auswärtstätigkeit darstellt, weil der Arbeitnehmer hierbei an keiner regelmäßigen Arbeitsstätte tätig wird, oder
- unter die Regelung der **Entfernungspauschale** fällt,

weil es sich um die Wege zwischen Wohnung und ortsgebundenem Tätigkeitsmittelpunkt handelt, für die der Ansatz von Reisekosten ausgeschlossen ist. Der Fahrtkostenersatz durch den Arbeitgeber ist in diesen Fällen lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn. Bei der Firmenwagenüberlassung liegt ein geldwerter Vorteil vor.

Die Begriffserweiterung der regelmäßigen Arbeitsstätte wird zwangsläufig zur Folge haben, dass zu Lasten der vorteilhaften Reisekosten-Sachverhalte die steuerlich weniger begünstigten Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zunehmen werden. Für Letztere sind lediglich die Regelungen der Entfernungspauschale zulässig, die einen steuerfreien Arbeitgeberersatz ausschließen.

Praxis-Beispiel

Ein Facharbeiter eines Elektroinstallateurbetriebes ist ausschließlich auf auswärtigen Baustellen eingesetzt, die er täglich von Zuhause mit seinem Pkw aufsucht. **Rechtslage bis 31.12.2007** Der Arbeitnehmer übt eine Einsatzwechseltätigkeit aus, da er am Betrieb seines Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte begründet. Für die Fahrten zu den einzelnen Einsatzorten kommen Reisegrundsätze zur Anwendung, sofern sie in der sog. Fernzone (= Entfernung mehr als 30 km) liegen. Beträgt die Entfernung Wohnung - Einsatzstelle nicht mehr als 30 km, werden die Fahrten als Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte behandelt, die nur nach den eingeschränkten Regeln der Entfernungspauschale berücksichtigt werden können. Ein steuerfreier Arbeitgeberersatz ist insoweit ausgeschlossen. **Rechtslage ab 2008** Ab 1.1.2008 begründen die Einsätze auf den

Baustellen eine berufliche Auswärtstätigkeit, da der Arbeitnehmer insoweit nicht an einer regelmäßigen Arbeitsstätte tätig ist. Sämtliche Fahrten fallen unter die neuen Reisekostenvorschriften. Für die Gesamtstrecke darf der Kilometersatz von 0,30 EUR dem Werbungskostenabzug beim Arbeitgeber oder steuerfreien Ersatz durch den Arbeitgeber zu Grunde gelegt werden, auch wenn die Einsatzstelle weniger als 30 km von der Wohnung entfernt ist.

Eine weitere rechtliche (Neben-)Wirkung ergibt sich aus der regelmäßigen Arbeitsstätte für die Berechnung der Verpflegungspauschale (Tz. 6.2.1). Die maßgebliche Abwesenheitszeit bemisst sich nur dann ausschließlich in Bezug auf die Wohnung, wenn der Arbeitnehmer keine regelmäßige Arbeitsstätte hat. Ansonsten muss die Abwesenheitsdauer von der Wohnung und dem Betrieb erfüllt sein, je nachdem von wo die Auswärtstätigkeit angetreten wird. Im vorigen Beispiel berechnet sich die Verpflegungspauschale immer ab dem Verlassen der Wohnung, auch wenn der Elektroinstallateur ausnahmsweise über den Betrieb zur Baustelle fahren sollte.

4. Die Neuabgrenzung einer regelmäßigen Arbeitsstätte

4.1 Anpassung an die von der Rechtsprechung vorgenommenen Erweiterung

Mit entscheidend für die Neuregelung des Reisekostenrechts war die geänderte Rechtsprechung des BFH zur regelmäßigen Arbeitsstätte, mit der er die bisher in den Lohnsteuer-Richtlinien enthaltene Begriffsbestimmung deutlich erweitert hat. Der BFH hat in zahlreichen Urteilen daran festgehalten, dass der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit eines Arbeitnehmers, also der **ortsfeste Tätigkeitsmittelpunkt**, die zutreffende Umschreibung der regelmäßigen Arbeitsstätte eines Arbeitnehmers darstellt. Er hat dabei allerdings seine früher allein zeitlich bestimmte Definition aufgegeben, wonach der Mittelpunkt einer beruflichen Tätigkeit nur dann im Betrieb begründet werden konnte, wenn der Arbeitnehmer dort vom zeitlichen Ablauf her einen wesentlichen Teil seiner Arbeitsleistung zu erbringen hatte. Da es auf das zeitliche Element in der vom BFH fortentwickelten Begriffsbestimmung nicht mehr ankommt, kann auch ein Arbeitnehmer, der im Betrieb keinerlei Arbeiten verrichtet und **ausschließlich an ständig wechselnden Einsatzstellen** tätig ist, eine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb begründen. Voraussetzung ist, dass er seinen Arbeitgeber mit einer gewissen Nachhaltigkeit dauerhaft und immer wieder aufsucht. Der Richtlinienggeber übernimmt die von der Rechtsprechung neu festgelegten Kriterien in einem völlig neu gefassten Abschnitt "regelmäßige Arbeitsstätte".

Regelmäßige Arbeitsstätte Regelmäßige Arbeitsstätte ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, unabhängig davon, ob es sich um eine Einrichtung des Arbeitgebers handelt. Regelmäßige Arbeitsstätte ist insbesondere jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit immer wieder aufsucht. **Nicht maßgebend sind Art, Umfang und Inhalt der Tätigkeit.** Von einer regelmäßigen Arbeitsstätte ist auszugehen, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufgesucht wird.

Die Neufassung sowie die damit verbundene Erweiterung des "Regelmäßigen-Arbeitsstättenbegriffs" werden zu einer **Einschränkung** der begünstigten Außendienst-Sachverhalte und damit in bestimmten Fällen nicht nur beim Arbeitnehmer zu geringen **Reisekosten** in seiner persönlichen Einkommensteuer-Erklärung führen. Auch das Lohnbüro wird bei der monatlichen Lohnabrechnung 2008 feststellen, dass die steuerfreie Reisekostenvergütung im Vergleich zu den in den Vorjahren begünstigten Tatbeständen in Teilbereichen nicht mehr möglich ist. Außerdem ergibt sich in diesen Fällen ein höherer geldwerter Vorteil bei Arbeitnehmern mit Firmenwagen. Neben der für den Arbeitnehmer vorteilhaften Angleichung der Reisekostensätze dürfte die neue regelmäßige Arbeitsstätte die **Hauptursache** für das ab 2008 wesentlich veränderte steuerliche Reisekostenrecht sein.

4.2 Die regelmäßige Arbeitsstätte ab 2008

4.2.1 Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit

4.2.1.1 Aufsuchen des Betriebs mit gewisser Nachhaltigkeit

Aus dem Richtlinienentwurf zur Neuabgrenzung der regelmäßigen Arbeitsstätte ergibt sich, dass Art, Umfang und Inhalt der Tätigkeit am Betriebssitz hierfür nicht mehr maßgebend sind. Allerdings darf hieraus nicht der Schluss gezogen werden, dass durch Art, Umfang und Inhalt der beruflichen Tätigkeit am Betriebssitz ab 2008 keine regelmäßige Arbeitsstätte mehr begründet werden kann. Der BFH hat mit seiner Rechtsprechung den Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte nur ausgedehnt und dabei seine frühere ausschließlich an dem Tätigkeitsumfang orientierte Definition des beruflichen Tätigkeitsmittelpunktes lediglich fortentwickelt. Die geänderte Begriffsbestimmung soll der Rechtsauslegung des BFH gerecht werden, nach der diese Merkmale nicht mehr die alleinigen Entscheidungskriterien dafür sein können, wo sich der dauerhafte Mittelpunkt eines Arbeitnehmers befindet.

Der berufliche Mittelpunkt kann danach zum einen durch den **zeitlichen Umfang** der im Betrieb verrichteten Arbeiten begründet werden. Außerdem kann ein ortsgebundener Tätigkeitsmittelpunkt auch dadurch vorliegen, dass der Arbeitnehmer nicht nur gelegentlich, sondern regelmäßig und dauerhaft eine betriebliche Einrichtung - im Normalfall den Betrieb des Arbeitgebers - **immer wieder aufsucht**, um seine berufliche Arbeit an auswärtigen Einsatzstellen dort anzutreten oder zu beenden. Nach dieser Abgrenzung bestimmt sich der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte weder nach den qualitativen Merkmalen noch nach dem zeitlichen Gewicht der im Betrieb zu erbringenden Arbeitsleistung.

Praxis-Beispiel

Ein Sparkassenbediensteter ist als Kundenberater an der städtischen Hauptstelle A beschäftigt. Jeweils donnerstagnachmittags von 15.00 bis 18.00 Uhr ist ihm der Kundenservice an der 10 km entfernten Zweigstelle in Z übertragen. Er fährt deshalb jeweils am Donnerstagmittag unmittelbar von der Hauptstelle A nach Z. Der Sparkassenbedienstete verrichtet den wesentlichen Teil der ihm übertragenen Arbeiten an der Hauptstelle A, die zweifelsohne bereits nach bisherigem Rechtsverständnis regelmäßige Arbeitsstätte des Arbeitnehmers ist. Der Mittelpunkt einer beruflichen Tätigkeit kann nach der Neuabgrenzung auch dadurch begründet werden, dass der Arbeitnehmer den Betrieb oder Zweigbetrieb nachhaltig und fortlaufend immer wieder aufsucht. Hiervon ist auszugehen, wenn der Arbeitnehmer eine Arbeitgebereinrichtung einmal pro Woche aufsucht. Durch die wöchentlichen Sprechtage hat der Sparkassenmitarbeiter an der Zweigstelle in Z eine weitere regelmäßige Arbeitsstätte. Bei den Fahrten zwischen Wohnung und Hauptstelle A, aber auch bei den Heimfahrten donnerstagabends von der Zweigstelle Z liegen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte vor, die unter die Abzugsbeschränkungen der Entfernungspauschale fallen. Der Ansatz von Reisekosten ist nicht zulässig. Eine Besonderheit gilt für die Fahrten zwischen zwei regelmäßigen Arbeitsstätten, die hinsichtlich der Berücksichtigung der Fahrtkosten innerhalb desselben Dienstverhältnisses zu den Reisekosten rechnen. Der Arbeitnehmer kann insoweit ein steuerfreies Kilometergeld von 0,30 EUR pro gefahrenen Kilometer erhalten.

Wie bereits unter Tz. 4.1 ausgeführt macht das Beispiel deutlich, dass die Zahl der Arbeitnehmer, die innerhalb ihres Beschäftigungsverhältnisses **mehrere regelmäßige Arbeitsstätten** nebeneinander haben, deutlich zunehmen wird. Der Einsatz an dem vermeintlichen auswärtigen Tätigkeitsort wird sich aufgrund der großzügigeren Abgrenzungskriterien häufig als zweite oder weitere regelmäßige Arbeitsstätte erweisen, für die keine Reisekostensätze in Anspruch genommen werden dürfen. Ohne Anpassung des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte in den Lohnsteuer-Richtlinien 2008 an die geänderte Rechtsprechung hätte der wöchentliche Dienst an der Zweigstelle jeweils zu einer neuen reisekostenrechtlich begünstigten Auswärtstätigkeit geführt. Allein durch den zeitlichen Umfang der dort verrichteten Arbeitsleistung wäre die Zweigstelle nicht zu einem weiteren ortsge-

bundenen beruflichen Mittelpunkt geworden, da der Arbeitnehmer dort weniger als 10 % und damit nur einen unwesentlichen Teil der ihm insgesamt übertragenen Arbeiten verrichtet.

Wichtig

Es gibt damit künftig **zwei Fallgruppen** der regelmäßigen Arbeitsstätte. Zum einen kann der berufliche Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit wie bisher durch den zeitlichen Umfang der im Betrieb verrichteten Arbeiten begründet werden, zum anderen aber auch dadurch, dass der Arbeitnehmer diesen mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also dauerhaft regelmäßig immer wieder aufsucht.

4.2.1.2 Vereinfachungsregelung: Eine wöchentliche Arbeitgeberfahrt

Wie so oft ergibt sich aus der Rechtsprechung keine konkrete zahlenmäßige Grenze, ab welcher Anzahl von Fahrten zum Arbeitgeber dort eine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte regelmäßige Arbeitsstätte vorliegt. Der BFH nennt zur Abgrenzung das **gelegentliche Aufsuchen** der Arbeitgebereinrichtungen, das noch keinen ortsgebundenen Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit darstellt. Wie häufig der Arbeitnehmer den Betrieb oder eine sonstige betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers aufsuchen muss, damit dort auch ohne qualitative Tätigkeit eine regelmäßige Arbeitsstätte begründet wird, lässt er jedoch offen. Um Abgrenzungsschwierigkeiten im Besteuerungsverfahren zu vermeiden, legen die Lohnsteuer-Richtlinien zur Bestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte ab 2008 eine **Vereinfachungsregel** fest, die auch von den Finanzämtern zu beachten ist. Danach ist von einer regelmäßigen Arbeitsstätte immer dann auszugehen, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer **durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche** aufgesucht wird. Da es nach der neu gefassten Begriffsbestimmung nicht mehr auf den zeitlichen Ablauf der an der Arbeitgebereinrichtung erbrachten Arbeitsleistung ankommt, ist die Vereinfachungsregelung völlig unabhängig davon, wie lange sich der Arbeitnehmer bei seiner wöchentlichen Arbeitgeberfahrt dort aufhält. Ebenso ist es unerheblich, ob er in diesem Zusammenhang qualitative Arbeiten verrichtet. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung ist die **1-Tage-Regelung** bereits dann erfüllt, wenn er die betriebliche Einrichtung nur zu dem Zweck aufsucht, den eigenen Pkw mit dem Firmenwagen auszutauschen oder die wöchentlichen Kundenaufträge abzuholen. Die bisher allein an dem zeitlichen Umfang orientierte Vereinfachungsgrenze, nach der ein Arbeitnehmer 20 % seiner Arbeitsleistung bzw. einen ganzen Arbeitstag pro Woche im Betrieb erfüllen musste, wird durch die weitaus großzügigere neue Grenze mehr als abgedeckt und damit gegenstandslos. Sie ist infolgedessen zu Recht aus dem Richtlinien text gestrichen worden.

Praxis-Beispiel

Einem Pharmareferenten, dem für seine Kundenbesuche ein Firmenwagen auch für private Zwecke zur Verfügung steht, sucht jeweils am Freitagmittag seine Firma auf, um die Aufträge der abgelaufenen Woche abzurechnen und die Aufträge für die kommende Wochentour zusammenzustellen. Auf die wöchentliche Büroarbeit entfallen maximal 2 Stunden seiner 45-Stundenwoche. Obgleich der Außendienstmitarbeiter nur einen unwesentlichen Teil seiner Arbeitsleistung beim Arbeitgeber erbringt, begründet die wöchentliche Fahrt an den Betriebssitz aufgrund der neuen Vereinfachungsregelung eine regelmäßige Arbeitsstätte. Bei der Firmenwagenbesteuerung muss deshalb ein zusätzlich geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angesetzt werden. Außerdem bleibt die Zeit ab dem Erreichen des Betriebssitzes für die Berechnung der zutreffenden Verpflegungspauschale außer Ansatz.

Wird dagegen der Betrieb im vorigen Beispiel nur 14-tägig oder gar nur einmal im Monat aufgesucht, wird ab 2008 durch die Fahrten zum Arbeitgeber eindeutig kein ortsgebundener Tätigkeitsmittelpunkt begründet. Mangels regelmäßiger Arbeitsstätte werden auch die Fahrten zum Betrieb als berufliche Auswärtstätigkeit behandelt. Die Firmenwagenbesteuerung für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, insbesondere der 0,03 %-Zuschlag im Rahmen der 1 %-Regelung, entfällt. Ebenso kann für die Zeit der Büroarbeit im Betrieb die Verpflegungspauschale weitergewährt werden.

Wichtig

Nach dem Wortlaut der Lohnsteuer-Richtlinien ist die neue 1-Tage-Regelung jahresbezogen zu prüfen. Ein Baustellenleiter, der alle 14 Tage montags und dienstags ausschließlich im Betrieb seines Arbeitgebers Bürotätigkeiten verrichtet, hat nach der Vereinfachungsregelung seine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb, weil er nach Abzug der üblichen Fehlzeiten an 48 Tagen seinen Arbeitgeber aufsucht und damit aufgrund der **jahresbezogenen Betrachtung** "durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche den Betrieb aufsucht". Nach Abzug der üblichen Urlaubswochen und sonstigen Fehlzeiten ist die wöchentlich verlangte Arbeitgeberfahrt ohne weiteren Nachweis als erfüllt anzusehen, wenn der Arbeitnehmer an mindestens 46 Tagen im Jahr seine betriebliche Einrichtung aufsucht.

In Sonderfällen, z. B. bei längerer **Krankheit** des Arbeitnehmers, können auch weniger Arbeitgeberfahrten ausreichend im Sinne der Vereinfachungsregelung sein, wenn die Fehlzeiten nachgewiesen werden. Wird die berufliche Auswärtstätigkeit erst während des Jahres begonnen, ist die 1-Tage-Regelung nur in Bezug auf diesen Zeitraum zu prüfen. Die absolute Zahl der erforderlichen Arbeitgeberfahrten verringert sich dadurch zeitanteilig.

Auch **zusammenhängende Arbeitstage** im Betrieb können bei einem Arbeitnehmer, der während der übrigen Zeit des Jahres ausschließlich eine berufliche Auswärtstätigkeit ausübt, im Betrieb eine regelmäßige Arbeitsstätte begründen.

Praxis-Beispiel

Der angestellte Architekt einer HochTief-AG ist zur Vorbereitung eines Großprojektes ununterbrochen 3 Monate (= 50 Arbeitstage) im örtlichen Planungsbüro am Betriebssitz seines Arbeitgebers eingesetzt. Den Rest des Jahres verbringt er vorort auf der auswärtigen Baustelle zur Überwachung der Bauarbeiten. Die jahresbezogene Prüfung der 1-Tage-Regelung bewirkt, dass der Arbeitnehmer am Betriebssitz seine regelmäßige Arbeitsstätte hat. Für die Zeit der Planungstätigkeit im Büro des Arbeitgebers finden die Reisekostenvorschriften keine Anwendung. Nur während des Baustelleneinsatzes liegt eine berufliche Auswärtstätigkeit vor.

Die jahresbezogene Betrachtung, nach der die Anzahl von 46 Arbeitgeberfahrten pro Jahr ausreicht, findet auf einen längeren zusammenhängenden Arbeitszeitraum im Betrieb nur Anwendung, wenn die Tätigkeit am Betriebssitz **inhaltlich** mit der konkreten Außendiensttätigkeit im **Zusammenhang** steht.

Praxis-Beispiel

Ein Baufahrzeugführer ist während des Jahres ausschließlich auf Großbaustellen tätig. In den Wintermonaten (Januar bis Mitte März) war er dagegen witterungsbedingt an mehr als 50 Arbeitstagen ausschließlich im Betrieb seiner Baufirma mit der Instandsetzung des Fuhrparks beschäftigt. Da die Tätigkeit im Betrieb allein witterungs- bzw. saisonbedingt ist, handelt es sich nicht um eine mit einer konkreten Auswärtstätigkeit zusammenhängende Arbeit. Die Firma wird hierdurch nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte für das gesamte Kalenderjahr. Die unterschiedlichen Aufgabenabschnitte sind getrennt zu beurteilen. Die anlässlich der Baustellentätigkeit entstandenen Aufwendungen fallen unter die Reisekostenvorschriften. Auch soweit der Arbeitnehmer während dieser Zeit den Betrieb aufsucht, liegt eine berufliche Auswärtstätigkeit vor. Während der Zeit am Betriebsitz in den Monaten Januar bis März wird dieser zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Die arbeitstäglichen Fahrten dorthin dürfen nur nach den gesetzlich begrenzten Regeln der Entfernungspauschale berücksichtigt werden.

Nach dem Grundsatz der getrennten Beurteilung ist ebenso zu verfahren, wenn der Arbeitnehmer dauerhaft einen anderen Aufgabenbereich übernimmt, der mit einem **Wechsel** vom **Außen-** zum

Innendienst oder umgekehrt verbunden ist. Wird beispielsweise ein 55-jähriger Außendienstverkäufer wunschgemäß zum 1. Juli in die Innendienstabteilung des Vertriebs versetzt, dürfen die Büroarbeitstage in der zweiten Jahreshälfte nicht für die Prüfung herangezogen werden, ob der Arbeitnehmer nach der Vereinfachungsregelung während seiner Außendiensttätigkeit eine regelmäßige Arbeitsstätte am Betriebssitz hat. Diese Frage ist ausschließlich nach den in der ersten Jahreshälfte während der Außendiensttätigkeit unternommenen Arbeitgeberfahrten zu beantworten.

4.2.2 Ortsfeste Einrichtung des Arbeitgebers

Nach der von der Verwaltung vorgenommenen Neudefinition der regelmäßigen Arbeitsstätte ist hierunter der **ortsgebundene Mittelpunkt** der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers zu verstehen, unabhängig davon ob es sich um eine Einrichtung des Arbeitgebers handelt. Regelmäßige Arbeitsstätte ist insbesondere jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit immer wieder aufsucht. Die Lohnsteuer-Richtlinien folgen damit dem vom BFH in seiner aktuellen Rechtsprechung aufgestellten Grundsatz, dass nur durch **ortsfeste Einrichtungen** ein dauerhafter Tätigkeitsmittelpunkt begründet werden kann. Ein Hochseeschiff bzw. Marineboot kann danach keine regelmäßige Arbeitsstätte sein. Dasselbe gilt für andere Fahrzeuge, wie der Lkw eines Speditionsfahrers, der Reise- oder Linienbus, Züge, Straßenbahn u. a. Schienenfahrzeuge, aber auch Flugzeuge.

Hinweis

Die Beschränkung der regelmäßigen Arbeitsstätte auf ortsfeste Einrichtungen bedeutet nicht, dass der Personenkreis der ausschließlich auf Fahrzeugen eingesetzten Arbeitnehmer ab 2008 vom Reisekostenansatz ausgeschlossen ist. Entscheidend für das Vorliegen einer nach dem steuerlichen Reisekostenrecht begünstigten Auswärtstätigkeit ist, dass der Arbeitnehmer bei seiner konkreten Arbeitsausübung an keiner regelmäßigen Arbeitsstätte tätig ist. Diese Voraussetzung wird gerade von Arbeitnehmern erfüllt, die keinen ortsgebundenen Tätigkeitsmittelpunkt haben. Ein entsprechender klarstellender Hinweis findet sich im Richtlinien-text: "Eine berufliche Auswärtstätigkeit liegt ebenfalls vor, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Einsatzstellen oder auf einem Fahrzeug tätig wird." Weitere Einzelheiten hierzu siehe unter Tz. 5.1.

Als regelmäßige Arbeitsstätte kommt wie bisher der Betrieb oder ein Zweigbetrieb in Betracht. Außerdem können Bus- oder Straßenbahndepots sowie Fahrkartenverkaufsstellen eine regelmäßige Arbeitsstätte begründen.

Praxis-Beispiel

Ein Speditionsfahrer ist jeweils von Montag bis Freitag ausschließlich mit seinem Tankzug unterwegs. Seinen Lkw übernimmt er jeweils am Montagmorgen am Fahrzeugstandort seines Arbeitgebers, wo er ihn am Freitagmittag im Anschluss an die vorzunehmenden Wartungs- und Reinigungsarbeiten übers Wochenende im firmeneigenen Fahrzeugdepot wieder abstellt. Das Fahrzeugdepot begründet als ortsfeste Einrichtung des Arbeitgebers eine regelmäßige Arbeitsstätte, da der Speditionsfahrer seinen Arbeitgeber im Durchschnitt pro Woche mindestens an einem Arbeitstag aufsucht. Die Wochentour mit dem Tankzug fällt jeweils unter die reisekostenrechtlich begünstigte berufliche Auswärtstätigkeit. Die Fahrten zwischen Wohnung und Fahrzeugdepot dürfen dagegen nur in Höhe der Entfernungspauschale berücksichtigt werden.

Keine regelmäßigen Arbeitsstätten sind öffentliche (Bus-)Haltestellen oder Schiffsanlegeplätze ohne weitere Arbeitgebereinrichtungen.

An den Begriff ortsfeste betriebliche Einrichtung sind keine besonderen **baurechtlichen Anforderungen** geknüpft. Die arbeitgeberereignen Einrichtungen müssen nicht die bewertungsrechtlichen

Kriterien eines Gebäudes erfüllen. Auch in Containerbauweise erstellte Einrichtungen können als regelmäßige Arbeitsstätte des Arbeitnehmers dienen.

Praxis-Beispiel

Eine Baufirma mit Büro- und Verwaltungsgebäude in der Innenstadt hat außerhalb des Stadtbereichs auf gepachtetem Gelände seinen Fuhr- und Materialpark eingerichtet. Ein dauerhaft aufgestellter Baucontainer dient dem dort eingesetzten Lageristen als Arbeitsplatz. Der Baucontainer, den der Arbeitgeber auf dem Gelände seines außerhalb seines Betriebsortes gelegenen Fuhr- und Materialpark für seinen dort beschäftigten Lageristen aufgestellt hat, ist eine ortsfeste betriebliche Einrichtung im Sinne des Arbeitsstättenbegriffs.

Der Begriff ortsfest ist in Abgrenzung zu örtlich fortschreitenden, nur vorübergehend für bestimmte Zeit installierten Baulichkeiten des Arbeitgebers zu verstehen. Der Baucontainer auf einer Baustelle, auch wenn er wie auf einer Großbaustelle über einen längeren Zeitraum von mehr als einem Jahr aufgestellt wird, erfüllt diese Voraussetzungen anders als im Beispielfall nicht. Dasselbe gilt für einen Marktstand, auch wenn er während der Advents- und Weihnachtszeit über mehrere Wochen am selben Ort fest installiert und evtl. sogar mit einer Schlafmöglichkeit ausgestattet wird. Ebenso können **Wohnwagen oder Campmobile** keine regelmäßige Arbeitsstätte begründen.

Eine weitere Änderung, deren praktische Bedeutung nicht zu unterschätzen ist, ergibt sich für **so genannte Treffpunktfahrten**. Fährt der Arbeitnehmer von seiner Wohnung immer zu einem gleich bleibenden Treffpunkt, von wo aus er z. B. im Rahmen einer Fahrgemeinschaft oder Sammelbeförderung zu der jeweiligen Einsatzstelle mitgenommen wird, werden die Fahrten von der Wohnung nach bisheriger Verwaltungsauffassung zu dem Treffpunkt unabhängig von der Entfernung als solche zwischen Wohnung und Arbeitsstätte behandelt. Erst die anschließende Weiterfahrt fällt unter die Reisekostenregelungen. Da an den jeweiligen festen Treffpunktorten regelmäßig keine ortsfesten Arbeitgebereinrichtungen zur Verfügung stehen, können Treffpunktfahrten nicht mehr als Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale behandelt werden. Die Fahrt bis zum Treffpunkt ist ab 2008 eine berufliche Auswärtstätigkeit, für die Reisekosten beansprucht werden können, bei Fahrten mit dem eigenen Pkw insbesondere der Kilometersatz von 0,30 EUR pro gefahrenen Kilometer.

Wie bisher kommt als regelmäßige Arbeitsstätte nur ein **dauerhafter** ortsgebundener **Tätigkeitsmittelpunkt** des Arbeitnehmers in Frage. Durch eine vorübergehende Tätigkeit an einer auswärtigen Filiale oder Betriebsstätte des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens wird diese nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte, auch wenn es sich hierbei um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers handelt.

Praxis-Beispiel

Ein in Stuttgart bei einer Versicherungsgesellschaft beschäftigter Versicherungskaufmann wird für 3 Monate an das Zweigbüro in Mannheim abgeordnet, wo er im Innendienst eine sich in Elternzeit befindende Kollegin vertritt. Die Einsatzdauer an der Zweigstelle in Mannheim ist zeitlich befristet. Eine vorübergehende Tätigkeit kann zu keiner regelmäßigen Arbeitsstätte führen, auch wenn diese an einer ortsfesten Einrichtung des Arbeitgebers ausgeübt wird. Die Elternzeitvertretung erweist sich als berufliche Auswärtstätigkeit. Da der Arbeitnehmer insoweit an keiner regelmäßigen Arbeitsstätte tätig wird, erhält er während des 3-monatigen Einsatzes in Mannheim Reisekosten.

4.2.3 Andere (nicht arbeitgebereigene) ortsfeste Einrichtungen

Die Rechtsprechung hat bisher keine ausdrückliche Entscheidung getroffen, ob eine regelmäßige Arbeitsstätte auch eine **andere ortsfeste Einrichtung** als die des Arbeitgebers sein kann. Wenn dies auch der Wortlaut der sog. Seemanns-Urteile gerade nicht nahe legt ... "nur ortsfeste betriebliche Einrichtungen des Arbeitgebers ...", sind im Berufsleben zahlreiche Sachverhalte denkbar, in denen allein das Abstellen auf die rechtliche Verfügungsgewalt des Arbeitgebers über die vom Arbeitnehmer nachhaltig aufgesuchte ortsfeste Tätigkeitsstätte zu unsachgerechten Ergebnissen führt. Die Verwaltung hat sich daher für die **weitergehende Auslegung** des Arbeitsstättenbe-

griffs entschieden. Der ortsgebundene Mittelpunkt der auf Dauer angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers ist danach unabhängig davon, ob es sich um eine Einrichtung des Arbeitgebers handelt. Als regelmäßige Arbeitsstätte kommen deshalb auch **betriebsfremde Einrichtungen** in Frage, etwa der Betrieb des Kunden, wenn die Tätigkeit dort auf Dauer angelegt ist.

Praxis-Beispiel

Der Werkschutz eines großen Industrieunternehmens wird seit mehreren Jahren von einer Fremdfirma durchgeführt. Für den Sicherheits- und Wachdienst, den insgesamt 4 Arbeitnehmer der Sicherheitsdienst-GmbH im Schichtdienst leisten, stehen geeignete Räumlichkeiten in dem zu überwachenden Firmengelände zur Verfügung. Die bei der Sicherheitsfirma beschäftigten Arbeitnehmer haben auf dem Werksgelände des Industrieunternehmens ihren ortsfesten Tätigkeitsmittelpunkt, auch wenn es sich hierbei um außerbetriebliche Einrichtungen handelt. Der Sicherheits- bzw. Wachdienst begründet deshalb keine berufliche Auswärtstätigkeit.

Zum selben Ergebnis wird man auch dort gelangen, wo Teilbereiche eines Unternehmens innerhalb des Betriebsgeländes ausgelagert werden. Die **"out-gesourceten Arbeitnehmer"** sind aufgrund ihrer arbeitsrechtlichen Verträge auf arbeitgeberfremdem Gelände eingesetzt. Gleichwohl wird diese außerbetriebliche ortsfeste Einrichtung zu ihrer regelmäßigen Arbeitsstätte, wenn sie dort auf Dauer und mit Nachhaltigkeit eingesetzt werden. Diese Auslegung gewährleistet eine Gleichbehandlung mit denjenigen Arbeitnehmern, die dort bei ihrem arbeitsrechtlichen Arbeitgeber ihrer Beschäftigung nachgehen.

Wichtig

Entscheidend für die Behandlung von **nichtarbeitgebereigenen Einrichtungen** als mögliche regelmäßige Arbeitsstätte wird sein, dass es sich um dauerhafte Tätigkeiten auf dem betriebsfremden Gelände handelt. Hierzu sind entsprechende vertragliche Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Fremdfirma erforderlich, damit auch ohne eigentums- oder pacht-rechtliche Verfügungsbefugnis die auswärtigen Einrichtungen wenigstens faktisch dem Arbeitgeber zugerechnet werden können.

Ab 2008 kann bei **Leiharbeitnehmern** auch die Betriebsstätte des Entleihers regelmäßige Arbeitsstätte sein. In der Vergangenheit war diese Frage ausschließlich in Bezug auf das Verleihunternehmen als arbeitsrechtlicher Arbeitgeber zu beurteilen, also für die Gesamtdauer des Leiharbeitsverhältnisses. Leiharbeitnehmer sind deshalb aufgrund ihres typischen Berufsbildes, nach dem sie immer wieder wechselnd bei anderen Firmen eingesetzt werden, von den Finanzämtern der Reisekostenart Einsatzwechseltätigkeit zugerechnet worden.

Die gegenüber den Vorjahren geänderte Rechtsauslegung hat seinen eigentlichen Grund darin, dass die Prüfung des **Arbeitsstättenbegriffs** nicht mehr arbeitgeberbezogen, sondern **entleiherbezogen** vorzunehmen ist, also nur noch in Bezug auf die Tätigkeit beim einzelnen Entleiher. Da jede einzelne Arbeitnehmerüberlassung für sich betrachtet wird, darf die Tatsache, dass bei diesem Personenkreis die jeweilige Einsatzdauer regelmäßig zeitlich befristet ist, außer Acht bleiben. Für die alles entscheidende Frage, ob dem Leiharbeitnehmer für den jeweiligen Einsatz eine "dauerhafte" ortsfeste betriebliche Einrichtung zur Verfügung steht, gelten die Einrichtungen des Entleihers als arbeitgebereigene Arbeitsstätten. Für Leiharbeitsverhältnisse, bei denen der Leiharbeitnehmer während der Gesamtdauer der jeweiligen Einsatzes an einer Betriebsstätte des Entleiher tätig wird, bedeutet dies eine grundlegende Änderung gegenüber der bisherigen Besteuerungspraxis.

Praxis-Beispiel

Ein in Ludwigshafen wohnhafter Tischlergeselle wird zur Abwicklung eines Großauftrages von einer Zeitarbeitsfirma in Stuttgart für das gesamte Jahr 2008 an eine in Karlsruhe ansässige Fensterbaufirma verliehen, wo er im örtlichen Fertigungsbetrieb eingesetzt wird. Der Leiharbeitnehmer begründet in Karlsruhe an der Betriebsstätte des Entleihers für die gesamte Einsatzdauer eine regelmäßige

Arbeitsstätte. Die arbeitstäglichen Fahrten erfolgen deshalb nicht im Rahmen einer beruflichen Auswärtstätigkeit. Der Tischlergeselle kann für seine Tätigkeit in Karlsruhe keine Reisekosten erhalten.

Eine andere Lösung ergibt sich, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen des konkreten Leiharbeitsverhältnisses vom jeweiligen Leihunternehmen seinerseits ausschließlich auswärts **an wechselnden Einsatzstellen** eingesetzt wird. In diesen Fällen fehlt es an der Grundvoraussetzung der "ortsfesten Arbeitgebereinrichtung" für das Vorliegen einer regelmäßigen Arbeitsstätte. Letzteres wird regelmäßig dann der Fall sein, wenn der Entleiher im Baugewerbe tätig ist und den Leiharbeitnehmer ausschließlich auf Baustellen einsetzt.

Praxis-Beispiel

Ein Elektriker aus Wiesbaden wird aufgrund der starken Auftragslage von einer Verleihfirma in Frankfurt für ein Jahr an einen in Darmstadt ansässigen Elektroinstallationsbetrieb verliehen. Er wird ausschließlich auf auswärtigen Baustellen des Entleihers eingesetzt, zu denen er arbeitstäglich mit dem eigenen Pkw fährt. Da der Arbeitnehmer während der gesamten Einsatzdauer in Darmstadt ausschließlich an verschiedenen Einsatzorten tätig ist, wird der Betriebssitz insoweit nicht zum Mittelpunkt seiner Tätigkeit. Die Baustelleneinsätze des Leiharbeitnehmers sind eine berufliche Auswärtstätigkeit, die unter die steuerlichen Reisekosten fällt. Für die arbeitstäglichen Fahrten ist der Reisekostensatz von 0,30 EUR je gefahrenen Kilometer zulässig.

Wird der Leiharbeitnehmer stattdessen arbeitstäglich mit dem **firmeneigenen Sammeltransporter** vom Betriebssitz in Darmstadt zu den einzelnen Baustellen befördert, stellt der Elektroinstallationsbetrieb in Darmstadt bereits nach der Vereinfachungsregelung seine regelmäßige Arbeitsstätte dar, weil er diese mindestens einmal wöchentlich aufsucht. Die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebssitz fallen dann unter die ungünstigere Entfernungspauschale. Außerdem scheidet diese Fahrzeiten für die Berechnung der Verpflegungspauschale aus, die erst ab dem Verlassen des Entleiherbetriebs gewährt werden darf.

Unberührt lässt die Neuabgrenzung der regelmäßigen Arbeitsstätte die Behandlung des **häuslichen Arbeitszimmers**. Weiterhin kann auch ein häusliches Arbeitszimmer in der Wohnung des Arbeitnehmers als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen sein, etwa bei einem angestellten Handelsvertreter, der dort umfangreiche schriftliche Arbeiten erledigt und ggf. dort seine Kunden empfängt. Dasselbe gilt für vergleichbare Berufsgruppen mit Außendiensttätigkeit, die in ihrer Wohnung ein Home-Office eingerichtet haben.

Praxis-Beispiel

Der Wirtschaftsprüfer einer Steuer- und Unternehmensberatungs-AG, der beim Arbeitgeber keinen Arbeitsplatz hat, erledigt die Vor- und Nachbereitung seiner Außendiensttätigkeit ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer. Regelmäßig einmal pro Woche sucht er seinen Arbeitgeber anlässlich von Besprechungsterminen auf. Der Wirtschaftsprüfer hat zwei regelmäßige Arbeitsstätten. Zum einen ist das Arbeitszimmer ein Ort, an dem er einen nicht unbedeutenden Teil seiner Arbeit verrichtet, und damit regelmäßige Arbeitsstätte. Zum anderen wird durch die wöchentliche Fahrt zum Arbeitgeber der Betriebssitz aufgrund der 1-Tage-Regelung zu einem weiteren beruflichen Tätigkeitsmittelpunkt. Die Fahrten zwischen Wohnung und Steuerberatungsbüro sind damit Fahrten zwischen zwei regelmäßigen Arbeitsstätten, die hinsichtlich der Fahrtkosten dem Prinzip nach zu den Reisekosten rechnen. Dies gilt allerdings nicht, wenn es sich hierbei um das häusliche Arbeitszimmer handelt. Nach der Rechtsprechung liegt eine Fahrt zwischen zwei Arbeitsstätten nur vor, wenn sie nicht von der Wohnung aus angetreten wird. Hier von ist aufgrund der Eigenart eines häuslichen Arbeitszimmers stets auszugehen. Das häusliche Arbeitszimmer ist Teil der Wohnung mit der Folge, dass Fahrten zum Arbeitgeber ihrem Charakter nach Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind, die unter die begrenzte Abzugsmöglichkeit der Entfernungspauschale

fallen und im Falle der Firmenwagenüberlassung einen geldwerten Vorteil nach sich ziehen.

Während jede ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers regelmäßige Arbeitsstätte sein kann, sind die Sachverhalte nicht abschließend geklärt, in denen andere, außerhalb des eigenen Betriebsgeländes gelegene ortsfeste Einrichtungen diese Voraussetzung erfüllen. Ist ein Arbeitnehmer außerhalb seines Arbeitgebers längerfristig an einer "betriebsfremden Einrichtung" eingesetzt, entscheidet diese Rechtsfrage über den Ansatz der Entfernungspauschale (regelmäßige Arbeitsstätte) oder die günstigeren steuerlichen Reisekostensätze (berufliche Auswärtstätigkeit).

Wichtig

Mit Blick auf die finanziellen Auswirkungen, die sich bei einer späteren Lohnsteuer-Außenprüfung im Falle eines unzutreffenden steuerfreien Reisekostenersatzes ergeben können, empfiehlt es sich im Einzelfall, eine rechtzeitige Klärung mit dem jeweils zuständigen Betriebsstättenfinanzamt herbeizuführen. Der Arbeitgeber sollte zu diesem Zweck von der Möglichkeit einer **haftungsbefreienden Anrufungsauskunft** Gebrauch machen (§ 42e EStG). Die Anrufungsauskunft für Lohnsteuerzwecke ist im Gegensatz zu der allgemeinen verbindlichen Auskunft (§ 89 Abs. 2 AO) auch im Jahr 2008 weiterhin **kostenfrei**.

4.2.4 Weiträumiges Arbeitsgebiet

Als regelmäßige Arbeitsstätte ist nicht nur ein fester Ort zu verstehen, es kann sich hierbei auch um ein weiträumiges Arbeitsgebiet handeln. Hierunter fallen bisher

ein **zusammenhängendes Gelände des Arbeitgebers**, beispielsweise ein größeres Werksgelände, das Flughafenareal, der Universitätscampus sowie der Bereich eines Klinikums oder

Einsatzstellen, die **aneinander grenzen** und in unmittelbarer Nähe zueinander liegen, falls das Gelände nicht dem Arbeitgeber zugerechnet werden kann. Beispiele hierfür sind ein Neubaugebiet, der Kehrbezirk eines Schornsteinfegers oder der Zustellbezirk eines Zeitungsausträgers.

Ein sog. weiträumiges Arbeitsgebiet liegt aber nicht schon deshalb vor, weil der Arbeitnehmer ständig in einem Gemeindegebiet, im Bereich einer Großstadt oder in einem durch eine Kilometergrenze bestimmten Arbeitsgebiet an verschiedenen Stellen tätig wird. Keine weiträumige Arbeitsstätte begründet z. B. das Großstadttrevier einer Politesse oder der Stadtbezirk eines städtischen Bauhofmitarbeiters sowie der Kehrbezirk eines Schornsteinfegers, der sich über mehrere Gemeinden verteilt. Kein weiträumiges Arbeitsgebiet und damit keine gleichbleibende (regelmäßige) Arbeitsstätte ist aufgrund seiner Größe der Hamburger Hafen.

Der Fortbestand des Rechtsinstituts des weiträumigen Arbeitsgebiets als Sonderfall der regelmäßigen Arbeitsstätte auch für Zeiträume ab 2008 dürfte keinen rechtlichen Zweifeln begegnen. Fraglich ist allerdings, ob dies in seiner Gesamtheit gilt. Die neue Begriffsbestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte gibt berechtigten Anlass zu der Frage, ob dies weiterhin für die zuletzt genannte der beiden Fallgruppen gilt, wenn sich die Tätigkeitsorte des Arbeitnehmers innerhalb eines weiträumigen Gebietes nicht auf dem Gelände des Arbeitgebers befinden, aber aneinandergrenzen und in unmittelbarer Nähe zueinander liegen. Ähnlich wie bei ortsfesten Tätigkeiten außerhalb des Arbeitgebers nur solche **arbeitgeberfremde Einrichtungen** als regelmäßige Arbeitsstätte in Frage kommen, die wenigstens faktisch dem Arbeitgeber zugerechnet werden können (Tz. 4.2.3), muss dies konsequenterweise auch für das **weiträumige Arbeitsgebiet** verlangt werden. Leider hat der BFH in seiner jüngsten zum Hafengebiet getroffenen Entscheidung diese Rechtsfrage offen gelassen.

Praxis-Beispiel

Ein Arbeitnehmer ist seit 1.1.2007 als Kaminfeger bei einem Bezirksschornsteinfegermeister beschäftigt. Sein Kehrbezirk umfasst zwei nebeneinander liegende Stadtteile einer Großstadt. Ein Kehrbezirk stellt ein weiträumiges Arbeitsgebiet dar, wenn die Einsatzstellen aneinander angrenzen und in unmittelbarer Nähe zu-

einander liegen. Die Tätigkeit im Beispielsfall beschränkt sich auf die Einsatzorte in einem solchen Bereich. Der Arbeitnehmer hat somit eine feste (gleich bleibende) regelmäßige Arbeitsstätte. Die arbeitstäglichen Fahrten in den Kehrbezirk sind deshalb Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, für die er im Rahmen seiner Einkommensteuer-Erklärung 2007 nur die Entfernungspauschale (0,30 EUR ab dem 21. Entfernungskilometer) ansetzen kann. Ungeklärt ist, ob der Kehrbezirk auch nach den neuen Reisekostenvorschriften als weiträumiges Arbeitsgebiet oder zugunsten des Arbeitnehmers als berufliche Auswärtstätigkeit zu beurteilen ist. Die Fahrten innerhalb des Kehrbezirks sind dagegen unverändert den Reisekosten zuzurechnen. Auch hier bleibt bis zu einer Entscheidung durch das BMF oder den BFH nur die Möglichkeit der lohnsteuerlichen Anrufungsauskunft.

4.2.5 Keine regelmäßige Arbeitsstätte durch Zeitablauf

Die Rechtsprechung hat in den sog. Seemanns-Urteilen eine wichtige Kernaussage zur Neudefinition der regelmäßigen Arbeitsstätte getroffen und ist dabei von den bisherigen Regelungen in den Lohnsteuer-Richtlinien abgewichen. Nach Auffassung des BFH kann eine auswärtige Tätigkeitsstätte **nicht durch** bloßen **Zeitablauf** von 3 Monaten zu einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte werden. Die praktischen Rechtswirkungen dieser Urteile sind im Prinzip auch bei anderen Fahrtätigkeiten zu beachten. Nachdem das BMF für den Personenkreis der Arbeitnehmer mit Einsatzwechseltätigkeit die Dreimonatsfrist bereits ab 2006 insgesamt aufgegeben hat, muss die Dreimonatsfrist nach den derzeit geltenden Reisekostenbestimmungen nur noch bei Dienstreisen beachtet werden, zum Beispiel wenn ein Arbeitnehmer vorübergehend an eine Filiale oder andere Betriebsstätte seines Arbeitgebers abgeordnet wird. Bei einer längerfristigen Dienstreise an derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte erkennt die Finanzverwaltung nur für die ersten 3 Monate die lohnsteuerlichen Reisekosten an. Ab dem 4. Monat wird der auswärtige Tätigkeitsort zur weiteren (fiktiven) regelmäßigen Arbeitsstätte.

Das **neue Reisekostenrecht** folgt der geänderten Rechtsprechung uneingeschränkt. Die 3-Monatsfrist zur Begründung einer auswärtigen regelmäßigen Arbeitsstätte ist in den Reisekostenregelungen der Lohnsteuer-Richtlinien 2008 nicht mehr enthalten. Die komplette **Streichung der 3-Monatsfrist** für sämtliche Auswärtstätigkeiten war unerlässlich für die Schaffung eines einheitlichen Reisekostenrechts. Für sämtliche berufliche Auswärtstätigkeiten gelten ab 1.1.2008 einheitliche Reisekostensätze, unabhängig davon ob der Arbeitnehmer an einer ortsgebundenen Arbeitsstätte, an ständig wechselnden Einsatzorten oder auf einem Fahrzeug auswärts tätig ist. Durch die Aufgabe der nur zeitlich befristeten Gewährung von Reisekosten sind Fahrten zwischen Wohnung und auswärtigem Einsatzort auch insoweit als Reisekosten zu behandeln, als sie ab dem 4. Monat der Tätigkeit an demselben auswärtigen Beschäftigungsort erfolgen. Durch Ablauf der 3-Monatsfrist wird ab 2008 keine (weitere) regelmäßige Arbeitsstätte begründet. Sachverhalte, in den Reisekosten ab dem 4. Kalendermonat zu einer doppelten Haushaltsführung werden, sind damit ausgeschlossen. Die Berücksichtigung beruflicher Auswärtstätigkeiten hat **zeitlich unbegrenzt** nach lohnsteuerlichen **Reisekostensätzen** zu erfolgen.

Der Ansatz von Verpflegungskosten ist allerdings weiterhin gesetzlich auf einen Zeitraum von 3 Monaten beschränkt. Die Streichung der 3-Monatsfrist in den Lohnsteuer-Richtlinien und daran anknüpfend der Wegfall der (fiktiven) regelmäßigen Arbeitsstätte durch Zeitablauf beschränken deshalb ihre praktischen Wirkungen auf den Bereich der **Fahrt- und Unterbringungskosten**. Auch nach den Reisekostenvorschriften 2008 sind Verpflegungspauschalen für dieselbe Auswärtstätigkeit kraft Gesetz längstens für einen Zeitraum von 3 Monaten als Werbungskosten abzugsfähig bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattungsfähig.

Praxis-Beispiel

Ein bei einer Stuttgarter Baufirma beschäftigter Polier ist ab 1. März für das ganze Jahr 2008 auf einer Großbaustelle in München beschäftigt. Während der Woche übernachtet er in einem angemieteten 1-Zimmerappartement in unmittelbarer Nähe der Baustelle. Jeweils montagsmorgens und freitagabends fährt er mit dem Firmenfahrzeug zum Betriebssitz, um die Arbeitnehmer seiner Baukolonne abzuholen bzw. zurückzubringen. Der Polier hat nach der 1-Tage-Vereinfachungsregel am Betriebssitz eine regelmäßige Arbeitsstätte, da er diesen zweimal pro

Woche aufsucht. Die Baustellentätigkeit ist deshalb eine vorübergehende berufliche Auswärtstätigkeit, die dem Grundsatz nach zeitlich unbegrenzt unter die Reisekosten fällt. Der Arbeitgeber darf für die Gesamteinsatzdauer die monatlichen Mietkosten steuerfrei ersetzen. Da der Ansatz der Verpflegungsmehraufwendungen gesetzlich auf drei Monate beschränkt ist, kann die Verpflegungspauschale von 24 EUR bzw. von 12 EUR für die An- und Abreisetage nur bis zum 31. Mai der Tätigkeit auf der Großbaustelle in München in Anspruch genommen werden.

Die wöchentlichen Fahrten an den Betriebssitz begründen nach der neuen Begriffsdefinition im Beispiel eine regelmäßige Arbeitsstätte. Während der Umfang des Werbungskostenabzugs bzw. des steuerfrei möglichen Arbeitgeberersatzes ab 2008 aufgrund der vereinheitlichten Reisekostensätze hiervon völlig unabhängig ist, ergeben sich nachteilige Rechtswirkungen für die Firmenwagenbesteuerung. Die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebssitz sind als zusätzlicher geldwerter Vorteil zu erfassen, der sich im Rahmen der 1 %-Methode in einem Zuschlag von 0,03 % niederschlägt.

Wichtig

Die **gesetzliche 3-Monatsfrist**, nach der bei einer längerfristigen Tätigkeit am selben auswärtigen Einsatzort der Ansatz von **Verpflegungsmehraufwendungen** ab dem 4. Monat gesetzlich ausgeschlossen ist, gilt nach der Rechtsprechung für alle Verpflegungspauschalen, also auch bei Arbeitnehmern, die ausschließlich an wechselnden Einsatzstellen tätig sind. Seit 2006 sind die Finanzämter angewiesen, nach dieser nachteiligen Rechtsprechung unabhängig von der Art der jeweiligen Auswärtstätigkeit zu verfahren. Der gesetzlich auf 3 Monate beschränkte Ansatz der Verpflegungssätze ist deshalb auch nach neuem Reisekostenrecht uneingeschränkt zu beachten.

5. Die Voraussetzungen der beruflichen Auswärtstätigkeit

5.1 Fallgruppen der beruflichen Auswärtstätigkeit

Ab 2008 ist der Ansatz von Reisekosten einzig an das Vorliegen einer beruflichen Auswärtstätigkeit geknüpft. Die Definition des neuen, zu einer Reisekostenart zusammengefassten Reisekostenbegriffs findet sich in einem eigens in die Lohnsteuer-Richtlinien 2008 hierfür aufgenommenen Richtlinienabschnitt. Danach muss die konkrete Tätigkeit außerhalb der Wohnung und außerhalb einer regelmäßigen Arbeitsstätte des Arbeitnehmers erfolgen. Hierzu sind die beruflichen Tätigkeiten in **drei Fallgruppen** zu unterscheiden:

- vorübergehende Auswärtstätigkeit
- Tätigkeit an wechselnden Einsatzstellen und
- Tätigkeit auf einem Fahrzeug.

Diese Unterteilung ist ausreichend, um alle nach dem neuen Reisekostenrecht begünstigten Auswärtssachverhalte zu erfassen. Das entscheidende Merkmal, das den drei Tätigkeitsarten gemeinsam ist und sie zum Begriff der beruflichen Auswärtstätigkeit miteinander verbindet, liegt darin, dass der Arbeitnehmer seine konkrete Arbeitstätigkeit in diesen Fällen an keiner seiner regelmäßigen Arbeitsstätten und damit **"außerhalb"** erbringt. Dabei kommt den beiden zuletzt genannten Fallgruppen keine rechtsbegründende Bedeutung zu. Sie dienen lediglich der Klarstellung, dass auch Arbeitnehmer, die überhaupt keine regelmäßige Arbeitsstätte haben, weil sie ausschließlich an ständig wechselnden Einsatzstellen oder auf einem Fahrzeug eingesetzt sind, begrifflich eine reisekostenrechtliche Auswärtstätigkeit ausüben.

5.2 Beruflicher Anlass

Reisekosten liegen vor, wenn dem Arbeitnehmer Mehraufwendungen durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit entstehen. Im Normalfall sind an dieses Kriterium in der Praxis keine hohen Anforderungen zu stellen. **Berufliche Gründe** liegen regelmäßig vor, da im Berufsleben Auswärtseinsätze fast immer auf Weisung des Arbeitgebers erfolgen. Eine Auswärtstätigkeit ist der beruflichen Sphäre des Arbeitnehmers zuzurechnen, wenn ihr ein unmit-

telbarer konkreter beruflicher Anlass zu Grunde liegt. Das ist z. B. der Fall, wenn die Auswärtstätigkeit auf einer Weisung des Arbeitgebers beruht. Dies können der Besuch eines Kunden zur Vornahme von Geschäftsabschlüssen, Verhandlungen mit Geschäftspartnern usw., der Besuch einer Fachmesse, aber auch das Halten eines Vortrags auf einer Fortbildungsveranstaltung sein.

Nicht jede auf Weisung des Arbeitgebers unternommene Reise muss jedoch beruflich veranlasst sein. Gegen eine berufliche Veranlassung können in Einzelfällen u. a. die Art der Reise und das Reiseziel sprechen. Dies gilt insbesondere für Reisen von Arbeitnehmern im Zusammenhang mit **VIP-Maßnahmen** des Arbeitgebers sowie **Studienreisen ins Ausland**, wenn diese mit einem Privateaufenthalt verbunden werden oder der Ehegatte mitgenommen wird. Für eine private Mitveranlassung kann auch sprechen, wenn der Arbeitgeber weder Sonderurlaub noch Dienstbefreiung gewährt hat. Andererseits reicht die Gewährung von Sonderurlaub oder Dienstbefreiung allein nicht aus, die berufliche Veranlassung einer Auslandsreise zu gewährleisten.

Hinweis

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. Bei der Versteuerung kann ggf. § 40 Abs. 2 EStG Anwendung finden, wenn es sich dabei um eine Betriebsveranstaltung handelt.

Wird eine **beruflich veranlasste Dienstreise** auch mit **privaten Maßnahmen verbunden**, stellt sich die Frage, in welchem Umfang der Arbeitgeber die Aufwendungen für eine solche Reise steuerfrei erstatten kann. Nach der bisherigen Rechtsauslegung waren die Zuwendungen im Zusammenhang mit einer Reise einheitlich entweder als Arbeitslohn oder als steuerfreie Leistungen im ganz überwiegend betrieblichen Interesse zu beurteilen. Der BFH hat diese Einheitstheorie in seiner jüngsten Rechtsprechung aufgegeben, wonach eine Aufteilung der Kosten bei Incentive-Reisen ausgeschlossen war. Nach dieser Entscheidung dürfen gemischt veranlasste Reisen aufgeteilt werden in steuerfreie Bestandteile, die im eigenbetrieblichen Interesse erfolgen, und in lohnsteuerpflichtige Bestandteile, die sich als geldwerter Vorteil darstellen.

Wichtig

Das Portugalurteil ist nach den Entscheidungsgründen auch auf **Studien- und Gruppeninformationsreisen** anzuwenden. Bei einer solchen Reise kann - soweit dem Grunde nach eine berufliche Veranlassung festgestellt werden kann - es sich ebenfalls um eine gemischt veranlasste Reise handeln, bei der die Grundsätze des BFH zur Aufteilung von Sachzuwendungen in Arbeitslohn und steuerfreie Zuwendungen in eigenbetrieblichem Interesse anzuwenden sind.

Im Unterschied zum steuerfreien Arbeitgeberersatz im Lohnsteuerverfahren wird der **Werbungskostenabzug** von Aufwendungen für Reisen von den Finanzämtern weiterhin nur dann akzeptiert, wenn die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen/betrieblichen Sphäre zuzuordnen ist. Anderenfalls sind die gesamten Reisekosten nicht abziehbar. Zur Begründung beruft sich die Finanzverwaltung im Wesentlichen auf das **Aufteilungs- und Abzugsverbot** des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG. Unter Hinweis auf die Beschlüsse des Großen Senats dürfen die Kosten (inkl. der **An- und Abreise**) bei gemischt veranlassten Reisen nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden können.

Wichtig

Zwischenzeitlich hat der VI. Senat des BFH die **Frage der Aufteilbarkeit** von Werbungskosten bei gemischt beruflich und privat veranlassten Reisen dem Großen Senat zur abschließenden Entscheidung vorgelegt. Der Ausgang des Verfahrens bleibt mit Interesse abzuwarten. Eine Tendenzwende, die auch eine Aufteilung von gemischten Reisen und damit eine teilweise steuerliche Berücksichtigung für den Bereich der Werbungskosten zulässt, scheint sich abzuzeichnen. Wer in vergleichbaren Fällen in seiner eigenen Steuererklärung bis dahin Nachteile vermeiden will, dem bleibt bis auf Weiteres nur das Einspruchsverfahren gegen seinen persönlichen Einkommensteuerbescheid.

5.3 Vorübergehende Auswärtstätigkeit

Sofern der Arbeitnehmer nicht ausschließlich an wechselnden Einsatzstellen oder auf einem Fahrzeug eingesetzt ist und damit zum Personenkreis der **Arbeitnehmer mit regelmäßiger Arbeitsstätte** zählt, können Reisekosten nur dann vorliegen, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte(n) beruflich tätig wird. In Abgrenzung zur beruflichen Auswärtstätigkeit ist die Arbeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte zu verstehen. Von einer auswärtigen Beschäftigung ist deshalb immer dann auszugehen, wenn die tatsächliche Arbeitsstätte nicht zugleich auch regelmäßige Arbeitsstätte des Arbeitnehmers ist.

Liegt danach eine berufliche Auswärtstätigkeit vor, weil Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte und tatsächlicher Arbeitsort auseinanderfallen, darf die berufliche Tätigkeit außerhalb der Wohnung und des ortsgebundenen Tätigkeitsmittelpunktes nur **vorübergehender Natur** sein. Der Arbeitnehmer muss also seine seitherige regelmäßige Arbeitsstätte während dieser Zeit beibehalten und voraussichtlich auch dorthin zurückkehren. Dies ist z. B. für die vorübergehende **Abordnung** eines Arbeitnehmers an einen Zweigbetrieb oder im Rahmen eines Konzerns an ein anderes Konzernunternehmen zu bejahen. Eine Auswärtstätigkeit ist nicht vorübergehend, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse anzunehmen ist, dass die auswärtige Tätigkeitsstätte vom ersten Tag an zur regelmäßigen Arbeitsstätte geworden ist. Erfolgt also eine Abordnung mit dem Ziel der Versetzung, steht diese wie die **Versetzung** selbst der Annahme einer vorübergehenden Reisetätigkeit entgegen.

Praxis-Beispiel

Ein Versicherungsangestellter ist am Hauptsitz seiner Versicherungsgesellschaft in Stuttgart beschäftigt. Er wird für ein Jahr an einen Filialbetrieb in Freiburg abgeordnet. Die Auswärtstätigkeit ist vorübergehend, weil von vornherein feststeht, dass der Arbeitnehmer an seine regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehrt. Für die gesamte Abordnungsdauer sind Reisekostenvorschriften anzuwenden. Wäre stattdessen eine Versetzung an das Zweigunternehmen erfolgt, wäre von Anbeginn an eine neue regelmäßige Arbeitsstätte in Freiburg begründet worden, sodass auch bei Inaussichtstellung einer möglichen Rückkehr an den Hauptsitz der Firma keine unter die Reisekosten fallende Auswärtstätigkeit vorgelegen hätte.

Unzweifelhaft kann auch eine **längerfristige Auswärtstätigkeit** von vorübergehendem Charakter sein. Praktische Bedeutung erlangt die Fragestellung, nach welcher Zeitdauer die auswärtige Arbeitsstätte auch zum neuen Tätigkeitsmittelpunkt wird, erst ab 2008 durch die Streichung der 3-Monatsfrist (Tz. 4.2.5). Nach den bis zum 31.12.2007 maßgebenden Dienstreiseregelungen wird der auswärtige Einsatzort ohnehin ab dem 4. Monat zu einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte. Auch bei einer längerfristigen Reisetätigkeit an denselben Ort konnte deshalb der Arbeitnehmer bei über 3 Monaten hinaus gehenden Zeiträumen die Vergünstigungen für Reisekosten nicht mehr in Anspruch nehmen. Nach der Rechtsprechung ist eine Auswärtstätigkeit vorübergehend, wenn der Arbeitnehmer voraussichtlich an seine regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehren wird, um seine berufliche Tätigkeit dort fortzusetzen. Entscheidend ist also, dass der Einsatz an einem anderen Arbeitsort nicht mit dem Wechsel seines ortsfesten Tätigkeitsmittelpunktes beim Arbeitnehmer einhergeht.

Wichtig

Ein gewichtiger Anhaltspunkt dafür, dass ein auswärtiger Einsatz von längerer Dauer noch als vorübergehend gilt, dürfte eine von Anbeginn an festgelegte **Befristung der Tätigkeit** außerhalb der regelmäßigen Arbeitsstätte sein. Im Einzelfall kann damit das Direktionsrecht des Arbeitgebers darüber entscheiden, ob lohnsteuerliche Reisekosten gewährt werden oder Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte vorliegen. Je länger allerdings die zeitliche Befristung andauert, umso mehr gewinnt die Prüfung an Bedeutung, ob die bisherige regelmäßige Arbeitsstätte weiterhin den dauerhaften Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers darstellt oder aufgrund der Dauer der auswärtigen Beschäftigung sich der Tätigkeitsmittelpunkt verlagert hat.

Eine genaue zeitliche Grenzziehung lässt sich nicht vornehmen. Bei einer Tätigkeit, die sich außerhalb der regelmäßigen Arbeitsstätte über einen **Zeitraum von mehr als 2 Jahren** erstreckt, ist jedenfalls der Grund für die formelle Befristung in tatsächlicher Hinsicht einer eingehenden Prüfung zu unterziehen. Um auf Arbeitgeber- und Arbeitnehmerseite auf der sicheren Seite zu sein, empfiehlt es sich bis zur Klärung der durch das Reisekostenrecht 2008 erstmals aufgeworfenen Rechtsfrage, eine Anrufungsauskunft bereits für Auswärtseinsätze ab einer Zeitdauer von mehr als 12 Monaten einzuholen.

5.4 Tätigkeit an wechselnden Einsatzstellen

Die ab 2008 maßgebende berufliche Auswärtstätigkeit als neuer Reisekostenbegriff umfasst auch Arbeitnehmer, die bei ihrer individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt werden. Hierunter fallen **Arbeitnehmer ohne regelmäßige Arbeitsstätte**, die weder durch das Aufsuchen des Arbeitgebers mit einer gewissen Nachhaltigkeit noch aufgrund des Umfangs der dort verrichteten Arbeiten einen ortsfesten Tätigkeitsmittelpunkt begründen (Tz. 4.2.1).

Die Neudefinition der regelmäßigen Arbeitsstätte lässt die Wesensmerkmale dieser zur beruflichen Auswärtstätigkeit zählenden Fallgruppe weitgehend unverändert. Die frühere Rechtsprechung zur bisherigen Reisekostenart Einsatzwechseltätigkeit kann für die Abgrenzung des begünstigten Personenkreises weiterhin herangezogen werden. Typische Beispiele sind Bau- oder Montagearbeiter, Mitglieder einer Betriebsreserve für Filialbetriebe, Glas- und Gebäudereiniger, Krankenpfleger in der häuslichen Krankenpflege, Politessen und Auszubildende ohne örtlichen Mittelpunkt während ihrer Ausbildung. Die Anzahl der jährlichen Einsatzstellen ist dabei ohne Bedeutung. Entscheidend ist allein, dass der Arbeitnehmer keine ortsfeste regelmäßige Arbeitsstätte begründet und damit rechnen muss, in mehr oder weniger langen Zeitabständen immer wieder an andere Einsatzstellen wechseln zu müssen.

5.5 Tätigkeit auf Fahrzeugen

Die Ausführungen zu Tz. 1.5.3 gelten sinngemäß für Arbeitnehmer, die im Rahmen ihrer Auswärtstätigkeit auf Fahrzeugen eingesetzt sind. Auch hierbei kann es sich nur um Mitarbeiter ohne regelmäßige Arbeitsstätte handeln. Der Personenkreis mit Tätigkeiten auf Fahrzeugen deckt sich mit der nach bisherigem Reisekostenrecht geltenden Reisekostenart Fahrtätigkeit. Entscheidend für die Annahme einer beruflichen Auswärtstätigkeit auf Fahrzeugen ist deshalb dass der Arbeitnehmer keinen ortsfesten Tätigkeitsmittelpunkt im Betrieb begründet. Zur Ausdehnung der regelmäßigen Arbeitsstätte siehe unter Tz. 4.1.

Praxis-Beispiel

Der Linienbusfahrer eines städtischen Verkehrsbetriebes übernimmt sein Fahrzeug arbeitstäglich an verschiedenen Busdepots seines Arbeitgebers. Das Busdepot stellt eine ortsfeste Arbeitgebereinrichtung dar, die der Arbeitnehmer nachhaltig und dauerhaft aufsucht. Nach der Vereinfachungsregelung wird dort eine regelmäßige Arbeitsstätte begründet. Auswirkungen ergeben sich für die täglichen Fahrten zum Busdepot, die als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter die Entfernungspauschale fallen. Außerdem rechnet die berufliche Abwesenheitszeit für die Gewährung der Verpflegungskosten erst ab dem Verlassen des Busdepots und endet auch dort wieder. Ein günstigeres Ergebnis tritt ein, wenn die Busübernahme an der jeweiligen Bushaltestelle erfolgt. Örtliche Haltestellen können keine regelmäßige Arbeitsstätte sein.

Ist nach der Neuabgrenzung, insbesondere der 1-Tage-Vereinfachungsregelung, keine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb anzunehmen, gehören zur beruflichen Auswärtstätigkeit auf Fahrzeugen:

Kraftfahrer im gewerblichen Güternah- und -fernverkehr. Bei Kraftfahrern im Zustelldienst, Fahrlehrern sowie bei Verkaufsfahrern ist dagegen regelmäßig keine Fahrtätigkeit anzunehmen. Meist ist in diesen Fällen eine regelmäßige Arbeitsstätte vorhanden.

Beifahrer in Kraftfahrzeugen,

Fahrer von **Linienbussen** und Reisebussen,

Taxifahrer,

Fahrer und Begleitpersonal von Müllfahrzeugen,

Beton- und Kiesfahrer,

Fahrer von Kanalreinigungsfahrzeugen,

Fahrer und sonstiges Personal auf Schienenfahrzeugen, z. B. Straßenbahnfahrer, **Lokführer** und Begleitpersonal auf Zügen,

Piloten, Stewardessen u. a. fliegendes Personal,

See- und Binnenschiffer sowie Schiffspersonal, unabhängig davon, ob diese täglich nach Hause zurückkehren oder an Bord eine dauerhafte Unterkunft haben.

6. Abzugsfähige Reisekosten

Reisekosten sind **Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten**, wenn diese durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers entstehen. Durch das Prinzip einer einheitlichen Reisekostenart "berufliche Auswärtstätigkeit" entfallen die einzelnen Regelungen zu den abzugsfähigen Werbungskosten, die bis zum 31.12.2007 zu völlig unterschiedlichen Abzugsbeträgen führen können, je nachdem ob die Reisekosten im Rahmen einer Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit und Fahrtätigkeit anfallen. Ab 2008 gelten unabhängig von der Art der beruflichen Auswärtstätigkeit für sämtliche Reisekostensachverhalte einheitliche Fahrtkosten und Verpflegungspauschbeträge sowie gleich hohe Übernachtungs- und Reisenebenkosten. Die für einzelne Fallgruppen erforderlichen Sonderregelungen sind im Sinne der Vereinfachung des Reisekostenrechts durch einheitliche Werbungskostenbeträge ersetzt worden. Formal äußert sich die Aufgabe dieser Unterscheidungen dadurch, dass die einzelnen Aufwandsarten jeweils zu einem eigenen einheitlichen Abschnitt in den Lohnsteuer-Richtlinien 2008 zusammengefasst worden sind.

6.1 Fahrtkosten

Die Neuregelung des Reisekostenrechts besteht im Bereich der Fahrtkosten im Wesentlichen in einer deutlichen **Erweiterung** ihres **Anwendungsbereichs**. Zum einen gehören ab 2008 als Folge der Aufgabe der 30-km-Zone erstmals Fahrten in die **Nahzone** zu den Reisekosten. Vorteilhaft betroffen sind Arbeitnehmer, die keine regelmäßige Arbeitsstätte haben, weil sie ausschließlich eine berufliche Auswärtstätigkeit an **ständig wechselnden Einsatzorten** ausüben. Zur Abgrenzung siehe Tz. 5.4. Außerdem bewirkt die zeitlich unbegrenzte Gewährung von Reisekosten bei längerfristigen Reisetätigkeiten für Arbeitnehmer mit regelmäßiger Arbeitsstätte eine weitere Ausdehnung der als Reisekosten zu berücksichtigenden Fahrten.

6.1.1 Begünstigte Fahrten

Nach der Neufassung der Lohnsteuer-Richtlinien 2008 können für alle Fahrten, die nicht zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erfolgen, Reisekosten angesetzt bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Reisekosten stellen danach die Aufwendungen für folgende Fahrten im Rahmen von Auswärtstätigkeiten dar:

Fahrten von der Wohnung oder regelmäßigen Arbeitsstätte zur auswärtigen Tätigkeitsstätte,

innerhalb desselben Arbeitsverhältnisses: Fahrten zwischen mehreren auswärtigen Tätigkeitsstätten, mehreren regelmäßigen Arbeitsstätten oder innerhalb eines weiträumigen Arbeitsgebiets,

Fahrten von der Unterkunft am Ort der auswärtigen Tätigkeitsstätte (oder Einzugsgebiets) zur auswärtigen Tätigkeitsstätte,

Zwischenheimfahrten von der auswärtigen Tätigkeitsstätte zur Wohnung und zurück,

Fahrten von der Wohnung zu ständig wechselnden Tätigkeitsstätten bei einer Einsatzwechseltätigkeit (Arbeitnehmer hat keine regelmäßige Arbeitsstätte),

Fahrten bei Übernachtung im Rahmen einer Einsatzwechseltätigkeit von der Wohnung zum Einsatzort und von der auswärtigen Unterkunft zur Tätigkeitsstätte,

Fahrten im Rahmen einer Einsatzwechseltätigkeit zu einem gleichbleibenden Treffpunkt und anschließender Auswärtstätigkeit.

Hinweis

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für diese Fahrten einen Firmenwagen zur Verfügung, bleibt die Gestellung steuerfrei. Ein geldwerter Vorteil ist nicht zu erfassen. Der Arbeitgeber darf jedoch nicht noch zusätzlich pauschale Kilometersätze steuerfrei erstatten.

6.1.2 Abzugsfähige Aufwendungen

Sämtliche Fahrtkosten aus Anlass einer beruflichen Auswärtstätigkeit gehören zu den Werbungskosten. Abzugsfähig sind die **tatsächlichen nachgewiesenen Kosten** für öffentliche Verkehrsmittel. Bei Benutzung eines eigenen Kfz hat der Arbeitnehmer wie bisher die Möglichkeit, die pro Kilometer angefallenen Kosten entweder einzeln nachzuweisen oder den vom BMF hierfür festgelegten Kilometersatz von 0,30 EUR pro gefahrenen Kilometer in Anspruch zu nehmen. Die bisherigen amtlichen Schätzbeträge haben unverändert Gültigkeit. Hinsichtlich der Höhe der als Werbungskosten abzugsfähigen Fahrtkosten ergeben sich gegenüber der bisherigen Rechtslage keinerlei Änderungen.

6.1.3 Wegfall der 3-Monatsfrist

Längerfristige Auswärtseinsätze dürfen derzeit längstens für 3 Monate nach Dienstreisegrundsätzen abgerechnet werden. Ab dem 4. Monat wird der auswärtige Einsatzort zu einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte. Diese Regelung wird ersatzlos aufgehoben. Ab 2008 kann allein durch Zeitablauf keine regelmäßige Arbeitsstätte mehr begründet werden. Der Wegfall der 3-Monatsfrist bedeutet, dass Fahrt- und Übernachtungskosten unabhängig von der jeweiligen Tätigkeitsdauer am gleich bleibenden auswärtigen Einsatzort **zeitlich unbefristet Reisekosten** sind. Lediglich für die Verpflegungspauschalen gilt weiterhin eine zeitliche Grenze, weil der Gesetzgeber ihren Ansatz ausdrücklich auf 3 Monate beschränkt.

Praxis-Beispiel

Ein Versicherungsangestellter ist am Hauptsitz seiner Versicherungsgesellschaft in Stuttgart beschäftigt. Er wird für die Zeit ab 1. September 2007 für 5 Monate an einen 30 km entfernten Filialbetrieb in Böblingen abgeordnet. **Rechtslage bis 31.12.2007** Die Auswärtstätigkeit ist vorübergehend, weil von vornherein feststeht, dass der Arbeitnehmer an seine regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehrt. Nach den bisherigen Reisekostenbestimmungen anerkennen die Finanzämter bei einer längerfristigen vorübergehenden Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte nur für die ersten 3 Monate eine Dienstreise an. Ab dem 4. Monat wird der auswärtige Ort zu einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte. Der Arbeitnehmer hat dann aus Sicht der Verwaltung zwei regelmäßige Arbeitsstätten und kann deshalb die Vergünstigungen für Reisekosten nicht mehr in Anspruch nehmen. Insbesondere die Fahrten zu der auswärtigen Tätigkeitsstätte, die insoweit als zweite regelmäßige Arbeitsstätte angesehen wird, sind ab Dezember 2007 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die unter die Regelungen der Entfernungspauschale fallen. Steuerfreie Fahrtkostenzuschüsse des Arbeitgebers sind deshalb ab 1.12.2007 ausgeschlossen. Dasselbe gilt für den Ansatz der Verpflegungspauschalen, die aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung ohnehin längstens für 3 Monate zulässig sind. **Rechtslage ab 2008** Ab 1.1.2008 gelten die neuen Reisekostenregelungen. Die befristete Abordnung nach Böblingen ist eine vorübergehende berufliche Auswärtstätigkeit, für die zeitlich unbegrenzt Reisekosten zulässig sind. Ab 1.1.2008 kann der Arbeitgeber ein steuerfreies Kilometergeld von 0,30 EUR pro gefahrenen Kilometer für die Abordnung bezahlen.

Ebenso dürften in Übernachtungsfällen die auswärtigen Unterbringungskosten, ggf. die Übernachtungspauschale von 20 EUR pro Inlandsübernachtung steuerfrei ersetzt werden. Die Befristung der Reisekostensätze auf einen Zeitraum von 3 Monaten ist für den Bereich der Verpflegung gesetzlich geregelt. Hinsichtlich der Verpflegungssätze ist die gesetzliche 3-Monatsfrist deshalb auch nach neuem Reisekostenrecht zu beachten. Der Ansatz der Pauschbeträge ab dem 4. Monat einer Tätigkeit am selben auswärtigen Einsatzort bleibt wie bisher ausgeschlossen.

Wäre im Beispielsfall anstelle der Abordnung eine zeitlich unbefristete Versetzung an das Zweigunternehmen erfolgt, wäre von Beginn an eine neue regelmäßige Arbeitsstätte in Böblingen begründet worden, so dass auch bei in Aussichtstellung einer möglichen Rückkehr an den Hauptsitz der Firma keine berufliche Auswärtstätigkeit vorgelegen hätte. Nach den neuen Reisekostenregelungen kann das Direktionsrecht des Arbeitgebers darüber entscheiden, ob lohnsteuerliche Reisekosten gewährt werden oder Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte vorliegen.

6.1.4 Streichung der 30-km-Grenze

Im Rahmen der bis zum 31.12.2007 geltenden Reisekostenart Einsatzwechselfähigkeit dürfen die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und auswärtiger Einsatzstelle nicht als Reisekosten abgezogen werden, wenn die Entfernung zur Einsatzstelle **nicht mehr als 30 Kilometer** beträgt. Fahrten in die sog. Nahzone rechnet die Finanzverwaltung zu den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, für die lediglich der Ansatz der **Entfernungspauschale** zulässig und damit der steuerfreie Arbeitgeberersatz ausgeschlossen ist. An der 30-km-Zone wird ab **2008** nicht mehr festgehalten. Die vorteilhaften Rechtswirkungen, die mit der **Streichung der 30-km-Zone** verbunden sind, führen dazu, dass beim Personenkreis der an wechselnden Einsatzstellen beschäftigten Arbeitnehmer sämtliche Fahrten, einschließlich der Fahrten zum Betrieb, entfernungsunabhängig als auswärtiges Dienstgeschäft gelten, das zum Reisekostenabzug berechtigt.

Praxis-Beispiel

Ein Kundendienstmonteur einer Kälte- und Wärmetechnik GmbH, der im Betrieb keinerlei Arbeiten verrichtet, ist ausschließlich für die von der Firma betreuten Kunden eines Stadtgebietes zuständig. Die Firma sucht er nur gelegentlich, maximal einmal pro Monat auf. Der Arbeitnehmer hat keine regelmäßige Arbeitsstätte. Sämtliche Fahrten sind als Reisekosten abzugsfähig. Dies gilt ab 2008 für die Fahrten von der Wohnung zum ersten Kunden und die Heimfahrt vom letzten Kunden, auch wenn die Entfernung weniger als 30 Kilometer betragen sollte. Ebenso sind die gelegentlichen Fahrten zum Betrieb mangels regelmäßiger Arbeitsstätte berufliche Auswärtstätigkeiten, die unter die steuerlichen Reisekosten fallen.

Keine Auswirkung hat die Neuregelung für Arbeitnehmer, die zwar ihre Arbeitsleistung ausschließlich an wechselnden Einsatzorten verrichten, aufgrund der wöchentlichen Fahrten zum Arbeitgeber gleichzeitig aber eine auf Dauer und mit Nachhaltigkeit angelegte regelmäßige Arbeitsstätte haben (Tz. 4.2.1).

Praxis-Beispiel

Sachverhalt wie voriges Beispiel, der Kundendienstmonteur sucht aber jeweils montags und freitags für ein bis zwei Stunden seine Firma auf, um neue Aufträge für die kommende Woche entgegenzunehmen bzw. seine Kundenaufträge abzurechnen. Ein Arbeitnehmer, der seinen Betrieb mindestens einmal pro Woche aufsucht, hat dort seine regelmäßige Arbeitsstätte, unabhängig vom Umfang der am Betriebssitz verrichteten Arbeiten. Die arbeitstäglichen Kundendienstfahrten rechnen zu den Reisekosten, auch soweit der Monteur auf direktem Weg Fahrten zwischen Wohnung und Kunden zurücklegt, deren Fahrstrecke weniger als 30 Kilometer beträgt. Die Fahrten zur Firma sind indes als Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte anzusehen, für die keine Reisekostensätze, sondern die Regelungen zur Entfernungspauschale Anwendung finden. Fahrtkosten-

zuschüsse des Arbeitgebers sind insoweit lohnsteuerpflichtig, können aber mit dem Pauschsteuersatz von 15 % pauschaliert werden. Erst für die sich anschließende Fahrt vom Betrieb zum Kunden dürfen Reisekosten in Anspruch genommen werden. Entsprechendes gilt für die Rückfahrt am Freitag, die über den Umweg zum Betrieb nach Hause führt.

Die beiden Beispiele machen deutlich, dass durch die kilometerunabhängige Einbeziehung sämtlicher Fahrten zu einer auswärtigen Einsatzstelle die von der Rechtsprechung getroffene Sonderregelung für Arbeitnehmer mit **häufigem Ortswechsel** keine praktische Bedeutung mehr hat. Danach waren bereits bisher bei Arbeitnehmern, die ihre Arbeitsleistung täglich an zahlreichen wechselnden Arbeitsstätten zu erbringen haben, etwa Reisevertreter, Kundendiensttechniker oder Mitarbeiter im ambulanten Pflegedienst, aufgrund des Typus der Auswärtstätigkeit Reisekostenregelungen anzuwenden. Der entsprechende Hinweis im Lohnsteuer-Handbuch wurde gestrichen.

Der Vollständigkeit halber sei in diesem Zusammenhang auf die geänderte Behandlung von **Treffpunktfahrten** hingewiesen, die beim Personenkreis der an wechselnden Einsatzstellen tätigen Arbeitnehmer des Öfteren vorkommen. Fährt der Arbeitnehmer von seiner Wohnung immer zu einem gleich bleibenden Treffpunkt, von wo aus er zu der jeweiligen Einsatzstelle weiterfährt, werden die Fahrten von der Wohnung zu dem Treffpunkt unabhängig von der Entfernung ab 2008 nicht mehr als solche zwischen Wohnung und Arbeitsstätte behandelt. Der Treffpunkt kann nach der Neuabgrenzung keine regelmäßige Arbeitsstätte des Arbeitnehmers mehr darstellen.

Die zweite bedeutsame Änderung bei den Fahrtkosten ist darauf zurückzuführen, dass allein durch Zeitablauf **keine weitere regelmäßige Arbeitsstätte** begründet wird (Tz. 4.2.5).

Praxis-Beispiel

Ein leitender Angestellter wird im Rahmen der Umstrukturierung eines Konzerns zum Aufbau einer neuen Vertriebsabteilung für einen Zeitraum von 10 Monate an ein Tochterunternehmen abgeordnet. Da die Entfernung nur 50 Kilometer beträgt, fährt er täglich mit dem Pkw zu seinem vorübergehenden Arbeitsort. Die befristete Abordnung an das Tochterunternehmen ist für die gesamte Dauer eine vorübergehende berufliche Auswärtstätigkeit. Das Tochterunternehmen wird anders als nach den bisherigen Reisekostenregelungen ab dem 4. Monat nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Der Arbeitnehmer kann für sämtliche Fahrten während des 10-Monatszeitraumes den Reisekostensatz von 0,30 EUR pro gefahrenen Kilometer ansetzen. Die 3-Monatsfrist hat für die Fahrtkosten im Rahmen einer beruflichen Auswärtstätigkeit keine Bedeutung mehr. Im Unterschied dazu ist der Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen aufgrund der für diesen Bereich weiter bestehenden gesetzlichen 3-Monatsfrist ab dem 4. Monat ausgeschlossen.

6.2 Verpflegungskosten

Die steuerliche Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen folgt bereits bisher für alle Arten von Auswärtstätigkeiten (Dienstreise, Fahr- und Einsatzwechseltätigkeit) nach einheitlichen Regeln. Der Werbungskostenabzug ist danach nur in Form von Pauschbeträgen zulässig. Die zeitlich gestaffelten Verpflegungspauschalen sind für die ab 2008 allein maßgebende Reisekostenart berufliche Auswärtstätigkeit unverändert anzuwenden. Die steuerliche Einzelabrechnung nach Belegen ist weiterhin ausgeschlossen. Auch die übrigen Regelungen im Bereich der Verpflegungskosten haben im Rahmen der neuen Reisekostenvorschriften ihre uneingeschränkte Gültigkeit behalten. Insbesondere für die unentgeltliche Verpflegung in Form der Arbeitgeberbewirtung muss auch bei beruflichen Auswärtstätigkeiten ab 1.1.2008 ein geldwerter Vorteil in Höhe des amtlichen Sachbezugswertes erfasst werden als Gegenleistung dafür, dass bei den Verpflegungssätzen keine Kürzung vorzunehmen ist.

6.2.1 Berechnung der zeitlich gestaffelten Verpflegungspauschale

Für 2008 ergeben sich die folgenden Inlandsverpflegungspauschalen, deren Höhe sich ausschließlich nach der Abwesenheitszeit am einzelnen Kalendertag bestimmt.

Abwesenheitsdauer	Pauschbetrag
weniger als 8 Stunden	0 EUR
mindestens 8 Stunden	6 EUR
mindestens 14 Stunden	12 EUR
mindestens 24 Stunden	24 EUR

Für berufliche Auswärtstätigkeiten sind wie bisher die vom BMF für die einzelnen Staaten festgesetzten Auslandstagegelder maßgebend.

Für die Berechnung der **maßgebenden Abwesenheitszeit** am jeweiligen Kalendertag ist zwischen Arbeitnehmer mit regelmäßiger Arbeitsstätte und übrigen Arbeitnehmern zu unterscheiden. Hat der Arbeitnehmer unter Berücksichtigung des neuen Arbeitsstättenbegriffs (Tz. 1.4) am Betriebs- bzw. Firmensitz des Arbeitgebers eine regelmäßige Arbeitsstätte, muss die verlangte Abwesenheitsdauer bei sämtlichen beruflichen Auswärtstätigkeiten in Bezug auf die **Wohnung oder den Betrieb** erfüllt sein, je nachdem von wo die dienstliche Auswärtstätigkeit aus angetreten wird. Sucht der Arbeitnehmer z. B. zunächst den Betrieb als regelmäßige Arbeitsstätte auf, kann er Verpflegungsmehraufwendungen nicht für die Dauer der gesamten Abwesenheit von der Wohnung, sondern erst ab Beginn seiner Auswärtstätigkeit außerhalb des Betriebes in Anspruch nehmen. Das Entsprechende gilt für das Ende der Reisetätigkeit am jeweiligen Kalendertag. Maßgebend ist der Zeitpunkt, an dem der Arbeitnehmer seine Wohnung bzw. die Firma erreicht. Die Wege zwischen Zuhause und Betrieb bleiben zeitlich außer Ansatz.

Wichtig

Hat der Arbeitnehmer **keine ortsfeste regelmäßige Arbeitsstätte**, darf dagegen die maßgebliche Abwesenheitszeit aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung immer in Bezug auf die **Wohnung** berechnet werden. Diese vorteilhafte Berechnungsweise gilt für die unter Tz. 5.4 und 5.5 genannten Personen, etwa Berufskraftfahrer oder Außendienstmitarbeiter, die ihren Arbeitgeber nur gelegentlich aufsuchen. Die maßgebliche Abwesenheitszeit am jeweiligen Kalendertag beginnt also bei diesem Personenkreis immer mit dem Verlassen der Wohnung, auch wenn der Arbeitnehmer zunächst ausnahmsweise in den Betrieb fährt, um dort Arbeiten zu verrichten. Das Entsprechende gilt für das Ende der beruflichen Auswärtstätigkeit. Maßgeblich ist immer der Zeitpunkt, an dem der Arbeitnehmer seine Wohnung erreicht.

6.2.2 Gesetzliche 3-Monatsfrist

Das bisherige lohnsteuerliche Reisekostenrecht kennt **zwei verschiedene 3-Monatsgrenzen**: die gesetzliche Frist für **Verpflegungskosten** sowie den auf Verwaltungsrecht beruhenden 3-Monatszeitraum für die Anerkennung von **Dienstreisen**. Während Letzterer der Vereinfachung der Reisekosten zum Opfer gefallen und ersatzlos gestrichen worden ist, sollen Verpflegungsmehraufwendungen auch im Rahmen der ab 2008 reisekostenrechtlich maßgebenden beruflichen Auswärtstätigkeit in bestimmten Fällen nur zeitlich begrenzt in Anspruch genommen werden können.

Die **gesetzliche 3-Monatsfrist**, die den Werbungskostenabzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer längerfristigen Auswärtstätigkeit am selben auswärtigen Beschäftigungsort auf einen Zeitraum von längstens 3 Monaten begrenzt, hat weiterhin ihre **Gültigkeit**. Die zeitlich begrenzte Gewährung von Verpflegungskosten wird durch die Streichung der anderen 3-Monatsfrist deutlich an Bedeutung gewinnen. Auf ihre Streichung, die ohnehin dem Gesetzgeber vorbehalten gewesen wäre, wurde deshalb mit Blick auf ihre fiskalischen Auswirkungen verzichtet. Die Zahl der begünstigten Reisekostensachverhalte mit einer Zeitdauer von mehr als 3 Monaten wird erheblich zunehmen, wenn durch Zeitablauf keine (fiktive) regelmäßige Arbeitsstätte mehr entstehen kann (Tz.

4.2.5). Umso häufiger wird zwangsläufig die gesetzliche Einschränkung greifen, die den Ansatz der Verpflegungspauschalen nur für die ersten 3 Monate zulässt.

Die Finanzverwaltung sah sich nicht zuletzt aus diesem Grund veranlasst, die zu beiden Fristen ergangene Rechtsprechung zusammenzufassen, zu präzisieren und zu einem **praxisgerechten Berechnungsverfahren** auszugestalten. Das Ergebnis findet sich in einem neuen eigenen Abschnitt "Dreimonatsfrist" in den Lohnsteuer-Richtlinien 2008. Bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte ist danach der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten 3 Monate beschränkt, soweit es sich hierbei um **dieselbe Auswärtstätigkeit** handelt. Der gesetzlich begrenzte Abzug der Verpflegungskosten kommt damit genau dann zum Tragen, wenn die Auswärtstätigkeit gleichzeitig **zwei Merkmale** aufweist. Die längerfristige berufliche Auswärtstätigkeit muss

an derselben Tätigkeitsstätte und
im Rahmen derselben Auswärtstätigkeit

erfolgen. Die Rechtsprechung hat den Begriff derselben Auswärtstätigkeit dahin gehend ausgelegt, dass es sich für die Anwendung der 3-Monatsfrist um die gleichbleibende, **nämliche Auswärtstätigkeit** handeln muss. Für den BFH ist unter derselben Auswärtstätigkeit der einzelne Auftrag zu verstehen, den der Arbeitnehmer im Rahmen seines auswärtigen Einsatzes zu erfüllen hat. Nach dieser Rechtsauslegung, der die Verwaltung nach dem Wortlauf des Richtlinienartikels zu R 9.6 Abs. 4 LStR 2008 zweifelsohne gefolgt ist, beginnt mit jedem **neuen Auftrag** auch eine andere Auswärtstätigkeit und damit wieder eine neue 3-Monatsfrist zu laufen. Dies gilt sogar dann, wenn bei dem neuen Auswärtsauftrag wieder derselbe Ort bzw. dieselbe Einsatzstelle angefahren wird.

Praxis-Beispiel

Ein bei einer Softwarefirma beschäftigter EDV-Systemprogrammierer ist beauftragt, bei einem Großunternehmen für Dateninformationsserviceleistungen in München die bisherigen Betriebssysteme umzustellen. Der Auftrag dauert vom 1.2.2008 bis zum 15.5.2008. Der Arbeitseinsatz in München ist eine berufliche Auswärtstätigkeit, die für die Gesamtdauer den Reisekostenabzug begründet. Für die Verpflegungsmehraufwendungen ist die 3-Monatsfrist zu beachten. Da der Arbeitnehmer bei derselben Auswärtstätigkeit länger als 3 Monate eingesetzt ist, dürfen die Verpflegungspauschbeträge nur bis zum 30.4.2008 angesetzt werden. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer während der Tätigkeit in München übernachtet oder täglich nach Hause fährt.

Anders verhält es sich, wenn der auswärtigen Tätigkeit am selben Ort unterschiedliche Aufträge zu Grunde liegen. Die Erfüllung eines jedes Auftrages begründet eine eigene, für die 3-Monatsfrist für sich zu betrachtende Auswärtstätigkeit.

Praxis-Beispiel

Sachverhalt wie im vorigen Beispiel, der Auswärtstätigkeit in München liegen zwei unterschiedliche Aufträge von zwei Konzernunternehmen A und B zu Grunde. Die Systemumstellung beim Unternehmen A ist am 20.3.2008 abgeschlossen. Die Arbeit des auf demselben Konzerngelände befindlichen Unternehmens B wird ohne Unterbrechung am 21.3. fortgesetzt und ist am 31.7.2008 fertig gestellt. Bei der Gesamteinsatzdauer handelt es sich nicht um dieselbe, nämliche Auswärtstätigkeit. Jeder Auftrag ist für sich zu betrachten und begründet eine neue 3-Monatsfrist. Verpflegungsmehraufwendungen für die berufliche Auswärtstätigkeit in München können deshalb bis zum 20.6.2008 zum Ansatz kommen.

Bei **Schiffen** wird nach der Rechtsprechung mit jeder Rückkehr zum Heimathafen und jedem Schiffwechsel ein neues eigenständiges auswärtiges Dienstgeschäft im Sinne eines neuen Auftrages begründet. Die gesetzliche Dreimonatsfrist für die Gewährung von **Verpflegungspauschalen** beginnt bei Arbeitnehmern, die ihre Arbeit auf Schiffen verrichten, für jede Fahrt wieder neu zu laufen. Dabei ist es unerheblich, ob das **Schiffpersonal** täglich nach Hause zurückkehrt oder an Bord eine dauerhafte Unterkunft hat und bei ihren Einsätzen nicht nur gelegentlich auf dem Schiff übernachtet. Eine zeitliche Unterbrechung von mindestens 4 Wochen (siehe unten) ist zwischen

den Einsätzen nicht zu verlangen. Entsprechend zu verfahren ist bei anderen Fahrzeugen. Bei Lkws stellt jede neue Fahrt eine neue auswärtige Tätigkeit dar. Ebenso ist bei Zügen oder Linienbussen die einzelne Tour als eigener Auftrag zu behandeln. Unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer eine regelmäßige Arbeitsstätte hat oder ausschließlich auf seinem Fahrzeug tätig ist (vgl. Tz. 5.5), dürfte damit der zeitlich beschränkte Ansatz der Verpflegungskosten bei auf anderen Fahrzeugen als auf Schiffen eingesetzten Arbeitnehmern keine praktische Bedeutung haben. So sind beispielsweise Lkw-Fahrten über einen Zeitraum von mehr als 3 Monaten, ohne dass zwischenzeitlich der Fahrzeugstandort des Arbeitgebers aufgesucht wird, in der Praxis so gut wie ausgeschlossen.

Für die **Berechnung des 3-Monatszeitraums** gelten die bisherigen Grundsätze weiter. Der 3-Monatszeitraum wird vom Beginn der auswärtigen Tätigkeit an gerechnet. Das gilt auch dann, wenn er sich über das Jahresende hinweg erstreckt. Ein neuer 3-Monatszeitraum beginnt also nicht jeweils am 1. Januar. Nimmt der Arbeitnehmer während der fortlaufenden auswärtigen Beschäftigung Urlaub, hat das keinen Einfluss auf den Ablauf der 3-Monatsfrist. Der Zeitraum wird auch nicht um die Dauer des Urlaubs verlängert. Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitnehmer während der Auswärtstätigkeit erkrankt bzw. für Unterbrechungen durch Elternzeit oder Mutterschaftsurlaub. Auch andere Unterbrechungen als Krankheit, Mutterschutz oder Elternzeit, z. B. die vorübergehende Rückkehr des Arbeitnehmers in den Betrieb, führen zu keiner Verlängerung der dreimonatigen Frist. Sie können aber zu einem Neubeginn der 3-Monatsfrist führen.

Es wird daran festgehalten, dass die 3-Monatsgrenze auch bei ein- und derselben Auswärtstätigkeit nur gilt, wenn der Arbeitnehmer fortlaufend, d. h. ohne größere Unterbrechungen, an derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte eingesetzt ist. Eine **neue Monatsfrist** beginnt dagegen, wenn

- die Tätigkeit an der auswärtigen Arbeitsstätte um mindestens vier Wochen unterbrochen wird oder
- der Arbeitnehmer von der ersten auswärtigen Tätigkeitsstätte zu einer anderen, zweiten auswärtigen Tätigkeitsstätte wechselt.

Als geeignete **Unterbrechungstatbestände** kommen ausschließlich beruflich begründete Abwesenheitszeiten in Betracht. Infrage kommt z. B. eine vorübergehende Tätigkeit am Betriebsitz oder ein neue berufliche Auswärtstätigkeit an einem anderen Tätigkeitsort. Beträgt die berufliche Unterbrechung weniger als 4 Wochen, verlängert sich, wie bereits erwähnt, dadurch die 3-Monatsfrist nicht um den Zeitraum der Unterbrechung. Die Unterbrechungsproblematik wird an den folgenden Sachverhalten deutlich.

Beispiel 1

Der Arbeitnehmer wird für die Zeit vom 1.3. bis 30.9. an ein Zweigwerk abgeordnet. Er kehrt jedoch vorübergehend an seine normale Arbeitsstelle zurück, und zwar vom 15.4. bis 30.4. Da diese Unterbrechung keine 4 Wochen umfasst hat, bleibt sie nach Verwaltungsauffassung ohne Bedeutung. Für die Tätigkeit in dem Zweigwerk darf nach 3 Monaten, also ab dem 1.6. keine Verpflegungspauschale mehr berücksichtigt werden.

Beispiel 2

Sachverhalt wie im vorhergehenden Beispiel. Der Arbeitnehmer kehrt jedoch vom 15.4. bis 20.5. an seine normale Arbeitsstelle zurück. Da die Unterbrechung mindestens 4 Wochen umfasst hat, beginnt anschließend am Zweigwerk eine neue 3-Monatsfrist. Deshalb ist bis zum 20.8. Ansatz der Verpflegungskosten zulässig. Erst danach greift das Abzugsverbot hinsichtlich der Tätigkeit am Zweigwerk.

Beispiel 3

Sachverhalt wie in den vorhergehenden Beispielen. Der Arbeitnehmer wird jedoch vom 15.4. bis 30.4. bzw. vom 15.4. bis 20.5. an einer dritten Stelle, nämlich im Betrieb eines Abnehmers, tätig. Für die Dauer dieser Tätigkeit an dem dritten Tätigkeitsort liegt eine weitere berufliche Auswärtstätigkeit vor. Für die Frage, ob für die Tätigkeit in dem Zweigwerk die 3-Monatsfrist mit Ablauf der Unterbrechung neu beginnt, gilt das Gleiche wie in den vorhergehenden Beispielen.

Nimmt der Arbeitnehmer während der zwischenzeitlichen Tätigkeit an seiner normalen Arbeitsstelle, also während der Unterbrechung der Auswärtstätigkeit, **Urlaub** oder erkrankt er in dieser Zeit, werden die Tage des Urlaubs bzw. der **Erkrankung** als **Unterbrechung der Auswärtstätigkeit** gezählt. Insoweit gilt also etwas anderes, als wenn der Arbeitnehmer während der Auswärtstätigkeit Urlaub nimmt oder erkrankt.

Wie eingangs bereits ausgeführt kommt die 3-Monatsfrist nur zum Tragen, wenn es sich um dieselbe Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte handelt. Jeder **Wechsel** des auswärtigen **Tätigkeitsortes** ist mit dem Beginn eines neuen 3-Monatszeitraums verbunden. Eine bestimmte Mindestentfernung zwischen den beiden Auswärtstätigkeiten wird nicht verlangt. Wechselt der Arbeitnehmer von einer auswärtigen zu einer anderen auswärtigen Tätigkeitsstätte, beginnt die 3-Monatsfrist neu zu laufen. Bei jedem neuen Einsatzort läuft also eine neue 3-Monatsfrist für den Ansatz der Verpflegungssätze, es sei denn, es liegt ausnahmsweise der Fall der Unterbrechung vor, weil der Arbeitnehmer innerhalb von 4 Wochen wieder am selben auswärtigen Beschäftigungsort eingesetzt wird (vgl. Beispiel 3 oben).

Hinweis

Ohne praktische Bedeutung ist die 3-Monatsfrist für Arbeitnehmer, die beispielsweise als Handelsvertreter über einen längeren Zeitraum hinweg ihre Auswärtstätigkeit in einem begrenzten Gebiet, aber an täglich mehrfach wechselnden Stellen ausüben. Dasselbe gilt für auswärtige Tätigkeiten an Betriebsstätten, die sich infolge der Eigenart der Tätigkeit laufend örtlich verändern. Dies ist z. B. beim Straßenbau oder beim Bau von Bahngleisen und Hochspannungsleitungen der Fall. Bei diesen Sachverhalten ist jeweils von einem neuen Tätigkeitsort auszugehen, so dass täglich eine neue berufliche Auswärtstätigkeit beginnt.

Schließlich ist zu beachten, dass die Frist von 3 Monaten nicht bei allen beruflichen Auswärtstätigkeiten Anwendung findet. Bereits in der Vergangenheit hat die BFH-Rechtsprechung und dem folgend die Finanzverwaltung die Dreimonatsfrist auf Sachverhalte beschränkt, in denen sich die **auswärtige Tätigkeit** im Vergleich zur Arbeit im Betrieb, Büro oder sonstigen regelmäßigen Arbeitsstätte zeitlich und inhaltlich nicht als untergeordnet, sondern zumindest als **gleichgeordnet** darstellt. Ein Arbeitnehmer, der über mehrere Monate auf derselben Baustelle eingesetzt ist, gleichzeitig aber 3 Tage pro Woche in diesem Zusammenhang Arbeiten im Betrieb verrichtet, unterliegt nicht der Dreimonatsfrist. Die Fahrten zu den Baustellen sind jeweils für sich als eigene berufliche Auswärtstätigkeit zu behandeln und stellen auch nach Ablauf von 3 Monaten eine zum Verpflegungskostenabzug berechtigte Auswärtstätigkeit dar. Eine zumindest gleichgeordnete Bedeutung der Auswärtstätigkeit, die bei gleich bleibendem Einsatz nach Ablauf von 3 Monaten zum Abschluss der Verpflegungspauschalen führt, bejaht der BFH beispielsweise, wenn

ein Arbeitnehmer im Rahmen seiner Leitungsaufgaben immer wieder dieselben Filialbetriebe aufsucht, wie z. B. **Bezirksleiter von Lebensmittelgeschäften**,
ein **GmbH-Geschäftsführer** die **Betriebsstätten** seines Unternehmens aufsucht, die neben dem Hauptbetrieb bestehen.

In welchen Fällen von einer im Vergleich zur Innendiensttätigkeit noch gleichgeordneten Außendiensttätigkeit ausgegangen werden kann, ist im Einzelfall mit schwierigen Abgrenzungsfragen verbunden. Die Finanzverwaltung hat deshalb für den Bereich der Fortbildung seit 2005 in die Lohnsteuer-Richtlinien eine **Vereinfachungsregelung** aufgenommen. Fahrten im Rahmen eines Dienstverhältnisses zu einer Aus- bzw. Fortbildungseinrichtung sind danach auch bei längerfristigen Bildungsmaßnahmen über die 3-Monatsfrist hinaus als neue Dienstreise zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer nicht mehr als an 2 Tagen wöchentlich die auswärtige Bildungsstätte aufsucht und im Übrigen an seiner regelmäßigen Arbeitsstätte im Betrieb tätig ist. **Die 2-Tage-Regel** hat auch in die Lohnsteuer-Richtlinien 2008 Eingang gefunden und ist im Rahmen der Neuregelung der Reisekostenvorschriften auf sämtliche berufliche Auswärtstätigkeiten ausgedehnt worden. Ihre allgemeine Anwendung im neuen Reisekostenrecht ab 2008 wird dadurch erreicht, dass dieselbe Auswärtstätigkeit nicht mehr vorliegt, wenn der auswärtige Arbeitsort an nicht mehr als 2 Tagen pro Woche aufgesucht wird. Aufgrund der Vereinfachungsregelung ist damit künftig die 3-Monatsfrist nur noch zu prüfen, wenn der auswärtige Einsatz am selben Ort mindestens 3 Tage pro Woche umfasst.

Praxis-Beispiel

Ein in Ausbildung befindlicher Lehrling ist während seiner 3 Jahre dauernden Lehre pro Woche 1 Tag an der Berufsschule. Findet der Berufsschulunterricht nur an einem bzw. an maximal zwei Arbeitstagen wöchentlich statt, begründen die Fahrten zur Berufsschule unabhängig von der Gesamtdauer der Berufsschulzeit jeweils eine neue berufliche Auswärtstätigkeit. Bei den einzelnen Unterrichtstagen handelt es sich nicht um dieselbe Auswärtstätigkeit, die zum Ablauf der 3-Monatsfrist führt. Der Lehrling kann für die Gesamtdauer seiner Ausbildung die zeitlich gestaffelten Verpflegungssätze an den Unterrichtstagen in Anspruch nehmen.

Nach den dargestellten Grundsätzen ist bei sämtlichen unter die Reisekosten fallenden beruflichen Auswärtstätigkeiten zu verfahren. Für den Mitarbeiter eines Planungsbüros, der mehrere Baustellen über einen längeren Zeitraum zu betreuen hat, ist deshalb die 3-Monatsfrist hinsichtlich der einzelnen Baustellen solange ohne Bedeutung, als er diese jeweils nicht mehr als zweimal wöchentlich aufsucht.

6.3 Übernachtungskosten

Muss der Arbeitnehmer während seiner beruflichen Auswärtstätigkeit in einem Hotel oder einer Gaststätte übernachten, gehören die Aufwendungen für die Unterbringung zu den Werbungskosten. Im Bereich der Übernachtungskosten ergeben sich gegenüber der bisherigen lohnsteuerlichen Behandlung zwei Änderungen.

Der für Übernachtungen im Inland verlangte **Einzelnachweis** wird auf **Auslandsachverhalte** ausgedehnt. Der bisher in Form der Auslandsübernachtungsgelder zulässige Kostenabzug ist nicht mehr zulässig. Der Arbeitnehmer muss wie bei Inlandsreisen die im Ausland anfallenden Übernachtungskosten durch geeignete Belege nachweisen, wenn er diese in seiner Steuererklärung als Werbungskosten geltend machen möchte.

Wichtig

Arbeitnehmer, die in 2008 aus beruflichen Gründen im Ausland übernachten müssen, haben bereits während des Jahres Beweisvorsorge zu treffen, in dem sie ihre Hotelrechnungen u. a. Übernachtungsbelege aufbewahren, um bei der späteren Einkommensteuerveranlagung 2008 Werbungskosten geltend zu machen können. Beim Lohnsteuerverfahren bleibt dagegen alles beim Alten. Der Arbeitgeber hat nach wie vor zwei Möglichkeiten. Er kann beim steuerfreien Arbeitgeberersatz sowohl bei Inlands- als auch bei Auslandsreisen zwischen Einzelnachweis und Pauschbeträgen wählen (vgl. Tz. 6.4).

Die zweite Änderung betrifft die Berechnung der Übernachtungskosten im Schätzungswege, wenn der Zahlungsbeleg nur einen **Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung** ausweist. Die bisherige Schätzung der Frühstückskosten mit 4,50 EUR bei Inlandsübernachtungen wird aufgegeben und an die bereits für Auslandsübernachtungen geltende **prozentuale Kürzung** angepasst. Ab 2008 wird die Kürzungsregelung für In- und Auslandsreisen vereinheitlicht und darüber hinaus auf sämtliche Mahlzeiten ausgedehnt. Nach den neuen Lohnsteuer-Richtlinien ist bei Zahlungsbelegen, die einen Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung ausweisen, ohne dass sich der Preis für die Verpflegung feststellen lässt, der Gesamtrechnungsbetrag

für ein **Frühstück** um **20 %** und

für ein **Mittag- und Abendessen** um jeweils **40 %**

der vollen Verpflegungspauschale zu kürzen, die für den jeweiligen Unterkunftsart bei einer 24-stündigen Abwesenheit gilt. Die Kürzung für Mittags- und Abendmahlzeiten ist für **Tagungspauschalen** von Bedeutung, die für Seminarteilnehmer einen Gesamtbetrag ausweisen, der auch die Verpflegung und Bewirtung beinhaltet.

Praxis-Beispiel

Ein in Stuttgart beschäftigter Außendienstmitarbeiter unternimmt im Januar 2008 eine 3-tägige Geschäftsreise nach Wien, wo er am ersten Tag übernachtet. Am zweiten Tag übernachtet er in München, wo er am folgenden Tag an einer Fachtagung teilnimmt. Er hat eine Tagungspauschale, die auch das Mittagessen umfasst, von 150 EUR zu entrichten. Die jeweiligen Hotelrechnungen belaufen sich inkl. Frühstück auf 140 EUR (Wien) bzw. 110 EUR (München). Die Übernachtungskosten berechnen sich folgt:

1. Tag in Wien:

Hotelrechnung	140,00 EUR
abzgl. Frühstückskosten 20 % von 36 EUR	<u>7,20 EUR</u>
Unterbringung	132,80 EUR

2. Tag in München:

Hotelrechnung	110,00 EUR
abzgl. Frühstückskosten 20 % von 24 EUR	<u>4,80 EUR</u>
Unterbringung	105,20 EUR

Nach dem Richtlinienwortlaut nicht unter die Kürzungsvorschrift fällt die Tagungspauschale, da sie keine Verpflegungskosten beinhaltet. Gleichwohl kann die Regelung einen geeigneten Aufteilungsmaßstab auch für andere Sachverhalte darstellen, in denen eine Kürzung um die Verpflegungskosten erforderlich ist, weil diese nur in Form von Verpflegungspauschbeträgen abzugsfähig sind. Aus der Tagungspauschale ist deshalb das Mittagessen mit 9,60 EUR (= 40 % von 24 EUR) herauszurechnen. Die verbleibenden Kosten von 141,40 EUR können neben der Verpflegungspauschale von 12 EUR (mehr als 14-stündige Abwesenheit) für diesen Tag als Werbungskosten abgezogen werden.

Hinweis

Bei beruflichen Auswärtstätigkeiten im **Ausland** kann von einer Kürzung der Übernachtungskosten um das Frühstück unverändert abgesehen werden, wenn der Arbeitnehmer auf der Hotelrechnung **handschriftlich vermerkt**, dass im Rechnungsbetrag der Frühstückspreis nicht inbegriffen ist. Diese Eigenbescheinigung ist von den Finanzämtern sowohl für den Werbungskostenabzug als auch für den steuerfreien Arbeitgeberersatz der Auslandsübernachtungskosten anzuerkennen. Auf Inlandsreisen darf diese vereinfachte Nachweisführung weiterhin nicht angewendet werden.

6.4 Reisenebenkosten

Keine Änderungen ergeben sich aus den neuen Reisekostenvorschriften hinsichtlich der Berücksichtigung von **Reisenebenkosten**. Wegen der im Einzelnen abzugsfähigen Reisenebenkosten wird auf R 9.8 LStR 2008 hingewiesen.

6.5 Steuerfreier Arbeitgeberersatz

Der Arbeitgeber kann anlässlich einer beruflichen Auswärtstätigkeit seinen Arbeitnehmern im Normalfall dieselben Beträge steuerfrei erstatten, die der Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend machen könnte (§ 3 Nr. 16 EStG). Das Reisekostenrecht 2008 kennt nur **wenige Abweichungen**, die meist das Ziel verfolgen, den Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber zu vereinfachen.

chen. In folgenden Punkten weichen die Regelungen für steuerfreie Ersatzleistungen von den Regelungen für den Werbungskostenabzug ab:

Fahrtkosten

Bei Fahrtkosten mit dem eigenen Pkw des Arbeitnehmers braucht der Arbeitgeber nicht zu prüfen, ob der Ansatz des Schätzbetrages von 0,30 EUR pro gefahrenem km zu einer unzutreffenden Besteuerung führt.

Wichtig

Für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte darf kein steuerfreier Ersatz geleistet werden. Insoweit kommt lediglich bis zur Höhe der Entfernungspauschale die Lohnsteuer-Pauschalierung mit einem festen Pauschsteuersatz von 15 % in Frage (§ 40 Abs. 2 Satz 2 EStG). Insbesondere lassen sich hierdurch die Sozialversicherungsbeiträge sparen (vgl. § 1 Abs. Nr. 3 SvEV).

Inlands- und Auslandsübernachtungspauschale

Übernachtungskosten im Inland darf der Arbeitgeber anders als beim Werbungskostenabzug mit einem **Pauschbetrag** von 20 EUR pro Übernachtung steuerfrei ersetzen, wenn die tatsächliche Übernachtung feststeht. Bei Übernachtungen im Ausland darf der steuerfreie Arbeitgeberersatz in Höhe der Auslandsübernachtungsgelder erfolgen. Die Pauschbeträge dürfen nicht angesetzt werden, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Unterkunft unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung stellt. Höhere Beträge darf der Arbeitgeber nur erstatten, wenn ihm der Arbeitnehmer entsprechende Belege vorlegt. Diese Belege sind als Anlage zum Lohnkonto aufzubewahren.

Das **Wahlrecht** zwischen Pauschbeträgen und dem Einzelnachweis kann bei einer mehrtägigen beruflichen Auswärtstätigkeit **für einzelne Reisetage** unterschiedlich ausgeübt werden. Einem **Wechsel** des steuerfreien Arbeitgeberersatzes zwischen der Erstattung der tatsächlichen Übernachtungskosten und dem Ansatz der Pauschbeträge wird bei Inlandsreisen aufgrund der niedrigen Übernachtungspauschale von 20 EUR weitaus weniger praktische Bedeutung zukommen als bei beruflichen Reisen ins Ausland.

Praxis-Beispiel

Ein in Köln wohnhafter Kundendienstvertreter ist die ganze Woche auf Geschäftsreise. Am Montag und Dienstag besucht er Kunden in Frankreich, wo er auch übernachtet. Ab Mittwoch ist er in verschiedenen Städten im Inland unterwegs. Für Mittwoch und Donnerstag legt er seinem Arbeitgeber Hotelrechnungen für Übernachtung ohne Frühstück in Höhe von jeweils 90 EUR vor. Für die Übernachtungen während der mehrtägigen Dienstreise kann der Arbeitgeber für Montag und Dienstag das für Frankreich geltende Auslandsübernachtungsgeld von 100 EUR je Übernachtung und für Mittwoch und Donnerstag die nachgewiesenen Inlandsübernachtungskosten in Höhe von jeweils 90 EUR steuerfrei ersetzen. Insgesamt sind damit steuerfreie Übernachtungskosten in Höhe von 380 EUR für die einwöchige berufliche Auswärtstätigkeit zulässig. Umfasst die Hotelrechnung, auch die Kosten des Frühstücks, sind die Übernachtungskosten im Inland und Ausland um 20 % des vollen Inlands- bzw. Auslandstagegeldes zu kürzen.

Inhalt:	Mit freundlicher Genehmigung der Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co KG Hindenburgstraße 64 - D-79102 Freiburg Autor: Rainer Hartmann © 2007 - Nachdruck – auch in Auszügen – vorbehalten!
Layout und Redaktion:	Bernhard Ruder c/o J.Ruder Steuerberatungsgesellschaft mbH Belfortstraße 8 - 81667 München Tel.: 089 442 49 89-11 - Email: br@jruder.de - Internet: www.jruder.de