Wilhelm Krudewig

Reisekosten richtig kontieren und buchen

2. Auflage

HAUFE.

Urheberrechtsinfo

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Die Herstellung und Verbreitung von Kopien ist nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlages gestattet.

Ihre Arbeitshilfen zum Download:

Die folgenden Arbeitshilfen stehen für Sie zum Download bereit:

- Gesetze, BMF- und OFD-Schreiben
- Formulare

Den Link sowie Ihren Zugangscode finden Sie am Buchende.

Reisekosten richtig kontieren und buchen

Wilhelm Krudewig

Reisekosten richtig kontieren und buchen

2. Auflage

Haufe Group
Freiburg · München · Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.dnb.de abrufbar.

Print: ISBN 978-3-648-13681-2 Bestell-Nr. 01070-0002
ePub: ISBN 978-3-648-13682-9 Bestell-Nr. 01070-0101
ePDF: ISBN 978-3-648-13683-6 Bestell-Nr. 01070-0151

Wilhelm Krudewig
Reisekosten richtig kontieren und buchen
2. Auflage, April 2020

© 2020 Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Freiburg
www.haufe.de
info@haufe.de

Bildnachweis (Cover): © echo3005, Shutterstock

Produktmanagement: Dipl.-Kfm. Kathrin Menzel-Salpietro
Lektorat: Helmut Haunreiter

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Vorwort

Die Reisekostenreform hatte ursprünglich das Ziel, die Abrechnung der Reisekosten zu vereinfachen und eine größere Rechtssicherheit herzustellen. Dieses Ziel wurde nur eingeschränkt erreicht. Das zeigen die mehrfachen Stellungnahmen des BMF zur Abrechnung der Reisekosten von Unternehmern und Arbeitnehmern und die zahlreichen Entscheidungen des BFH zur neuen Rechtslage.

Entscheidend ist nach wie vor, dass eine Auswärtstätigkeit (= Geschäftsreise) beruflich veranlasst sein muss. Das ist regelmäßig der Fall, wenn

- ein **Arbeitnehmer** vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig wird bzw.
- ein **Unternehmer oder Freiberufler** vorübergehend außerhalb der eigenen Wohnung und außerhalb seiner ersten Betriebsstätte aus betrieblichen Gründen tätig wird.

Dieses Buch bietet eine umfassende praxisnahe Darstellung zum **gesamten** steuerlichen Reisekostenrecht, z. B. auch

- welche Kosten der Arbeitgeber übernehmen kann, ohne dass sie beim Arbeitnehmer als Arbeitslohn zu erfassen sind,
- wie die Verpflegungspauschalen bei grenzüberschreitenden Geschäftsreisen berechnet werden,
- wie hoch die Verpflegungspauschalen sind, wenn der Arbeitnehmer/Unternehmer ohne Übernachtung an zwei Tagen/Nächten unterwegs ist,
- wann und wie ein kostenloser Snack im Flugzeug als Mahlzeit angerechnet werden muss,
- wie die private Nutzung bei einem Elektrofahrzeug bei der Lohn-, Einkommen- und Umsatzsteuer abzurechnen ist.

Die Ausführungen sind leicht verständlich und durch viele Praxisbeispiele problemlos nachvollziehbar.

Wilhelm Krudewig
Diplom-Finanzwirt

Inhaltsverzeichnis

Vorwort ... 7

1 Reisekosten (Auswärtstätigkeiten) oder erste Tätigkeitsstätte ... 17

2 Erste Tätigkeitsstätte bei Arbeitnehmern ... 19
2.1 Tätigkeitsstätte bei einem Dritten ... 22
2.2 Dauerhafte Zuordnung ... 22
2.3 Abgrenzung zwischen erster Tätigkeitsstätte und Auswärtstätigkeiten ... 24
2.3.1 Erster Schritt: Arbeitgeber legt die erste Tätigkeitsstätte fest ... 24
2.3.2 Zweiter Schritt: Checkliste, wenn keine bzw. keine eindeutige Festlegung durch den Arbeitgeber erfolgt ist ... 28
2.4 Großräumige erste Tätigkeitsstätte ... 31
2.5 Besonderheiten bei einem befristeten Beschäftigungsverhältnis (Leiharbeitnehmer) ... 39

3 Erste Betriebsstätte bei Unternehmern/Freiberuflern ... 45
3.1 Bestimmung der ersten Betriebsstätte ... 46
3.2 Beginn und Ende einer Auswärtstätigkeit ... 50
3.3 Tätigkeit außerhalb der ersten Betriebsstätte ... 51
3.3.1 Beginn und Ende einer Auswärtstätigkeit ... 52
3.3.2 Besonderheiten bei der Abgrenzung ... 53

4 Entfernungspauschale ... 57
4.1 Grundsätze bei der Ermittlung der Entfernungspauschale ... 57
4.2 Wie die Entfernung zur Betriebsstätte ermittelt wird ... 59
4.3 Auswirkungen durch die Wahl der Verkehrsmittel ... 62
4.3.1 Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel ... 63
4.3.2 Teilweise Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln ... 65
4.4 Der Unternehmer verwendet seinen Firmen-PKW ... 66
4.4.1 Anwendung der pauschalen 1-%-Methode ... 67
4.4.2 Ermittlung der abziehbaren Kosten mithilfe eines Fahrtenbuchs oder durch Schätzung ... 68

4.5 Kombinierte Nutzung von PKW und öffentlichen Verkehrsmitteln ... 69
4.6 Abzug der tatsächlichen Kosten bei Behinderung ... 73
4.7 Fahrgemeinschaften ... 74
4.8 Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber ... 76
4.9 Fahrten zwischen Betriebsstätten/Arbeitsstätten ... 76
4.10 Mehrere Betriebsstätten/Arbeitsstätten ... 77
4.11 Entfernungspauschale bei Arbeitnehmern mit mehreren Dienstverhältnissen ... 78
4.12 Pauschale Berechnung mit 0,03 % oder mit 0,002 % ... 80
4.13 Nutzung für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte ohne Privatfahrten ... 80
4.14 Der Unternehmer verwendet seinen privaten PKW ... 81
4.15 Fahrten des Unternehmers zum Betrieb ohne Privatfahrten ... 82
4.16 Pauschale Lohnsteuer bei Erstattung der Entfernungspauschale ... 84
4.17 Fahrtkosten bei einem Vollzeitstudium und bei Bildungsmaßnahmen sind voll abziehbar ... 86
4.18 Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale ... 87

5 Reisekosten/Job-Ticket: Abrechnung der steuerfreien Fahrtkosten ... 89
5.1 Übersicht zur aktuellen Rechtslage ... 89
5.2 Vereinfachungsregelung ... 90
5.3 Gemischte Nutzungen von Fahrberechtigungen ... 90
5.3.1 Wichtig! Nutzungsprognose durch den Arbeitgeber ... 91
5.3.2 Prognostizierte Vollamortisation: Nutzung allein für Fahrten im Rahmen auswärtiger Tätigkeiten ... 92
5.3.3 Vollamortisation unter Einbeziehung der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ... 93
5.3.4 Prognostizierte Teilamortisation bei Berücksichtigung der Fahrten im Rahmen auswärtiger Tätigkeiten und der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ... 96
5.3.5 Verzicht des Arbeitgebers auf eine Amortisationsprognose ... 98
5.4 Zuschüsse des Arbeitgebers zu einer vom Arbeitnehmer selbst erworbenen Fahrberechtigung ... 102
5.5 Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn ... 102
5.6 Minderung der Entfernungspauschale ... 103
5.7 Neue Pauschalierungsmöglichkeit beim Jobticket ab 2020 ... 108

6 Inlandsreisekosten bei Selbstständigen und Unternehmern 109
6.1 Fahrtkosten 109
6.1.1 Verwendung eines Privat-PKW 109
6.1.2 Vorsteuerabzug beim privaten PKW 110
6.1.3 Verwendung eines Firmenwagens 111
6.1.4 Nutzung anderer Verkehrsmittel 112
6.2 Mehraufwand für Verpflegung 112
6.2.1 Inländische Verpflegungspauschalen 112
6.2.2 Vorsteuerabzug aus den tatsächlichen Aufwendungen 114
6.2.3 Abgrenzung zu den Bewirtungskosten 116
6.2.4 Beförderungsentgelt enthält kostenlose Mahlzeiten 117
6.3 Übernachtungskosten 119
6.3.1 Übernachtung im Inland 119
6.3.2 Übernachtung bei Privatpersonen 121
6.3.3 Vorsteuerabzug aus Übernachtungskosten 121
6.3.4 Abgrenzung von Übernachtung und Verpflegung 121
6.3.5 Für welche Leistungen sind 7 oder 19 % Umsatzsteuer zu zahlen 122
6.3.6 Abrechnung der Einzelleistungen 124
6.3.7 Business-Package/Service-Pauschale in Höhe von 20 % 125
6.3.8 Nebenkosten bei einer Auswärtstätigkeit 129
6.3.9 Mehrere Auswärtstätigkeiten an einem Tag 130
6.3.10 Abwesenheit über zwei Tage ohne Übernachtung 131
6.3.11 Verpflegungsmehraufwendungen nach Ablauf von drei Monaten 133
6.3.12 Worauf es bei der Dreimonatsfrist ankommt 134
6.3.13 Wie Reisekosten bei einer Fahrtätigkeit abgerechnet werden 137

7 Auslandsreisekosten bei Selbstständigen und Unternehmern 139
7.1 Wie bei Auslandsreisen der betriebliche Anlass nachzuweisen ist 139
7.2 Steuermindernde Aufwendungen 142
7.3 Diese Fahrtkosten können bei Auslandsreisen geltend gemacht werden 143
7.3.1 Verwendung eines Firmenfahrzeugs 143
7.3.2 Verwendung eines privaten PKW 144
7.3.3 Verwendung eines Leihwagens 144
7.4 Mehraufwand für Verpflegungskosten bei Auslandsreisen 144
7.4.1 Pauschbeträge am Tag des Grenzübertritts 145
7.4.2 Grenzüberschreitende auswärtige Tätigkeit an einem Tag 146

7.4.3 Ausländische Verpflegungspauschale bei einem nur kurzen Aufenthalt im Ausland (Transitfahrt) ... 147
7.4.4 Verpflegungspauschale bei Flugreisen ins Ausland ... 149
7.5 Übernachtungskosten im Ausland ... 150
7.6 Nebenkosten bei Auslandsreisen ... 154

8 Inlandsreisekosten bei Arbeitnehmern/GmbH-Geschäftsführern (Reisekostenerstattungen) ... 155
8.1 Reisekostenabrechnung bei Arbeitnehmern ... 155
8.2 Wann der Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte hat ... 156
8.3 Fahrtkostenerstattung bei Arbeitnehmern ... 156
8.3.1 Abrechnung der tatsächlichen Kosten (Firmen-PKW) ... 156
8.3.2 Der Arbeitnehmer verwendet einen privaten PKW ... 157
8.3.3 Erstattung nach Kilometerpauschalen ... 158
8.3.4 Keine Steuerfreiheit von Mitnahmeentschädigungen ... 159
8.3.5 Übernahme der Kosten für andere Beförderungsmittel ... 160
8.4 Erstattung des Verpflegungsmehraufwands ... 160
8.4.1 Gestellung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber ... 164
8.4.2 Unentgeltliche oder teilentgeltliche Verpflegung ohne Auswärtstätigkeit ... 164
8.4.3 Unentgeltliche oder teilentgeltliche Verpflegung bei Geschäftsreisen ... 165
8.4.4 Kürzung der Verpflegungspauschale wegen der Gestellung von Mahlzeiten ... 171
8.4.5 Erstattung der doppelten Verpflegungspauschale ... 175
8.4.6 Wie kostenlose Mahlzeiten bei der Erstattung der doppelten Verpflegungspauschale angerechnet werden ... 177
8.4.7 Erstattung liegt im Ermessen des Arbeitgebers ... 180
8.4.8 Ermittlung der Verpflegungspauschale bei gemischten Reisen/Veranstaltungen ... 181
8.5 Erstattung von Übernachtungskosten ... 182
8.5.1 Abgrenzung von Übernachtung und anderen Hotelkosten ... 182
8.5.2 Gestellung des Frühstücks bei Übernachtungen auf Geschäftsreisen ... 185
8.6 Erstattung von Nebenkosten ... 187
8.7 Besonderheiten bei längerfristigen Auswärtstätigkeiten ... 188

9 Auslandsreisekosten bei Arbeitnehmern/GmbH-Geschäftsführern (Reisekostenerstattung) ... 191
9.1 Reisekosten, die der Unternehmer seinem Arbeitnehmer steuerfrei erstatten kann ... 191
9.2 Erstattung der Fahrtkosten bei Auslandsreisen ... 192
9.2.1 Der Arbeitnehmer nutzt einen Firmenwagen ... 192
9.2.2 Der Arbeitnehmer nutzt seinen privaten PKW ... 193
9.2.3 Der Arbeitnehmer nutzt einen Leihwagen ... 194
9.3 Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen bei Auslandsaufenthalten ... 194
9.3.1 Pauschbeträge am Tag des Grenzübertritts des Arbeitnehmers/GmbH-Geschäftsführers ... 196
9.3.2 Grenzüberschreitende Auswärtstätigkeit an einem Tag ... 196
9.3.3 Mehrtägige Geschäftsreise ins Ausland ... 197
9.3.4 Erstattung der doppelten Verpflegungspauschalen ... 198
9.4 Erstattung der ausländischen Übernachtungskosten ... 200
9.4.1 Übernachtung im LKW ... 201
9.4.2 Herausrechnen der Verpflegungskosten aus den Übernachtungskosten ... 202
9.5 Erstattung von Nebenkosten bei Auslandsreisen ... 206

10 Abrechnung von Reisekosten mit dem Auftraggeber ... 207

11 Kombinierte Reisen: Trennung der betrieblichen und privaten Kosten ... 209
11.1 Aufteilung in einen betrieblichen und einen privaten Anteil ist zulässig ... 209
11.2 Aufteilung bei Fortbildungsveranstaltungen ... 209
11.3 Aufteilung bei Selbstständigen und Unternehmern ... 210
11.4 Aufteilung der Kosten bei Arbeitnehmern/GmbH-Geschäftsführern ... 213
11.5 Aufteilung, wenn der Arbeitgeber (z. B. eine GmbH) die Geschäftsreise anordnet ... 214
11.6 Freie Tage zwischen den geschäftlichen Terminen ... 215
11.7 Kostenübernahme für eine gemischte Dienstreise durch den Arbeitgeber ... 216
11.8 Aufteilung in steuerfreien Arbeitslohn und geldwerten Vorteil ... 216
11.9 Private Mitveranlassung bis 10 % (Bagatellgrenze) ... 217

12 Sprachkurse im Ausland ... 219

13 Doppelte Haushaltsführung ... 221
13.1 Betriebliche/berufliche Veranlassung einer doppelten Haushaltsführung ... 221
13.2 Übersicht über die abziehbaren Aufwendungen ab 2020 ... 222
13.3 Prüfschema doppelte Haushaltsführung ... 223
13.4 Doppelte Haushaltsführung auch bei Wegverlegung des Hauptwohnsitzes ... 223
13.5 Eigener Hausstand am Wohnort, der Mittelpunkt der Lebensinteressen ist ... 224
13.6 Umfang, in dem Verpflegungskosten geltend gemacht werden können ... 231
13.6.1 Aufwendungen für Fahrten zwischen dem eigenen Hausstand und dem Beschäftigungsort ... 232
13.6.2 Konsequenz = unterschiedliche Behandlung von Arbeitnehmern und Unternehmern ... 233
13.6.3 Private Nutzung des Firmenwagens wird pauschal ermittelt ... 234
13.6.4 Ermittlung der privaten Nutzung des Firmenwagens nach den tatsächlichen Kosten ... 236
13.6.5 Ansatz der Pauschale, wenn keine Kosten entstanden sind ... 237
13.7 Abzug der angemessenen Kosten für eine Unterkunft am Beschäftigungsort ... 237
13.7.1 Maximal abziehbare Unterkunftskosten ... 238
13.7.2 Steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber und Werbungskostenabzug ... 240
13.7.3 Maximal abziehbare Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland ... 241
13.7.4 Einrichtung der Zweitwohnung am Beschäftigungsort ... 241
13.8 Vorfälligkeitsentschädigung bei Beendigung der doppelten Haushaltsführung ... 243
13.9 Umzugskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung ... 244
13.10 Gestaltung einer doppelten Haushaltsführung ... 246

14 Bewirtungskosten ... 249
14.1 Wann ist von Bewirtungskosten auszugehen ... 249
14.2 Abgrenzung zwischen privatem und betrieblichem Anlass ... 249
14.3 Trennung von geschäftlichen und betrieblichen Bewirtungskosten ... 251
14.4 Zu 100 % abziehbare Bewirtungskosten ... 251
14.4.1 Bewirtung im Rahmen des Leistungsaustauschs ... 252
14.4.2 Bewirtung eigener Arbeitnehmer ... 253
14.4.3 Gemischte Personengruppe ... 253
14.5 Bewirtungskosten als Arbeitslohn ... 255
14.6 Aufmerksamkeiten ... 255
14.7 Produkt- und Warenverkostung ... 258
14.8 Kundschaftstrinken ... 259
14.9 Geschäftliche Bewirtungskosten, zu 70 % abziehbar ... 260
14.9.1 Zuordnung bei den Nebenkosten der Bewirtung ... 260
14.9.2 Wann der Ort der Bewirtung von Bedeutung ist ... 261
14.9.3 Höhe der angemessenen Bewirtungskosten ... 262
14.9.4 Bewirtung während einer Geschäftsreise ... 263
14.9.5 Nachweis der Bewirtungskosten ... 264
14.9.6 Aufzeichnungspflichten ... 268

Stichwortverzeichnis ... 273

1 Reisekosten (Auswärtstätigkeiten) oder erste Tätigkeitsstätte

Die steuerlich abziehbaren Aufwendungen für Auswärtstätigkeiten (Geschäftsreisen) setzen sich zusammen aus:

- Fahrtkosten (R 9.5 LStR),
- Verpflegungsmehraufwendungen (R 9.6 LStR),
- Übernachtungskosten (R 9.7 LStR) und
- Reisenebenkosten (R 9.8 LStR).

Um Reisekosten richtig abrechnen zu können, muss zunächst festgestellt werden, ob es sich um Auswärtstätigkeiten (Reisekosten) oder um Fahrten handelt, bei denen nur die Entfernungspauschale anzusetzen ist. Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob eine **erste Tätigkeitsstätte** bzw. **erste Betriebsstätte** vorhanden ist und wo sie sich ggf. befindet. Eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit (= Geschäftsreise) liegt vor, wenn

- ein Unternehmer außerhalb der eigenen Wohnung und außerhalb seiner ersten Betriebsstätte (= Mittelpunkt seiner auf Dauer angelegten betrieblichen Tätigkeit) tätig wird,
- ein Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig wird. Zu den Arbeitnehmern gehören auch GmbH-Gesellschafter und die Gesellschafter einer UG (haftungsbeschränkt), die steuerlich als Arbeitnehmer ihrer Kapitalgesellschaft einzustufen sind.

Ein Unternehmer bzw. Arbeitnehmer unternimmt somit eine Auswärtstätigkeit bzw. eine Geschäftsreise, wenn er sich aus betrieblichen bzw. beruflichen Gründen vorübergehend von seiner Wohnung und seiner ersten Betriebsstätte bzw. seiner ersten Tätigkeitsstätte entfernt. Auf die Entfernung und Zeitdauer kommt es nicht an. Entscheidend ist somit,

- ob der Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte hat und wo sie sich befindet. Erst wenn das feststeht, kann festgestellt werden, ob der Arbeitnehmer eine auswärtige Tätigkeit ausübt oder Fahrten unternimmt, bei denen nur die Entfernungspauschale angesetzt werden kann,
- ob der Unternehmer/Freiberufler eine erste Betriebsstätte hat. Da das häusliche Arbeitszimmer für Zwecke der Reiskostenabrechnung nicht als Betriebsstätte anerkannt wird, muss jeweils festgestellt werden, ob und ggf. wo der Unternehmer seine erste Betriebsstätte hat.

Die Regelung, wonach Arbeitnehmer **nur eine** regelmäßige Tätigkeitsstätte haben können, gilt entsprechend auch für Unternehmer und Freiberufler (BMF-Schreiben vom 23.12.2014, IV C 6 – S 2145/10/10005:001; 2014/1085209). Bei Unternehmern und Freiberuflern kommt es auf die **erste Betriebsstätte** an. Erste Betriebsstätte ist der Mittelpunkt einer dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit. Das BMF wendet hierbei die Regelungen, die für Arbeitnehmer gelten, weitgehend auch für Unternehmer und Freiberufler an. Aus diesem Grund behandelt die Finanzverwaltung den Begriff der Betriebsstätte abweichend von § 12 AO.

Arbeitnehmer bzw. Unternehmer, die bei ihrer individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig werden, üben immer eine auswärtige Tätigkeit aus. Es kommt also entscheidend darauf an, die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits- bzw. Betriebsstätte von den Auswärtstätigkeiten abzugrenzen.

2 Erste Tätigkeitsstätte bei Arbeitnehmern

Die Entfernungspauschale ist bei Arbeitnehmern (also auch für GmbH-Gesellschafter, die Arbeitnehmer ihrer GmbH sind) grundsätzlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusetzen.

Wichtig

Arbeitnehmer können (bezogen auf das jeweilige Beschäftigungsverhältnis) nur eine erste Tätigkeitsstätte haben (§ 9 Abs. 4 EStG). Allein die Tatsache, dass ein Arbeitnehmer regelmäßig den Betrieb seines Arbeitgebers aufsucht, sagt noch nichts darüber aus, ob es sich um eine erste Tätigkeitsstätte handelt. Wenn ein Arbeitnehmer fortdauernd immer wieder verschiedene Betriebsstätten seines Arbeitgebers aufsucht, kann maximal eine Betriebsstätte seine erste Tätigkeitsstätte sein.

Es kommt nicht darauf an, ob und welche Tätigkeiten der Arbeitnehmer am Betriebssitz ausübt. Vielmehr ist die erste Tätigkeitsstätte maßgebend. Dabei wird in erster Linie auf die **Zuordnung des Arbeitnehmers** zu einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers abgestellt. Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte ist von zentraler Bedeutung, weil Arbeitnehmer (bezogen auf das jeweilige Beschäftigungsverhältnis) nur eine erste Tätigkeitsstätte haben können. Für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte dürfen nicht die tatsächlichen Kosten, sondern nur die Entfernungspauschale von 0,30 € pro Entfernungskilometer geltend gemacht werden. Ab 2021 wird sich die Entfernungspauschale **ab dem 21. Entfernungskilometer** um 5 Cent von 0,30 € auf 0,35 € erhöhen (ab 2024 Erhöhung um 3 Cent auf dann 38 Cent). Die nachfolgende Übersicht zeigt die wesentlichen Kriterien auf, die bei der Beurteilung zu berücksichtigen sind.

Übersicht: Erste Tätigkeitsstätte	
Grundlage: § 9 Abs. 4 EStG	
Erste Tätigkeitsstätte	Es handelt sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung • des Arbeitgebers, • eines verbundenen Unternehmens, • eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, • der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist (Leiharbeit).
Weitere Voraussetzung	Der Arbeitnehmer soll unbefristet für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden.
Zuordnung	Die Zuordnung richtet sich nach der dienst- und arbeitsrechtlichen Festlegung des Arbeitgebers bzw. nach Absprachen und Weisungen (ist dann auch verbindlich für das Finanzamt).
Keine Festlegung durch den Arbeitgeber	Fehlt eine dienst- und arbeitsrechtliche Festlegung oder ist sie nicht eindeutig, ist die betriebliche Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte anzusehen, an der der Arbeitnehmer • typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder • je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder • mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll (Prognose).
Regelung bei mehreren Tätigkeitsstätten	Liegen die Voraussetzungen für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte, die • der Arbeitgeber bestimmt oder • der Wohnung am nächsten liegt, wenn die Bestimmung fehlt bzw. nicht eindeutig ist.
Besonderheit bei Bildungsmaßnahmen	Eine erste Tätigkeitsstätte ist auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitlichen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird.

Wann von einer ersten Tätigkeitsstätte auszugehen ist, ist in § 9 Abs. 4 EStG gesetzlich geregelt. Danach ist die erste Tätigkeitsstätte eine ortsfeste betriebliche Einrichtung

- des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten,
- der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.

Eine erste Tätigkeitsstätte setzt also eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers voraus. Ein häusliches Arbeitszimmer kann somit keine erste Tätigkeitsstätte sein, weil es keine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers ist. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber einen oder mehrere Räume anmietet, die zur Wohnung des Arbeitnehmers gehören. Die gemieteten Räume sind als häusliches Arbeitszimmer zu beurteilen, weil sie Teil der Wohnung des Arbeitnehmers sind.

Baucontainer sind in der Regel keine ortsfesten Einrichtungen. Arbeitnehmer, die zu Bauausführungen und Montagen eingesetzt werden, haben in den Containern keine erste Tätigkeitsstätte. Allerdings können lt. BMF auch Baucontainer ortsfeste betriebliche Einrichtungen sein, wenn diese z. B. auf einer Großbaustelle längerfristig fest mit dem Erdreich verbunden sind und sich in den Baucontainern z. B. Baubüros, Aufenthaltsräume oder Sanitäreinrichtungen befinden. Bei mehreren ortsfesten betrieblichen Einrichtungen auf einem Betriebs- oder Werksgelände handelt es sich nur um eine erste Tätigkeitsstätte.

Ergebnis: Legt der Arbeitgeber nicht oder nicht eindeutig fest, wo der Arbeitnehmer seine erste Tätigkeitsstätte hat, kann es dazu kommen, dass die Großbaustelle automatisch zur ersten Tätigkeitsstätte wird.

Praxistipp

In welchen Fällen es sich um Baucontainer mit Baubüros, Aufenthaltsräumen oder Sanitäreinrichtungen handelt, die auf einer Großbaustelle längerfristig fest mit dem Erdreich verbunden sind, ist im BMF-Schreiben nicht ausgeführt. Um die Lohn- und Gehaltsabrechnungen zutreffend durchführen zu können, sollte zur eigenen Sicherheit eine (kostenlose) verbindliche Auskunft (Anrufungsauskunft) beim Finanzamt eingeholt werden.

Begründung: Die erste Tätigkeitsstätte befindet sich an der betrieblichen Einrichtung, wo der Arbeitnehmer typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Treffen die Voraussetzungen auf mehrere betriebliche Einrichtungen zu, befindet sich die erste Tätigkeitsstätte an der betrieblichen Einrichtung, die der Wohnung des Arbeitnehmers am nächsten liegt.

2.1 Tätigkeitsstätte bei einem Dritten

Es muss sich nicht um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des eigenen Arbeitgebers handeln, um von einer ersten Tätigkeitsstätte ausgehen zu können. Bei einer dauerhaften Zuordnung kann auch die ortsfeste betriebliche Einrichtung

- eines der in § 15 AktG genannten Unternehmen oder
- eines Dritten (z. B. eines Kunden)

zur ersten Tätigkeitsstätte werden. Betroffen sind hier insbesondere Leiharbeitnehmer, die über längere Zeit beim Kunden ihres Arbeitgebers tätig werden.

2.2 Dauerhafte Zuordnung

Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer

- unbefristet oder
- für die Dauer des Dienstverhältnisses oder
- über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus

an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung tätig werden soll (Prognose).

Fehlt die Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer

- typischerweise arbeitstäglich oder
- je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder
- mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit

tätig werden soll.

Der Arbeitnehmer kann je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte haben, selbst wenn die Voraussetzungen für mehrere Tätigkeitsstätten vorliegen. In diesem Fall bestimmt der Arbeitgeber, welche Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte sein soll. Trifft der Arbeitgeber hierzu keine oder keine eindeutige Bestimmung, ist die Tätigkeitsstätte als erste Tätigkeitsstätte anzusehen, die der Wohnung örtlich am nächsten liegt.

Praxisbeispiel

Ein Arbeitnehmer, der in Bonn wohnt, arbeitet als leitender Mitarbeiter an drei Tagen in der Woche in der Hauptniederlassung seines Arbeitgebers in Köln. An zwei Tagen in der Woche ist er in der Niederlassung in Bonn tätig.

Lösung
Sowohl Köln als auch Bonn erfüllen die Voraussetzungen für eine erste Tätigkeitsstätte. Trifft der Arbeitgeber keine Entscheidung, ist Bonn die erste Tätigkeitsstätte, weil sie am nächsten zur Wohnung des Arbeitnehmers liegt. Für die Fahrten nach Bonn kann der Arbeitnehmer nur die Entfernungspauschale geltend machen. Nutzt er einen Firmen-PKW, ermittelt er die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte am besten mithilfe der 0,002 %-Methode. Seine Fahrten nach Köln sind als auswärtige Tätigkeiten einzustufen, die er nach Reisekostengrundsätzen abrechnet.

Wichtig !

Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen, muss er die Kosten des Firmenwagens, die auf die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entfallen, als steuerpflichtigen Arbeitslohn erfassen. Das gilt auch für GmbH-Gesellschafter, die Arbeitnehmer ihrer GmbH sind. Der Arbeitgeber erfasst den vollen Betrag, weil eine Saldierung mit der Entfernungspauschale nicht zulässig ist. Der Arbeitgeber darf die Entfernungspauschale allerdings erstatten, wenn er diese pauschal mit 15 % versteuert.

Praxistipp !

Berufliche Fahrten sind auswärtige Tätigkeiten, wenn und soweit keine erste Tätigkeitsstätte vorhanden ist. Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen, den dieser auch für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb nutzen kann, muss er von vornherein wissen, ob der Arbeitnehmer in seinem Betrieb eine erste Tätigkeitsstätte hat.

Gibt es keine erste Tätigkeitsstätte, sind alle Fahrten mit ihren tatsächlichen Kosten steuerlich abziehbar, sodass die Fahrten des Arbeitnehmers zum Betrieb nicht als geldwerter Vorteil versteuert werden müssen.

2.3 Abgrenzung zwischen erster Tätigkeitsstätte und Auswärtstätigkeiten

Ob und wo der Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte hat, ist gemäß § 9 Abs. 4 EStG in mehreren Schritten zu prüfen. Dabei ist zwingend die folgende Reihenfolge einzuhalten:

Erster Schritt: Der Arbeitgeber hat die erste Tätigkeitsstätte festgelegt (auf die Qualität der Tätigkeit kommt es nicht an).

Zweiter Schritt: Ohne Festlegung bzw. ohne eindeutige Festlegung durch den Arbeitgeber sind die gesetzlich vorgegebenen Merkmale entscheidend.

2.3.1 Erster Schritt: Arbeitgeber legt die erste Tätigkeitsstätte fest

Ordnet der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmer arbeits- oder dienstrechtlich einer bestimmten Tätigkeitsstätte dauerhaft zu, befindet sich dort seine »erste Tätigkeitsstätte«. Diese Zuordnung kann schriftlich oder mündlich erfolgen. Der Arbeitgeber kann z. B. aus organisatorischen Gründen eine bestimmte Betriebsstätte (Dienststelle) als erste Tätigkeitsstätte festlegen, er muss es aber nicht.

Wichtig

Es liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor, wenn die Zuordnung allein aus tarifrechtlichen, mitbestimmungsrechtlichen oder organisatorischen Gründen (z. B. zur Führung der Personalakten) erfolgt. Eine erste Tätigkeitsstätte liegt allerdings vor, wenn die Zuordnung sich auf die Tätigkeit des Arbeitnehmers bezieht. Auf die Qualität der Tätigkeit (also auch auf den Umfang der Tätigkeit) kommt es jedoch nicht an.

Praxisbeispiel

Ein Unternehmen mit Firmensitz in Düsseldorf setzt einen Vertriebsmitarbeiter für die Region Euskirchen ein. Das Unternehmen verlangt, dass der Vertriebsmitarbeiter seine Büroarbeiten einmal in der Woche am Firmensitz in Düsseldorf erledigt und dort an Dienstbesprechungen teilnimmt. Aufgrund der arbeitsrechtlichen Zuordnung befindet sich die erste Tätigkeitsstätte des Vertriebsmitarbeiters in Düsseldorf. Es spielt keine Rolle, dass der Vertriebsmitarbeiter überwiegend in der Region Euskirchen tätig wird.

Variante: Das Unternehmen (der Arbeitgeber) nimmt keine Zuordnung des Vertriebsmitarbeiters vor. Maßgebend sind nunmehr die quantitativen Merkmale, sodass in Düsseldorf keine erste Tätigkeitsstätte vorliegt.

Konsequenz: Hat der Arbeitgeber eine erste Tätigkeitsstätte seines Arbeitnehmers (z. B. die GmbH für ihren angestellten Gesellschafter) wirksam festgelegt, dann ist dies auch für das Finanzamt verbindlich.

Praxisbeispiel

Ein Arbeitgeber weist seine Betriebsstätte in den Arbeitsverträgen mit seinen Arbeitnehmern immer als erste Tätigkeitsstätte (Haupttätigkeitsstätte bzw. Stammdienststelle) aus. Diese Zuordnung nimmt er auch bei seinen Außendienstmitarbeitern (Handelsvertretern) vor.

Ergebnis: Die Betriebsstätte des Arbeitgebers ist auch bei den Handelsvertretern als erste Tätigkeitsstätte zu behandeln, weil die Handelsvertreter die Betriebsstätte zur Abwicklung der Aufträge aufsuchen. Das hat zur Folge, dass alle Fahrten des Handelsvertreters von der Wohnung zur Betriebsstätte des Arbeitgebers und von der Betriebsstätte des Arbeitgebers zur Wohnung als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einzustufen sind, für die nur die Entfernungspauschale geltend gemacht werden kann.

Hat der Arbeitgeber die erste Tätigkeitsstätte festgelegt, kommt es nicht darauf an, in welchem Umfang der Arbeitnehmer dort tatsächlich tätig wird, ob er regelmäßig dort tätig wird und ob der Arbeitnehmer an mehreren Tätigkeitsstätten tätig wird und die Tätigkeit an den anderen Tätigkeitsstätten einen größeren Umfang einnimmt als an der ersten Tätigkeitsstätte.

Konsequenz: Da es nicht auf Umfang und Qualität der Tätigkeit ankommt, besteht ein Gestaltungsspielraum, den der Arbeitgeber zu seinen Gunsten und zu Gunsten seiner Arbeitnehmer nutzen kann.

Praxisbeispiele

Beispiel 1:
Ein Unternehmer betreibt zwei Geschäfte. Ein Geschäft befindet sich in Köln und das andere Geschäft in Bonn. Der Arbeitnehmer, der in der Nähe von Bonn wohnt, ist regelmäßig

- an einem Tag der Woche in Bonn (Entfernung von der Wohnung zum Betrieb 8 km) und
- an vier Tagen in der Woche in Köln (Entfernung von der Wohnung zum Betrieb 48 km).

Der Arbeitgeber bestimmt die Betriebsstätte in Bonn als erste Tätigkeitsstätte, sodass die Entfernungspauschale für die Fahrt nach Bonn anzusetzen ist. Die Kosten für die Fahrten nach Köln fallen im Rahmen einer auswärtigen Tätigkeit an und sind voll abziehbar. Die Verpflegungspauschalen können für die Dauer von drei Monaten geltend gemacht werden. Nach einer zusammenhängenden Unterbrechung von vier Wochen, z. B. aufgrund eines vierwöchigen Urlaubs, beginnt der Dreimonatszeitraum wieder neu.

Beispiel 2:
Ein Arbeitnehmer, der in Meckenheim wohnt, sucht in der Regel an ein bis zwei Tagen in der Woche den 100 km entfernten Verwaltungssitz seiner Firma in Düsseldorf auf. Er ist als Einkäufer tätig und fährt einen Firmenwagen, weil er sich häufig auf Geschäftsreisen befindet. Die Firma betreibt zahlreiche Geschäftshäuser im gesamten Bundesgebiet. Der Arbeitnehmer sucht die Filiale in Bonn in unregelmäßigen Abständen ca. zehn Mal im Jahr auf, um Einkauf und Präsentation des Warensortiments besser aufeinander abstimmen zu können.

Trifft der Arbeitgeber keine Bestimmung, befindet sich die erste Tätigkeitsstätte am Verwaltungssitz in Düsseldorf, weil er regelmäßig dort tätig wird. Bei den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind für die Berechnung des Arbeitslohns 100 km zugrunde zu legen.

Gestaltungsmöglichkeit: Da der Arbeitnehmer ca. zehn Mal im Jahr zur 14 km entfernten Filiale nach Bonn fährt, kann der Arbeitgeber Bonn als erste Tätigkeitsstätte bestimmen. Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils, der als Arbeitslohn zu versteuern ist, sind dann nur 14 km zugrunde zu legen. Bei einem