

REISEKOSTEN 2023

MERKBLATT NR. 607.3 | 04 | 2023

INHALT

1. Vorbemerkungen
2. Begriffe
3. Fahrtkosten
4. Verpflegungsmehraufwendungen
5. Unterkunftskosten
6. Reisenebenkosten
7. Steuerfreie Erstattungen
8. Umsatzsteuerliche Behandlung der Reisekosten

1. VORBEMERKUNGEN

Das Merkblatt Reisekosten befasst sich mit der einkommen- (lohn)steuerlichen und umsatzsteuerlichen Behandlung der Reisekosten. Im Rahmen der Betrachtung der einkommensteuerlichen Wirkungen folgt das Merkblatt der Diktion für die Behandlung bei Arbeitnehmern. Nach wie vor gilt der Verweis in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 u. 6 EStG für die analoge steuerliche Behandlung der Reisekosten im Rahmen der Gewinnermittlung.

Die steuerliche Behandlung der Reisekosten von Arbeitnehmern ist durch das BMF-Schreiben vom 25.11.2020 angepasst und ergänzt sowie die Auslandsreisekosten sind durch das BMF-Schreiben vom 23.11.2022 neu gefasst worden.

Reisekosten können nur im Zusammenhang mit einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit anfallen, d. h. wenn der Steuerpflichtige vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig wird (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG) – oder speziell für Arbeitnehmer, wenn sie eine berufliche Tätigkeit außerhalb ihrer Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte entfalten.

Zu anderen Tätigkeitsstellen kommen die tatsächlichen Fahrtkosten, ggf. Pauschalen zur Anwendung.

Generell muss beachtet werden, dass für die unterschiedlichen Kostenarten, nämlich Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand, Unterkunftskosten und Reisenebenkosten unterschiedliche steuerliche Folgen bei der gleichen Auswärtstätigkeit gezogen werden können, je nachdem wie der Sachverhalt gestaltet ist, weil es bei den verschiedenen Kostenarten unterschiedliche Einschränkungen geben kann.

Entscheidend für die steuerliche Beurteilung ist die zutreffende Einordnung der auswärtigen Betätigung/der Reise in die nachfolgenden Begriffskategorien.

2. BEGRIFFE

2.1 Erste Tätigkeitsstätte

Bei seiner beruflichen Betätigung kann der Arbeitnehmer an unterschiedlichen Orten tätig werden. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen der „ersten Tätigkeitsstätte“ und den anderen Tätigkeitsstätten, wobei bestimmte Arbeitsorte keine Tätigkeitsstätte (im Sinne des § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG) darstellen.

Die Bestimmung der „ersten Tätigkeitsstätte“ ist der wichtigste Punkt bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Reisekosten. Der Arbeitnehmer kann nur eine erste Tätigkeitsstätte haben. Gem. § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG ist die erste Tätigkeitsstätte die von der Wohnung getrennte ortsfeste betriebliche Einrichtung, die räumlich zusammengefasste Sachmittel umfasst, die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden. Auch fest mit dem Erdreich verbundene Baucontainer, die als Baubüros, Aufenthaltsräume oder Sanitäreinrichtungen dienen, stellen ortsfeste betriebliche Einrichtungen dar.

Eine (großräumige) erste Tätigkeitsstätte liegt auch vor, wenn eine Vielzahl solcher Mittel, die für sich betrachtet selbstständige betriebliche Einrichtungen darstellen können, räumlich abgrenzbar in einem organisatorischen, technischen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten stehen. Demgemäß kommt als solche erste Tätigkeitsstätte auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet (z. B. Werksanlage, Betriebsgelände, Zechengelände, Bahnhof oder Flughafen) in Betracht. Keine Tätigkeitsstätten sind Fahrzeuge, Flugzeuge, Schiffe oder Tätigkeitsgebiete ohne ortsfeste betriebliche Einrichtungen.

2.2 Dauerhafte Zuordnung durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen

Eine erste Tätigkeitsstätte liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dieser durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen (mündlich oder schriftlich) dauerhaft zugeordnet ist (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG). Der Arbeitnehmer muss an dieser Tätigkeitsstätte zumindest im geringen Umfang auch tätig werden; auf die Qualität des Tätigwerdens kommt es nicht an.

• Keine Dokumentation vorgeschrieben

Soll der Arbeitnehmer an mehreren Tätigkeitsstätten tätig werden, ist es unerheblich, in welchem Umfang er an den verschiede-

nen Tätigkeitsstätten tätig wird; es kommt allein auf die arbeits- oder dienstrechtliche dauerhafte Zuordnung an. Es bleibt jedoch § 42 AO zu beachten, insb. bei Gesellschafter-Geschäftsführern, Arbeitnehmer-Ehegatten oder sonstigen mitarbeitenden Familienangehörigen; die Vereinbarungen müssen dem Fremdvergleich standhalten.

Die Zuordnung durch den Arbeitgeber kann auch außerhalb des Dienst- oder Arbeitsvertrages – auch mündlich oder konkludent – erfolgen; die Zuordnungsentscheidung muss nicht dokumentiert werden. Die Zuordnungsentscheidung kann sich ergeben aus: Arbeitsvertrag, Tarifvertrag, Protokollnotizen, dienstrechtlichen Verfügungen, Einsatzplänen, Reiserichtlinien, Reisekostenabrechnungen, Ansatz des geldwerten Vorteils für die Nutzung eines Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder vom Arbeitgeber als Nachweis seiner Zuordnungsentscheidung vorgelegte Organigramme.

• Prognose

Die Zuordnung muss auf Dauer angelegt sein. Dies ist gegeben, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Beschäftigungsverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an der Tätigkeitsstätte tätig werden soll. Es kommt allein auf die Prognose an. Weichen die tatsächlichen Verhältnisse durch ein unvorhergesehenes Ereignis von der Prognose ab, so gilt die Prognoseentscheidung für die Vergangenheit dennoch; jedoch nicht mehr für die Zukunft. Wird eine auswärtige Tätigkeit, die ursprünglich für weniger als 48 Monate geplant war, verlängert, so ändert sich nichts für die Vergangenheit; für die Zukunft kommt es allein darauf an, ob die 48-Monatsfrist erfüllt ist. Somit gelten Kettenabordnungen (von weniger als 48 Monate) nicht als dauerhafte Zuordnung.

2.3 Zuordnung durch objektive Kriterien

Liegt keine dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung vor oder ist sie nicht eindeutig, dann bestimmt sich die erste Tätigkeitsstätte gem. § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG danach, ob der Arbeitnehmer an dieser Tätigkeitsstätte typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche an zwei vollen Arbeitstagen oder mindestens zu einem Drittel der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. Die Tätigkeit muss jedoch die eigentliche Tätigkeit und nicht nur Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit beinhalten.

2.4 Mehrere Tätigkeitsstätten

Aus der Definition zwei Arbeitstage bzw. ein Drittel der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit lässt sich leicht ausrechnen, dass es mehrere solcher Tätigkeitsstätten geben kann. In einem solchen Fall bestimmt der Arbeitgeber, welches die erste Tätigkeitsstätte ist; ansonsten gilt die Tätigkeitsstätte als erste, die der Wohnung des Arbeitnehmers am nächsten liegt (§ 9 Abs. 4 Satz 7 EStG).

2.5 Outsourcing/Leiharbeit

Im Falle des Outsourcing ist die dauerhafte Zuordnung gegeben, wenn der Arbeitnehmer für die gesamte Dauer des neuen Beschäftigungsverhältnisses oder länger als 48 Monate weiterhin an seiner früheren Tätigkeitsstätte des bisherigen Arbeitgebers tätig werden soll. Analoges gilt für ein Leiharbeitsverhältnis. Entsprechende gegenteilige Entscheidungen des BFH sind überholt.

2.6 Tätigkeitsstätte außerhalb der Betriebsstätte des lohnsteuerlichen Arbeitgebers

Eine erste Tätigkeitsstätte kann auch außerhalb der betrieblichen Einrichtung des lohnsteuerlichen Arbeitgebers sein, nämlich wenn der Arbeitnehmer in einer ortsfesten betrieblichen

Einrichtung eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder bei einem Dritten, z.B. einem Kunden, tätig werden soll.

2.7 Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung

Bei grenzüberschreitenden Arbeitnehmerentsendungen ist die erste Tätigkeitsstätte beim aufnehmenden Unternehmen dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen eines eigenständigen Arbeitsvertrages mit dem aufnehmenden Unternehmen einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung dieses Unternehmens unbefristet zugeordnet ist, die Zuordnung die Dauer des gesamten Dienstverhältnisses umfasst oder die Zuordnung über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus reicht.

2.8 Vollzeitige Bildungsmaßnahmen

Bei einem Vollzeitstudium oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme ist die Bildungseinrichtung die erste Tätigkeitsstätte. Die Dauer der vollzeitigen Bildungsmaßnahme ist unerheblich; also erste Tätigkeitsstätte auch bei kurzzeitigen Bildungsmaßnahmen. Ein Vollzeitstudium oder eine vollzeitige Bildungsmaßnahme liegt vor, wenn der Steuerpflichtige für einen Beruf ausgebildet wird und entweder keiner Erwerbstätigkeit oder nur einer Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit oder in Form eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses nachgeht.

2.9 Keine Tätigkeitsstätte

Fahrzeuge, Flugzeuge, Schiffe oder Tätigkeitsgebiete (ohne ortsfeste betriebliche Einrichtungen) sind keine Tätigkeitsstätten.

Das häusliche Arbeitszimmer ist auch keine erste Tätigkeitsstätte, selbst wenn der Arbeitgeber es vom Arbeitnehmer angemietet hat. Diese können somit nie „erste Tätigkeitsstätte“ sein.

Ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte ist außerhalb seiner Wohnung immer auswärts tätig.

3. FAHRTKOSTEN

3.1 Fahrtkosten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Auf Fahrtkosten für den Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte werden gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG die Regelungen zur Entfernungspauschale, also 0,30 € pro Entfernungskm, ab dem 21. Entfernungskm in den VZ 2022 bis 2026 0,38 €, höchstens 4.500 € im Kalenderjahr bzw. bei Nutzung des eigenen oder eines überlassenen Kfz ein höherer Betrag angewandt. Die bisherigen weiteren Detailregelungen gelten fort.

• Sammelpunkt

Ein Sammelpunkt wird unter bestimmten Umständen wie eine erste Tätigkeitsstätte behandelt, sodass die Fahrtkosten dorthin nur im Rahmen der Entfernungspauschale angesetzt werden können. Ein solcher Sammelpunkt ist gegeben, wenn der Arbeitgeber durch arbeits-/dienstrechtliche Festlegung bestimmt, dass der Arbeitnehmer sich typischerweise arbeitstäglich an einem dauerhaft festgelegten Ort einfinden soll, um von dort seine unterschiedlichen eigentlichen Einsätze aufzusuchen oder dort die Arbeit aufzunehmen (z.B. Treffpunkt für einen betrieblichen Sammeltransport, Busdepot, Fährhafen).

• Privat organisierte Fahrgemeinschaften

Kein solcher Sammelpunkt liegt nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG vor, wenn Arbeitnehmer sich an einem Ort treffen, um von dort gemeinsam in privat organisierten Fahrgemeinschaften zu ihren Tätigkeitsstätten zu fahren.

Wichtig: Der Sammelpunkt wird wie eine erste Tätigkeitsstätte betreffend Fahrtkosten behandelt; ist jedoch keine erste Tätigkeitsstätte betreffend Verpflegungspauschalen oder Übernachtungskosten. Er hat nur Bedeutung für die Anerkennung der Entfernungspauschale/der Fahrtkosten/des geldwerten Vorteils bei Firmenwagenstellung oder bei der steuerfreien Erstattung.

- **Weiträumiges Tätigkeitsgebiet**

Bei dem typischerweise arbeitstäglichen Aufsuchen eines weiträumigen Tätigkeitsgebietes wird bezüglich der Fahrten dorthin die Entfernungspauschale angewendet. Hat das Gebiet mehrere Zugänge, kann die kürzeste Entfernung von der Wohnung zum nächstgelegenen Zugang angewendet werden.

Ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet ist dann gegeben, wenn die Arbeitsleistung nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung, sondern auf einer festgelegten Fläche erbracht werden soll, wie dies typischerweise bei Zustellern, Hafenarbeitern oder Forstarbeitern gegeben ist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Bezirksleiter und Vertriebsmitarbeiter, die verschiedene Niederlassungen betreuen, oder mobile Pflegekräfte, die verschiedene Personen in deren Wohnung in einem festgelegten Gebiet betreuen, sowie Schornsteinfeger von dieser Regelung nicht betroffen (vgl. auch die BFH-Entscheidungen unter 2.9).

Wird ein Arbeitnehmer innerhalb eines weiträumigen Gebietes, jedoch an mehreren ortsfesten Einrichtungen tätig, so handelt es sich nicht um den Fall eines weiträumigen Tätigkeitsgebietes, sondern um eine Tätigkeit an verschiedenen, ggf. an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten.

Für Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebietes sowie für die Fahrten zu einem weiter entfernten Zugang können die tatsächlichen Aufwendungen oder die pauschalen Kilometersätze angesetzt werden (vgl. unten).

Wichtig: Für die Berücksichtigung der Verpflegungspauschalen oder Übernachtungskosten hinsichtlich der Werbungskosten oder des steuerfreien Arbeitgeberersatzes hat diese Festlegung für Fahrten zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet keine Bedeutung.

3.2 Beruflich veranlasste Fahrten

Für beruflich veranlasste Fahrten, also nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie auch nicht für Familienheimfahrten, können die tatsächlichen Fahrtkosten steuerlich berücksichtigt werden. Es gilt weder die Dreimonatsfrist noch die frühere 30-km-Grenze.

- **Öffentliche Verkehrsmittel**

Bei öffentlichen Verkehrsmitteln ist der entrichtete Fahrpreis einschließlich etwaiger Zuschläge anzusetzen.

- **Eigene Fahrzeuge**

Bei der Benutzung des eigenen Fahrzeugs können die tatsächlichen Kosten (Einzelnachweis) oder die Kosten anhand von Pauschalen geltend gemacht werden.

- **Einzelnachweis**

Beim Einzelnachweis ist der Teilbetrag der jährlichen Gesamtkosten eines Fahrzeuges anzusetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigenden Fahrten an der Gesamtfahrleistung entspricht. Zu den Gesamtkosten eines Fahrzeuges gehören die Betriebsstoffkosten, die Wartungs- und Reparaturkosten, die Kosten einer Garage am Wohnort, die Kraftfahrzeugsteuer, die Aufwendungen für die Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen, die Zinsen

für ein Anschaffungsdarlehen und die Absetzung für Abnutzung, wobei man eine sechsjährige Nutzungsdauer unterstellen wird. Bei einer hohen Fahrleistung kann eine kürzere Nutzungsdauer anerkannt werden. Bei nicht neu angeschafften Fahrzeugen kann die Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung des Alters, der Beschaffenheit und des Einsatzes geschätzt werden. Bei Leasingfahrzeugen gehört die Leasingsonderzahlung im Kalenderjahr der Zahlung in voller Höhe zu den Gesamtkosten.

Nicht in die Gesamtkosten einzubeziehen sind Park- und Straßbenutzungsgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, Aufwendungen in Folge von Verkehrsunfällen sowie Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder. Mit Ausnahme der letzten drei genannten Aufwendungen sind diese Kosten ggf. als Reisenebenkosten (vgl. 6.) abzugsfähig.

Der Arbeitnehmer kann den auf der Basis von zwölf Monaten errechneten Kilometersatz so lange anwenden, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern, z.B. Ablauf des Abschreibungszeitraums oder Änderung der Leasingbelastung.

- **Pauschale**

Anstelle des Einzelnachweises können die Fahrtkosten des privaten Fahrzeuges auch mit folgenden pauschalen Kilometersätzen je Fahrtkilometer angesetzt werden:

Kraftwagen	0,30 €
Anderes motorbetriebenes Fahrzeug	0,20 €

Zusätzlich zu den Kilometersätzen können jedoch außergewöhnliche Kosten angesetzt werden, z.B. die nicht voraussehbaren Aufwendungen für Reparaturen, die nicht auf Verschleiß beruhen, sowie die Aufwendungen, die auf Unfallschäden beruhen. Außerdem die Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung und Aufwendungen infolge eines Schadens, der durch Diebstahl entstanden ist; die entsprechenden Schadenersatzleistungen sind auf die Kosten anzurechnen.

Wichtig: Wenn der Arbeitnehmer von der gesetzlichen Typisierung der Kilometerpauschalen Gebrauch macht, ist eine Prüfung der tatsächlichen Kilometerkosten entgegen der bisherigen BFH-Rechtsprechung nicht mehr erforderlich.

3.3 Pauschalbesteuerung

Gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG kann die Lohnsteuer mit 15 % erhoben werden für die unentgeltliche oder verbilligte Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, soweit diese Bezüge nicht die möglichen anzusetzenden Werbungskosten übersteigen.

4. VERPFLEGUNGSMEHRAUFWENDUNGEN

4.1 Pauschalen

Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung bei einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte können nur mit den in § 9 Abs. 4a EStG vorgegebenen Pauschalen steuerlich geltend gemacht werden.

- **Wohnung**

Eine Wohnung (für die Bemessung des Verpflegungsmehraufwandes) (§ 9 Abs. 4a Satz 4 2. HS EStG) ist

- der Hausstand, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet und nicht nur gelegentlich aufgesucht wird oder
- die Zweitwohnung am Ort einer steuerlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung.

Eine Wohnung liegt somit auch vor, wenn es sich nicht um die eigene Wohnung handelt. Sie liegt nicht vor, wenn es sich zwar um eine **eigene** Wohnung handelt, diese jedoch nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (z. B. ein Ferienappartement).

4.2 Eintägige Auswärtstätigkeit im Inland

Für die eintägige auswärtige Tätigkeit (ohne Übernachtung) wird eine Verpflegungsmehraufwandpauschale ab 01.01.2020 von 14 € berücksichtigt, wenn eine Abwesenheit von mehr als acht Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte gegeben ist. Diese 14 € werden auch gewährt, wenn der Arbeitnehmer mehr als acht Stunden über Nacht, jedoch ohne Übernachtung auswärts tätig ist, und zwar für den Tag, an dem der überwiegende Teil der insg. mehr als acht Stunden Abwesenheit von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte gegeben ist.

Bei mehrfachen Auswärtstätigkeiten an einem Tag werden die Zeiten zusammengerechnet.

4.3 Mehrtägige Auswärtstätigkeit im Inland

Bei einer mehrtägigen auswärtigen beruflichen Tätigkeit im Inland wird für den An- und Abreisetag jeweils die Pauschale ab 01.01.2020 von 14 € berücksichtigt, ohne dass es auf eine Mindestabwesenheitszeit ankommt.

Für den Zwischentag, also der Tag, bei dem die Abwesenheit 24 Stunden beträgt, wird eine Pauschale ab 01.01.2020 von 28 € berücksichtigt.

Eine Übernachtung kann auch tagsüber erfolgen, wenn man vor- und nachher tätig ist. Es kommt nicht darauf an, ob eine Übernachtung kostenpflichtig ist. Entscheidend ist ein 24-Std.-Auswärtsaufenthalt zwischen zwei Übernachtungen.

4.4 Auswärtstätigkeit im Ausland

Bei einer Auswärtstätigkeit im Ausland werden ebenfalls nur noch zwei Pauschalen gewährt. Die Pauschalen für die verschiedenen Länder, ggf. für einzelne Städte, sind am Ende des Merkblatts abgedruckt.

Bei eintägigen Reisen in das Ausland ist der entsprechende Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsortes im Ausland maßgebend. Bei mehrtägigen Reisen in verschiedene Staaten gilt Folgendes:

1. Bei der Anreise vom Inland in das Ausland oder vom Ausland in das Inland jeweils ohne Tätigwerden ist der entsprechende Pauschbetrag des Ortes maßgebend, der vor 24 Uhr Ortszeit erreicht wurde.
2. Bei der Abreise vom Ausland in das Inland oder vom Inland in das Ausland ist der entsprechende Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsortes maßgebend.
3. Für den Zwischentag ist i. d. R. der entsprechende Pauschbetrag des Ortes maßgebend, den der Arbeitnehmer vor 24 Uhr Ortszeit erreicht.

Für die nicht in der Bekanntmachung aufgeführten Staaten ist der Pauschbetrag für Luxemburg maßgebend. Für die nicht erfassten Übersee- und Außengebiete sind die für das Mutterland geltenden Pauschbeträge maßgebend. Die für Philippinen

geltenden Beträge gelten auch für Mikronesien. Die für Trinidad und Tobago geltenden Beträge gelten auch für die zu dessen Amtsbezirk gehörenden Staaten Antigua und Barbuda, Dominica, Grenada, Guyana, St. Kitts und Nevis, St. Lucia, St. Vincent und die Grenadinen sowie Surinam.

Eine Kürzung der Pauschalen ist tagesgenau von dem in Anspruch genommenen Pauschsatz vorzunehmen, unabhängig davon, in welchem Staat die Mahlzeit eingenommen wurde.

4.5 Beschränkung durch die Dreimonatsfrist

Gem. § 9 Abs. 4a Satz 6 EStG werden Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Eine neue Dreimonatsfrist beginnt nur, wenn eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte mindestens vier Wochen andauert hat (§ 9 Abs. 4a Satz 7 EStG). Der Grund für die Unterbrechung ist unerheblich.

Die Dreimonatsfrist gilt jedoch nicht, wenn die Tätigkeit nicht an **derselben** Tätigkeitsstätte ausgeübt wurde. Eine berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer dort regelmäßig mindestens an drei Tagen wöchentlich tätig werden soll oder wird. Umgekehrt bedeutet dies, dass die Beschränkung durch die Dreimonatsfrist nicht gilt, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte weniger als drei Tage wöchentlich aufgesucht wird.

Keine Dreimonatsfrist gilt bei Tätigkeiten auf mobilen Einrichtungen (Fahrzeugen, Flugzeugen, Schiffen), da dies keine Tätigkeitsstätten (vgl. 2.9) sind.

Die Dreimonatsfrist gilt gem. § 9 Abs. 4a Satz 12 EStG auch im Rahmen der doppelten Haushaltsführung.

4.6 Pauschalbesteuerung von Verpflegungsmehraufwand

Gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG kann für Zahlungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer für Verpflegungsmehraufwand, die die oben genannten Pauschalen für In- und Ausland um nicht mehr als 100 % übersteigen, ein Pauschalsteuersatz von 25 % angewandt werden. Werden also anstelle der Pauschale von 14 € bis zu 28 € und anstelle der Pauschale von 28 € bis zu 56 € gewährt oder werden die Auslandspauschalen maximal verdoppelt, so kann der die Pauschalen übersteigende Betrag mit der Pauschalsteuer von 25 % abgegolten werden.

Zu beachten ist, dass nach Ablauf der Dreimonatsfrist die Erstattung steuerfreier Pauschalen nicht mehr möglich ist, sodass auch eine Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht mehr erfolgen kann.

4.7 Mahlzeitengestellung

- **Keine Besteuerung der Mahlzeit**

Eine vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte – übliche – Mahlzeit während einer auswärtigen Tätigkeit wird nicht als Arbeitslohn besteuert, wenn der Arbeitnehmer dem Grunde nach die Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen könnte. Auf die Höhe der Pauschale kommt es nicht an, jedoch muss der Ansatz einer Pauschale dem Grunde nach möglich sein. Das ist immer dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer innerhalb der Dreimonatsfrist nachweislich mehr als 8 Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist oder wenn eine mehrtägige Auswärtstätigkeit mit Übernachtung vorliegt.

Weitere Voraussetzung ist, dass die Mahlzeit „üblich“ ist, d. h., der Preis der Mahlzeit (inkl. Umsatzsteuer) darf 60 € nicht übersteigen. Die 60-€-Grenze gilt sowohl im Inland als auch im Ausland. Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € sind als Arbeitslohn zu versteuern.

- **Kürzung der Verpflegungspauschale bei Mahlzeitengestellung**

Eine Kürzung der Verpflegungspauschalen findet bei Mahlzeitengestellung statt. Für den Fall, dass dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt wird, findet eine Kürzung

- um 20 % für ein Frühstück und
- um jeweils 40 % für ein Mittag- oder Abendessen

der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden Verpflegungspauschale statt. Die Kürzung beträgt also im Inland 5,60 € für ein Frühstück und 20 € für ein Mittag- oder Abendessen. Die Kürzung im Ausland ist aus der Tabelle am Ende des Merkblattes zu errechnen.

Eine Kürzung der Verpflegungspauschale findet auch dann statt, wenn der Arbeitgeber einen Snack oder Imbiss zur Verfügung stellt, gleichgültig ob der Arbeitnehmer die zur Verfügung gestellte Mahlzeit tatsächlich einnimmt oder nicht, oder der Wert der Mahlzeit unter dem Kürzungsbetrag liegt. Hierzu rechnen auch die im Flugzeug, in der Bahn oder auf dem Schiff unentgeltlich angebotenen Mahlzeiten, wenn sie in der Rechnung für das Beförderungsentgelt enthalten sind und erstattet werden.

Die Gabe von Chipstüten, Salzgebäck, Schokowaffeln, Müsliriegeln oder vergleichbaren Knabbereien in den genannten Verkehrsmitteln erfüllen nicht die Kriterien einer Mahlzeit. Es erfolgt keine Kürzung der Verpflegungspauschale.

Die Kürzung des Werbungskostenabzugs findet aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift des § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG auch dann statt, wenn die Reisekostenerstattung wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten einbehalten oder gekürzt oder wenn die Mahlzeit nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG pauschal besteuert wurde. Nur für den Fall, dass der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt gezahlt hat, mindert dieser Betrag den Kürzungsbetrag. Zahlungen des Arbeitnehmers sind von derjenigen Mahlzeit abzuziehen, für die der Arbeitnehmer ein Entgelt zahlt; eine Verrechnung etwaiger Überzahlungen mit Kürzungsbeträgen für andere Mahlzeiten ist nicht zulässig.

Eine Kürzung der Verpflegungspauschale ist auch in den Fällen der Teilnahme des Arbeitnehmers an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung oder an einem außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte gewährten Arbeitsessen vorzunehmen, unabhängig von der Frage, ob die Mahlzeit Arbeitslohn ist oder nicht. Keine Kürzung der Verpflegungspauschale ist vorzunehmen, wenn die geschäftlich veranlasste Bewirtung oder das Arbeitsessen durch einen Dritten stattfindet.

- **Kein Werbungskostenabzug**

Ein Werbungskostenabzug ist insoweit ausgeschlossen, als der Arbeitnehmer steuerfreie Erstattungen für Verpflegung vom Arbeitgeber erhält.

- **Besteuerung von Mahlzeiten**

Mahlzeiten mit einem Preis über 60 €

Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € (einschl. Umsatzsteuer) unterliegen grundsätzlich als Arbeitslohn der Besteuerung.

Besteuerung mit dem Sachbezugswert

Eine Besteuerung mit dem Sachbezugswert (§ 8 Abs. 2 Satz 7 EStG) findet dann statt, wenn es sich um eine übliche Mahlzeit (also unter 60 €) handelt und der Arbeitnehmer keine Verpflegungspauschale beanspruchen kann, d. h. wenn er nicht acht Stunden außerhalb seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig ist oder bereits die Dreimonatsfrist überschritten ist.

Die Besteuerung mit dem Sachbezugswert wird durch Zahlungen des Arbeitnehmers bis auf 0 € gekürzt. Zulässig ist die Entnahme des vereinbarten Entgelts für eine Mahlzeit im Rahmen der Lohnabrechnung aus dem Nettoentgelt des Arbeitnehmers. Der Arbeitnehmer kann auch das Entgelt einem Dritten zuwenden, wenn die Mahlzeit von dem Dritten gestellt wird.

- **Pauschalbesteuerung**

Bei der Gestellung von (üblichen) Mahlzeiten kann die Pauschalbesteuerungsmöglichkeit des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG in Höhe von 25 % angewandt werden, wenn die Besteuerung nicht nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG unterbleibt.

Eine Pauschalbesteuerung kommt somit in Betracht bei auswärtigen Tätigkeiten von nicht mehr als acht Stunden oder wenn die Dreimonatsfrist abgelaufen ist.

Die Pauschalierung greift nicht bei Mahlzeiten mit einem Preis von mehr als 60 €. Sie greift ebenfalls nicht bei Arbeitsessen oder geschäftlich veranlasster Bewirtung, da kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt.

4.8 Merkmal „M“

Gem. § 41 Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 EStG ist das Merkmal „M“ im Lohnkonto aufzuzeichnen und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung zu bescheinigen, wenn der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter dem Arbeitnehmer während seiner beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte oder im Rahmen der doppelten Haushaltsführung eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt hat, die mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten ist. Die Bescheinigung ist vorzunehmen, gleichgültig ob diese Mahlzeit individuell besteuert wurde, ob eine Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG möglich ist oder die Besteuerung sogar ausgeschlossen ist.

Für Mahlzeiten, die nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten sind, also Mahlzeiten, die kein Arbeitslohn darstellen oder die den Preis von 60 € übersteigen, besteht keine Pflicht, den Großbuchstaben „M“ aufzuzeichnen und zu bescheinigen.

4.9 Doppelte Haushaltsführung

Die Regelungen zur Verpflegungspauschale sowie die Dreimonatsfrist gelten gem. § 9 Abs. 4a Satz 12 EStG auch bei der doppelten Haushaltsführung.

Wie bisher gilt für den Fall, dass gleichzeitig eine Pauschale für die auswärtige Tätigkeit und für die doppelte Haushaltsführung beansprucht werden könnte, für den jeweiligen Tag die höchste der in Betracht kommenden Pauschale.

5. UNTERKUNFTSKOSTEN

5.1 Unterkunft an sonstigen Tätigkeitsstätten

Unterkunftskosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit können gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn es sich um eine beruflich veranlasste Übernachtung an einer Tätigkeitsstätte handelt, die nicht die erste Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers ist.

Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn der Arbeitnehmer auf Weisung des Arbeitgebers so gut wie ausschließlich betrieblich oder dienstlich unterwegs ist. Bei auch geringfügiger Erledigung privater Angelegenheiten ist eine Trennung der Aufwendungen ggf. im Schätzungswege notwendig. Ansonsten werden die gesamten Aufwendungen zu den nicht abziehbaren Aufwendungen gem. § 12 EStG gerechnet.

5.2 Voraussetzung: andere Wohnung

Die Angemessenheit der Höhe der Übernachtungskosten ist nicht (mehr) zu prüfen; es kommt lediglich auf die berufliche Veranlassung an. Die Anerkennung der Unterkunftskosten bedingt jedoch, dass noch eine andere Wohnung besteht, an der der Arbeitnehmer seinen Lebensmittelpunkt hat (es muss jedoch kein eigener Hausstand dort vorliegen). Somit werden Unterkunftskosten nicht anerkannt, wenn die Unterkunft am auswärtigen Tätigkeitsort die einzige Wohnung/Unterkunft des Arbeitnehmers ist.

5.3 Umfang der Unterkunftskosten

Unterkunftskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung entstehen, insb. für die Nutzung eines Hotelzimmers, eines (möblierten) Zimmers oder einer Wohnung. Nebenkosten, wie Abgaben für Kultur oder Tourismus, Kurtaxe, Fremdenverkehrsabgabe, zählen dazu, ebenso bei Auslandsübernachtungen die Kreditkartengebühr.

Als Werbungskosten können nur die tatsächlichen Übernachtungskosten, nicht jedoch Pauschalen in Anspruch genommen werden; dies gilt auch für Übernachtungskosten im Ausland.

• Erstattung durch Arbeitgeber

Bei der Erstattung durch den Arbeitgeber kann dieser anstelle der nachgewiesenen Übernachtungskosten – wie bisher – einen Pauschbetrag von 20 € steuerfrei erstatten. Die Regeln für die pauschale Erstattung der Übernachtungskosten im Ausland gelten unverändert weiter. Die Pauschalbeträge für die verschiedenen Länder, ggf. für einzelne Städte, sind am Ende des Merkblattes abgedruckt.

• Abzug der Kosten für Mahlzeiten

Sind in den Übernachtungskosten auch Kosten für die Verpflegung enthalten, so sind Kürzungen vorzunehmen, da die Kosten für Mahlzeiten nur nach den Regeln des § 9 Abs. 4a EStG (vgl. 4.) abziehbar sind.

Ist in einem Beleg nur der Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung angegeben und lässt sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen, dann sind die Übernachtungskosten zu kürzen um

- 20 % für das Frühstück,
- um je 40 % für Mittag- oder Abendessen

des am Unterkunftsort maßgebenden Pauschbetrages für Verpflegung bei Abwesenheit von mindestens 24 Stunden. Die Kürzungen im Inland betragen somit 5,60 € für das Frühstück und 11,20 € für ein Mittagessen oder ein Abendessen.

• Gemeinsame Nutzung

Wird eine Unterkunft gemeinsam mit anderen Personen genutzt, so werden, soweit die anderen Personen in keinem Dienstverhältnis zum selben Arbeitgeber stehen, nur diejenigen Aufwendungen angesetzt, die bei alleiniger Nutzung entstanden wären, also in aller Regel anstelle der Kosten für das Doppelzimmer die Kosten für das Einzelzimmer.

Führt dagegen die weitere Person ebenfalls eine Auswärtstätigkeit aus, so sind die tatsächlichen Unterkunftskosten gleichmäßig auf die Personen aufzuteilen. Analoge Anwendungen bei gemeinsamer Nutzung eines Hauses oder einer Wohnung anstelle eines Mehrbettzimmers im Hotel (LStR 9.7 Abs. 1 Satz 2).

5.4 Begrenzung bei längerfristiger Auswärtstätigkeit im Inland

Bei der längerfristigen beruflichen Auswärtstätigkeit im Inland, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, können die tatsächlich entstehenden Unterkunftskosten – nach Ablauf von 48 Monaten – höchstens noch bis 1.000 € im Monat als Werbungskosten abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG). Die zeitliche Begrenzung gilt nur für Übernachtungskosten im Inland; im Ausland gelten die bisherigen Regeln weiter, d.h. Einzelnachweis oder Ansatz der Pauschalen lt. Auslandsreisekosten.

Voraussetzung für die Begrenzung ist nach dem Wortlaut des Gesetzes, dass die berufliche Tätigkeit an **derselben** Tätigkeitsstätte erfolgen muss. Der Arbeitnehmer muss an dieser regelmäßig mindestens an drei Tagen wöchentlich tätig werden sollen oder tätig werden. Bei einer geringeren wöchentlichen Tätigkeitszeit ist die 48-Monatsfrist nicht zu prüfen.

Ein Neubeginn der Frist ist dann gegeben, wenn eine Unterbrechung von mindestens sechs Monaten vorliegt.

Die Begrenzung der Übernachtungskosten auf 1.000 € beginnt ab dem ersten vollen Kalendermonat nach Beendigung der 48-Monatsfrist. Betragen die Aufwendungen im Inland mehr als 1.000 € monatlich, können nur die Aufwendungen, die durch die beruflich veranlasste alleinige Benutzung des Arbeitnehmers entstanden sind, berücksichtigt werden. Maßstab für den Vergleich ist eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung von 60 m².

Ein Überschreiten der 48-Monatsfrist führt nur dazu, dass ab diesem Zeitpunkt die Begrenzung auf 1.000 € erfolgt; es verbleibt jedoch beim Erstattungsbetrag für die ersten 48 Monate.

5.5 Pauschbetrag bei Übernachtung im Fahrzeug

Nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5b EStG kann anstelle der tatsächlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Übernachtung eines Arbeitnehmers während seiner auswärtigen beruflichen Tätigkeit mit dem Kfz seines Arbeitgebers oder eines vom Arbeitgeber beauftragten Dritten in Höhe von 8 €/Tag berücksichtigt werden. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale nach § 9 Abs. 4a S. 3 Nr. 1 u. 2 sowie S. 5 Nr. 1 u. 2 EStG in Anspruch nimmt.

5.6 Doppelte Haushaltsführung

Die steuerfreie Erstattung der Übernachtungskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung ist gegenüber den dargestellten

Regelungen im Rahmen der Reisekostenregelung stärker eingeschränkt.

Grundsätzlich liegt eine doppelte Haushaltsführung nur dann vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen **eigenen** Haushalt unterhält (Hauptwohnung) und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (Zweitwohnung). Der eigene Haushalt leitet sich aus dem Recht des Eigentümers oder Mieters ab und setzt auch eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung voraus.

Eine Hauptwohnung ist an der ersten Tätigkeitsstätte gelegen, wenn der Steuerpflichtige von dieser Wohnung die erste Tätigkeitsstätte in zumutbarer Weise (Fahrzeit je Strecke bis 1 Stunde bzw. bis 50 km je Strecke) täglich erreichen kann. Eine Zweitwohnung ist noch an der ersten Tätigkeitsstätte belegen, wenn die kürzeste Straßenverbindung nicht mehr als 50 km beträgt. Bei mehr als 50 km ist zu prüfen, ob die tägliche Erreichbarkeit zumutbar ist, was bei einer Fahrzeit von bis zu 1 Stunde je Strecke gegeben ist.

Als weiterer Unterschied ist festzuhalten, dass die Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung im Inland bereits ab Beginn auf die tatsächlich entstandenen Aufwendungen, höchstens auf einen Betrag von 1.000 € im Monat begrenzt sind. Beziehen mehrere Arbeitnehmer eine gemeinsame Zweitwohnung, so gilt der Höchstbetrag von 1.000 € für jeden Arbeitnehmer.

Maklerkosten sind nicht in die 1.000-€-Grenze einzubeziehen, sie können als Umzugskosten oder Werbungskosten abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände, Hausrat und Arbeitsmittel, mit denen die Zweitwohnung ausgestattet ist, fallen nicht unter die 1.000-€-Grenze. Sie können als sonstige notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden. Bei insgesamt Aufwendungen (ohne Arbeitsmittel) bis 5.000 € einschl. USt kann dies angenommen werden. Überschreitet die Miete den Höchstbetrag und ist im Mietvertrag keine Aufteilung vorgenommen, kann die Aufteilung im Schätzwege vorgenommen werden.

Bei der Tätigkeit im Ausland gelten die bisherigen Regelungen zur doppelten Haushaltsführung weiter, d.h. die Aufwendungen werden in tatsächlicher Höhe anerkannt, soweit sie die ortsübliche Miete für eine durchschnittliche Wohnung mit einer Wohnfläche bis zu 60 m² nicht übersteigen.

Vorfälligkeitsentschädigungen für ein Darlehen bei Aufgabe der doppelten Haushaltsführung gehören nicht zu den abzugsfähigen Kosten.

6. REISENEBENKOSTEN

Reisenebenkosten können in ihrer tatsächlichen Höhe geltend gemacht werden. In LStR 9.8 werden z. B. aufgezählt

1. Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck,
2. Telekommunikation und Schriftverkehr beruflichen Inhalts mit dem Arbeitgeber oder dessen Geschäftspartner,
3. Straßenbenutzungs- und Parkplatzgebühren sowie Schadenersatzleistungen in Folge von Verkehrsunfällen (wenn die Fahrtkosten als Reisekosten anzusetzen sind),
4. Verlust von auf der Reise abhandengekommener oder beschädigter Gegenstände, die der Arbeitnehmer auf der

Reise verwenden musste, wenn der Verlust aufgrund einer reisespezifischen Gefährdung eingetreten ist, bis zur Höhe des Zeitwertes,

5. private Telefongespräche, soweit sie der beruflichen Sphäre zuzuordnen sind.

Nicht zu den Reisenebenkosten gehören Kosten für die persönliche Lebensführung (Tageszeitung, Minibar); ebenso nicht Ordnungs-, Verwarnungs- oder Bußgelder und auch nicht Anschaffungskosten von Bekleidung, Reiseausrüstungsgegenständen oder Koffer sowie von Essensgutscheinen in Form von Raststätten- oder Autohof-Wertbons.

7. STEUERFREIE ERSTATTUNGEN

Steuerfrei können vom Arbeitgeber gem. § 3 Nr. 16 EStG Vergütungen für Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erstattet werden, soweit sie die nach § 9 EStG als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen.

Bei der Erstattung der pauschalen Kilometersätze muss der Arbeitgeber nicht prüfen, ob dies zu einer unzutreffenden Besteuerung führt. Bei Einzelnachweis hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber Unterlagen vorzulegen, aus denen die Berechnung der Gesamtkosten des Fahrzeugs ersichtlich sind. Die Unterlagen sind als Belege zum Lohnkonto zu nehmen.

Eine Erstattung der pauschalen Kilometersätze ist ausgeschlossen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug für die Auswärtstätigkeit zur Verfügung stellt.

Steuerfrei können aus öffentlichen Kassen ebenfalls Reisekostenvergütungen erstattet werden, bei den Vergütungen für Verpflegung nur insoweit, als sie die Pauschbeträge nach § 9 Abs. 4a EStG nicht übersteigen, also die Pauschalen für Verpflegung im In- und Ausland für ein- oder mehrtägige Reisen.

8. UMSATZSTEUERLICHE BEHANDLUNG DER REISEKOSTEN

8.1 Generelles

Aufwendungen des Unternehmers für Reisen Dritter unter den Voraussetzungen des § 15 UStG sind grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Dies bedeutet insb., dass auch der Vorsteuerabzug aus Übernachtungskosten anlässlich einer Geschäftsreise des Unternehmers oder einer unternehmerisch bedingten Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers gegeben ist, wenn der Unternehmer als Empfänger der Übernachtungsleistung anzusehen ist. Die Rechnung muss den vollständigen Namen und die Anschrift des Unternehmens enthalten; bei Kleinbetragsrechnungen gilt § 33 UStDV.

Der Vorsteuerabzug ist auch für andere Aufwendungen anlässlich der Reise und auch für angemessene und nachgewiesene Bewirtungsaufwendungen sowie für Bewirtungsaufwendungen, die wegen Formverstoß gem. § 4 Abs. 7 EStG nicht anerkannt wurden, möglich.

Ein Vorsteuerabzug ist nicht aus Reisekostenpauschalen, sondern nur aus Einzelbelegen möglich.

8.2 Fahrtkosten

Der Vorsteuerabzug ist bei Fahrzeugen im Unternehmensvermögen, d.h. bei denen die unternehmerische Nutzung 10% oder mehr beträgt, nach den allgemeinen Grundsätzen möglich. Insbesondere gilt, dass der Vorsteuerabzug für angeschaffte Fahrzeuge aus den Anschaffungskosten des Fahrzeugs zulässig ist. Für die nicht unternehmerische Nutzung wird die Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG durchgeführt.

Wird das unternehmenseigene Fahrzeug jedoch im Privatvermögen gehalten, d.h. wenn die unternehmerische Nutzung unter 10% liegt, ist der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten ausgeschlossen. Ein Vorsteuerabzug aus den laufenden Kosten, also aus den Treibstoffkosten und Wartungskosten, ist im Anteil der betrieblichen Nutzung möglich.

Werden pauschale Kilometersätze angewandt, ist kein Vorsteuerabzug gegeben.

Wendet der Unternehmer Aufwendungen für Fahrzeuge auf, die dem Arbeitnehmer gehören, ist unter den nachfolgenden Bedingungen ein Vorsteuerabzug möglich. Voraussetzung ist, dass der Unternehmer Empfänger der Leistung ist, d.h. die Rechnung muss den vollständigen Namen und die Anschrift des Unternehmens enthalten.

Bei Fahrtkosten von öffentlichen oder sonstigen Verkehrsmitteln ist ein Vorsteuerabzug nach den allgemeinen Grundsätzen möglich. Auch in diesem Falle muss der Unternehmer Empfänger der Leistung sein, d.h. die Rechnung muss den vollständigen Namen und die Anschrift des Unternehmens enthalten. Damit ist also der Vorsteuerabzug bei Nutzung von Flugzeugen, Bahn, Bus, Fähre und Taxi sowie von Mietfahrzeugen unter den Voraussetzungen des § 15 UStG möglich. Grundsätzlich muss also Leistungsempfänger der Unternehmer sein und nicht der Arbeitnehmer. Aus Vereinfachungsgründen wird jedoch beim Vorsteuerabzug aus Fahrausweisen (§§ 34, 35 UStDV, Abschnitt 195 UStR) dies nicht zu prüfen sein, da in diesen Fällen der Vorsteuerabzug gewährt wird, auch wenn der Arbeitnehmer Leistungsempfänger ist.

8.3 Verpflegungskosten

• des Unternehmers

Ein Vorsteuerabzug aus den Verpflegungskosten des Unternehmers anlässlich einer Geschäftsreise ist unter den Voraussetzungen des § 15 UStG möglich, wenn die Aufwendungen durch Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer auf den Namen des Unternehmers belegt sind bzw. wenn es sich um eine Kleinbetragsrechnung im Sinne des § 33 UStDV handelt. Der Vorsteuerabzug kann aus den gesamten Verpflegungskosten des Unternehmers (ohne Begrenzung auf die einkommensteuerlichen Pauschalen) vorgenommen werden, es sei denn, sie wären unangemessen.

• des Arbeitnehmers

Auch aus den Verpflegungskosten des Arbeitnehmers ist der Vorsteuerabzug bei einer unternehmerisch bedingten Auswärtstätigkeit grundsätzlich möglich. Auch hier gilt als Voraussetzung, dass der Unternehmer Empfänger der Leistung ist, d.h. die Rechnung muss den vollständigen Namen und die Anschrift des Unternehmens enthalten bzw. wenn es sich um eine Kleinbetragsrechnung im Sinne des § 33 UStDV handelt. Der Unternehmer muss die Mahlzeiten selbst bestellt haben oder bei einer Bestellung durch den Arbeitnehmer so gestellt

werden, als hätte er sie selbst bestellt, also er dem Arbeitnehmer die Aufwendungen in voller Höhe erstattet.

Danach ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer nur die Reisekostenpauschalen erstattet.

Fallen in diesem Zusammenhang auch Bewirtungskosten an, so ist der Vorsteuerabzug gegeben, wenn die Bewirtung betrieblich veranlasst war und soweit es sich um angemessene und nachgewiesene Aufwendungen des Unternehmers handelt. Somit sind nur unangemessene Bewirtungsaufwendungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Im Übrigen wird angemerkt, dass der Nachweis der Bewirtung i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (Bewirtungsbeleg) nur für ertragsteuerliche, nicht jedoch für umsatzsteuerliche Zwecke zu führen ist.

8.4 Übernachtungskosten

Der Vorsteuerabzug aus Übernachtungskosten bei einer Geschäftsreise des Unternehmers oder bei unternehmerisch bedingter Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers ist grundsätzlich möglich. Auch hier gilt als allgemeine Voraussetzung, dass der Unternehmer Empfänger der Leistung ist, d.h. die Rechnung muss den vollständigen Namen und die Anschrift des Unternehmers enthalten.

Ein Vorsteuerabzug aus den Reisekostenpauschalen ist nicht möglich.

8.5 Einheitliches Gesamtentgelt

Wird in einer Rechnung ein einheitliches Gesamtentgelt für verschiedene Leistungen ausgewiesen, so ist der Anteil (ggf. auch im Schätzwege) auf die entsprechenden Kategorien aufzuteilen. Nach Änderung des Umsatzsteuersatzes für die Beherbergungsleistungen zum 01.01.2010 wird aus Vereinfachungsgründen – auch zum Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers – nicht beanstandet, dass die folgenden Leistungen in einem Sammelposten (Business-Package) zusammengefasst und das Entgelt hierfür in einem Betrag ausgewiesen wird:

- Abgabe des Frühstücks
- Nutzung von Kommunikationsnetzen
- Reinigung und Bügeln von Kleidern, Schuhputzservice
- Transport zwischen Bahnhof/Flughafen und Unterkunft
- Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs
- Überlassung von Fitnessgeräten
- Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen

Es wird auch nicht beanstandet, wenn der auf diese Leistungen entfallende Entgeltanteil mit 20% des Pauschalpreises angesetzt wird. Für Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV) gilt dies für den in der Rechnung anzugebenden Steuerbetrag entsprechend.

8.6 Sonstige Kosten

Andere Kosten, die im Zusammenhang mit einer Reise anfallen können (z.B. Miete von Besprechungszimmern, dienstlich veranlasste Telefonkosten), sind zum Vorsteuerabzug zugelassen.

Übersicht über die ab 01.01.2023 geltenden Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten im Ausland (Änderungen gegenüber 01.01.2021 – BStBI I 2020 Seite 1256 – in Fettdruck)

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten €	Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten €
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag			bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
Afghanistan	30	20	95	Guinea	46	31	118
Ägypten	50	33	112	Guinea-Bissau	32	21	113
Äthiopien	39	26	130	Haiti	58	39	130
Äquatorialguinea	36	24	166	Honduras	57	38	198
Albanien	27	18	112	Indien			
Algerien	47	32	120	– Bangalore	42	28	155
Andorra	41	28	91	– Chennai	32	21	85
Angola	52	35	299	– Kalkutta	35	24	145
Argentinien	35	24	113	– Mumbai	50	33	146
Armenien	24	16	59	– Neu Delhi	38	25	185
Aserbaidtschan	44	29	88	– im Übrigen	32	21	85
Australien				Indonesien	36	24	134
– Canberra	51	34	158	Iran	33	22	196
– Sydney	68	45	184	Irland	58	39	129
– im Übrigen	51	34	158	Island	62	41	187
Bahrain	48	32	153	Israel	66	44	190
Bangladesch	50	33	165	Italien			
Barbados	52	35	165	– Mailand	45	30	158
Belgien	59	40	141	– Rom	40	27	135
Benin	52	35	115	– im Übrigen	40	27	135
Bolivien	46	31	108	Jamaika	57	38	138
Bosnien und Herzegowina	23	16	75	Japan			
Botsuana	46	31	176	– Tokio	66	44	233
Brasilien				– im Übrigen	52	35	190
– Brasília	57	38	127	Jemen	24	16	95
– Rio de Janeiro	57	38	145	Jordanien	57	38	134
– São Paulo	53	36	132	Kambodscha	38	25	94
– im Übrigen	51	34	84	Kamerun	50	33	180
Brunei	52	35	106	Kanada			
Bulgarien	22	15	115	– Ottawa	47	32	142
Burkina Faso	38	25	174	– Toronto	51	34	161
Burundi	36	24	138	– Vancouver	50	33	140
Chile	44	29	154	– im Übrigen	47	32	134
China				Kap Verde	30	20	105
– Chengdu	41	28	131	Kasachstan	45	30	111
– Hongkong	74	49	145	Katar	56	37	149
– Kanton	36	24	150	Kenia	51	34	219
– Peking	30	20	185	Kirgisistan	27	18	74
– Shanghai	58	39	217	Kolumbien	46	31	115
– im Übrigen	48	32	112	Kongo, Republik	62	41	215
Costa Rica	47	32	93	Kongo, Demokratische Republik	70	47	190
Côte d'Ivoire	59	40	166	Korea, Demokratische Volksrepublik	28	19	92
Dänemark	75	50	183	Korea, Republik	48	32	108
Dominikanische Republik	45	30	147	Kosovo	24	16	71
Dschibuti	65	44	305	Kroatien	35	24	107
Ecuador	27	18	103	Kuba	46	31	228
El Salvador	65	44	161	Kuwait	56	37	241
Eritrea	50	33	91	Laos	33	22	96
Estland	29	20	85	Lesotho	28	19	104
Fidschi	34	23	69	Lettland	35	24	76
Finnland	50	33	136	Libanon	59	40	123
Frankreich				Libyen	63	42	135
– Paris sowie die Departments 77, 78, 91 bis 95	58	39	159	Liechtenstein	56	37	190
– im Übrigen	53	36	105	Litauen	26	17	109
Gabun	52	35	183	Luxemburg	63	42	139
Gambia	40	27	161	Madagaskar	34	23	87
Georgien	35	24	88	Malawi	41	28	109
Ghana	46	31	148	Malaysia	36	24	86
Griechenland				Malediven	52	35	170
– Athen	40	27	139	Mali	38	25	120
– im Übrigen	36	24	150	Malta	46	31	114
Guatemala	34	23	90	Marokko	42	28	129
				Marshallinseln	63	42	102
				Mauretanien	35	24	86

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
	€	€	
Mauritius	54	36	220
Mexiko	48	32	177
Moldau, Republik	26	17	73
Monaco	52	35	187
Mongolei	27	18	92
Montenegro	32	31	85
Mosambik	38	25	146
Myanmar	35	24	155
Namibia	30	20	112
Nepal	36	24	126
Neuseeland	56	37	153
Nicaragua	46	31	105
Niederlande	47	32	122
Niger	42	28	131
Nigeria	46	31	182
Nordmazedonien	27	18	89
Norwegen	80	53	182
Österreich	40	27	108
Oman	64	43	141
Pakistan			
– Islamabad	23	16	238
– im Übrigen	34	23	122
Palau	51	34	179
Panama	41	28	82
Papua-Neuguinea	59	40	159
Paraguay	38	25	108
Peru	34	23	143
Philippinen	33	22	116
Polen			
– Breslau	33	22	117
– Danzig	30	20	84
– Krakau	27	18	86
– Warschau	29	20	109
– im Übrigen	29	20	60
Portugal	32	21	111
Ruanda	44	29	117
Rumänien			
– Bukarest	32	21	92
– im Übrigen	27	18	89
Russische Föderation			
– Jekatarinenburg	28	19	84
– Moskau	30	20	110
– St. Petersburg	26	17	114
– im Übrigen	24	16	58
Sambia	38	25	105
Samoa	39	26	105
San Marino	34	23	79
São Tomé – Príncipe	47	32	80
Saudi-Arabien			
– Djidda	57	38	181
– Riad	56	37	186
– im Übrigen	56	37	181
Schweden	66	44	140
Schweiz			
– Genf	66	44	186
– im Übrigen	64	43	180
Senegal	42	28	190
Serbien	27	18	97
Sierra Leone	48	32	161

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
	€	€	
Simbabwe	45	30	140
Singapur	54	36	197
Slowakische Republik	33	22	121
Slowenien	38	25	126
Spanien			
– Barcelona	34	23	118
– Kanarische Inseln	40	27	115
– Madrid	40	27	118
– Palma de Mallorca	35	24	121
– im Übrigen	34	23	115
Sri Lanka	42	28	100
Sudan	33	22	195
Südafrika			
– Kapstadt	33	22	130
– Johannesburg	36	24	129
– im Übrigen	29	20	109
Südsudan	34	23	150
Syrien	38	25	140
Tadschikistan	27	18	118
Taiwan	46	31	143
Tansania	44	29	97
Thailand	38	25	110
Togo	39	26	118
Tonga	39	26	94
Trinidad und Tobago	45	30	177
Tschad	64	43	163
Tschechische Republik	32	21	77
Türkei			
– Istanbul	26	17	120
– Izmir	29	20	55
– im Übrigen	17	12	95
Tunesien	40	27	115
Turkmenistan	33	22	108
Uganda	41	28	143
Ukraine	26	17	98
Ungarn	32	21	85
Uruguay	48	32	90
Usbekistan	34	23	104
Vatikanstaat	52	35	160
Venezuela	45	30	127
Vereinigte Arabische Emirate	65	44	156
Vereinigte Staaten von Amerika			
– Atlanta	77	52	182
– Boston	63	42	333
– Chicago	65	44	233
– Houston	62	41	204
– Los Angeles	64	43	262
– Miami	65	44	256
– New York City	66	44	308
– San Francisco	59	40	327
– Washington, D. C.	66	44	203
– im Übrigen	59	40	182
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland			
– London	66	44	163
– im Übrigen	52	35	99
Vietnam	41	28	86
Weißrussland	20	13	98
Zentralafrikanische Republik	46	31	74
Zypern	42	28	125