

Reisekosten Inland für Arbeitnehmer ab 2014: Richtig abrechnen und buchen

Zusammenfassung

Überblick

Die Reisekosten sind ab 1.1.2014 neu geregelt worden. Wichtig ist die Abgrenzung zwischen auswärtigen Tätigkeiten und Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte. Ohne eine Fahrt zur ersten Tätigkeitsstätte liegt eine auswärtige Tätigkeit vor, bei der Verpflegungspauschalen geltend gemacht und Fahrtkosten uneingeschränkt abgezogen werden können. Das wirkt sich insbesondere dann aus, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen zur Verfügung stellt. Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten für eine Mahlzeit seines Arbeitnehmers, ist ab 2014 kein geldwerter Vorteil zu erfassen, wenn der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen könnte.

Gesetze, Vorschriften und Rechtsprechung

Die maßgeblichen steuerrechtlichen Normen sind § 3 Nr. 16 EStG, § 4 Abs. 5 Nrn. 5–6a EStG, § 8 Abs. 2 EStG, § 9 Abs. 1 Nrn. 4–5a EStG, § 9 Abs. 2–4a EStG.

Verwaltungsseitige Erläuterungen finden Sie u. a. in R 9.4–9.8 LStR, BMF, Schreiben v. 30.9.2013, IV C 5 - S 2353/13/10004.

1 Reisekostenabrechnung bei Arbeitnehmern

Zu den Reisekosten des Arbeitnehmers gehören alle Aufwendungen, die ihm unmittelbar durch eine Auswärtstätigkeit entstehen. Voraussetzung ist immer, dass die Reise betrieblich veranlasst ist. Ist das der Fall, kann der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer die Aufwendungen erstatten. Zu den Aufwendungen einer Auswärtstätigkeit gehören die Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten.

Der Arbeitgeber zieht die Beträge, die er an seinen Arbeitnehmer erstattet bzw. für ihn übernimmt, als Betriebsausgaben ab. Reisekosten, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer **nicht erstattet**, kann der Arbeitnehmer in seiner eigenen Einkommensteuererklärung als Werbungskosten geltend machen.

Wenn die Auswärtstätigkeit **sowohl privat als auch betrieblich** veranlasst ist, kann der Arbeitgeber die Beträge nur insoweit lohnsteuerfrei an den Arbeitnehmer erstatten, als sie auf den betrieblichen Anteil der Reise entfallen. Erstattet er auch den privaten Anteil, muss er diesen als lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn erfassen.

2 Wann der Arbeitnehmer eine regelmäßige Arbeitsstätte bzw. eine erste Tätigkeitsstätte hat

Für die Abrechnung von Reisekosten ist es von Bedeutung, ob der Arbeitnehmer eine **regelmäßige Arbeitsstätte** (bis zum 31.12.2013) bzw. eine **erste Tätigkeitsstätte** (ab 1.1.2014) hat. Bei einer ersten Tätigkeitsstätte kann der Arbeitnehmer seine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur eingeschränkt abziehen (= Abzug der Entfernungspauschale). Nutzt der Arbeitnehmer einen **Firmenwagen**, muss der Arbeitgeber die Aufwendungen (ggf. mit 0,03 % bzw. 0,002 % vom Bruttolistenpreis) als lohnsteuerpflichtigen **Arbeitslohn** behandeln. **Ohne** erste Tätigkeitsstätte sind die Fahrten zum Betrieb des Arbeitgebers **keine Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** und somit uneingeschränkt abziehbar.

Praxis-Tipp**Außendienstmitarbeiter sollten keine erste Tätigkeitsstätte haben**

Es ist vorteilhaft, wenn der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte hat. Dann kann er alle seine beruflichen Fahrten als auswärtige Tätigkeiten behandeln. Dazu gehören auch gelegentliche Fahrten zum Betrieb des Arbeitgebers. Das ist besonders vorteilhaft für Außendienstmitarbeiter, denen ein Firmenwagen überlassen wurde, weil dann keine Aufwendungen für Fahrten zum Betrieb als Arbeitslohn zu erfassen sind.

3 Fahrtkostenerstattung bei Arbeitnehmern

Der Arbeitgeber kann die Fahrtkosten unmittelbar übernehmen oder aber dem Arbeitnehmer die Kosten erstatten, die diesem entstanden sind. Besonderheiten sind bei der Nutzung von Bahncards zu beachten.^[1]

3.1 Abrechnung der tatsächlichen Kosten – der Arbeitnehmer verwendet einen Firmen-Pkw

Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein **Firmenfahrzeug**, dann sollte der Arbeitgeber **alle Kosten**, also auch die laufenden Kosten für das Fahrzeug übernehmen. Erstattet der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer die laufenden Kosten für den Firmenwagen, die dieser vorweg bezahlt hat, handelt es sich um die Erstattung von Auslagen, die lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei sind. Der Arbeitgeber bucht die Aufwendungen auf das Konto "laufende Kfz-Betriebskosten".

Praxis-Beispiel**Praxis-Beispiel: Laufende Kosten des Firmen-Pkw**

Ein Arbeitgeber hat seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen überlassen, den dieser auch für Privatfahrten verwenden darf. Er erstattet ihm die laufenden Kosten, also auch die Benzinkosten, die anlässlich einer Auswärtstätigkeit anfallen. Im Monat Mai 2014 hat der Arbeitnehmer für insgesamt 357 EUR getankt. Der Arbeitgeber überweist diesen Betrag auf das Konto seines Arbeitnehmers.

SKR 03

4530	laufende Kfz-Betriebskosten	300				
1576	Abziehbare Vorsteuer 19 %	57	an	1200	Bank	357

SKR 04

6530	laufende Kfz-Betriebskosten	300				
1406	Abziehbare Vorsteuer 19 %	57	an	1800	Bank	357

3.2 Der Arbeitnehmer verwendet seinen eigenen Pkw

Der Arbeitnehmer kann die tatsächlichen Kosten für seinen Pkw ermitteln und bei der Kilometerabrechnung zu Grunde legen. Das setzt voraus, dass er die Gesamtkosten für das Fahrzeug ermittelt und die beruflichen Fahrten sowie die Jahresfahrleistung aufzeichnet. Ein Fahrtenbuch ist somit nicht zwingend erforderlich.

Praxis-Beispiel**Praxis-Beispiel: Abrechnung Privat-Pkw**

Der Arbeitgeber hat mit seinem Arbeitnehmer vereinbart, dass er die Kfz-Kosten, die ihm bei Auswärtstätigkeiten entstehen, mit den tatsächlichen Kosten abrechnen darf. Nach der Zusammenstellung der Aufwendungen betragen die Kfz-Kosten des Arbeitnehmers insgesamt 9.310 EUR. Bei einer Jahresfahrleistung von 16.322 km errechnet sich hieraus ein individueller Km-Satz von $9.310 \text{ EUR} : 16.322 = 0,57 \text{ EUR}$. Der Arbeitnehmer legt im Jahr 2014 insgesamt 5.312 km anlässlich verschiedener Auswärtstätigkeiten zurück, die der Arbeitgeber bisher mit der Pauschale von 0,30 EUR erstattet hat.

Der Arbeitgeber nimmt die Unterlagen seines Arbeitnehmers zum Lohnkonto (das ist zwingend erforderlich) und kann ihm noch folgenden Betrag erstatten:

5.312 km × 0,57 EUR =	3.027,84 EUR
bereits gezahlt 5.312 km × 0,30 EUR =	<u>1.593,60 EUR</u>
noch lohnsteuerfrei erstattungsfähig	1.434,24 EUR

SKR 03

4668	Kilometergelderstattung Arbeitnehmer	1.434,24	an	1200	Bank	1.434,24
------	---	----------	----	------	------	----------

SKR 04

6668	Kilometergelderstattung Arbeitnehmer	1.434,24	an	1800	Bank	1.434,24
------	---	----------	----	------	------	----------

Beim Einsatz von arbeitnehmereigenen Fahrzeugen kann der Arbeitgeber **keinen Vorsteuerabzug** beanspruchen, weil die Leistung nicht für sein Unternehmen erbracht worden ist. Der Arbeitgeber darf also aus den Benzin-, Park-, Reparaturrechnungen usw. seines Arbeitnehmers keine Vorsteuer geltend machen, selbst dann nicht, wenn es sich um Kleinbetragsrechnungen bis 150 EUR handelt.

3.3 Erstattung nach Kilometerpauschalen

Ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten darf der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer, der bei Dienst- und Geschäftsfahrten sein **eigenes Fahrzeug** benutzt, für jeden gefahrenen Kilometer folgende Beträge pauschal erstatten:

Fahrzeug	Km-Pauschale*)
Kraftwagen (Pkw)	0,30 EUR
für jede aus dienstlichen Gründen mitgenommene Person erhöht sich die Pauschale um	0,02 EUR
Motorrad oder Motorroller	0,13 EUR
für jede aus dienstlichen Gründen mitgenommene Person erhöht sich die Pauschale um	0,01 EUR
Moped oder Mofa	0,08 EUR
Fahrrad	0,05 EUR

Tab. 1: Km-Pauschalen für Fahrtkosten

*) **ab 2014** ist der Betrag anzusetzen, der als höchste Wegstreckenentschädigung für das jeweilige Beförderungsmittel nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt ist (für den Pkw sind dies derzeit 0,30 EUR pro Kilometer).

3.4 Übernahme der Kosten für andere Beförderungsmittel

Der Arbeitgeber kann bei einer vorübergehenden beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit die Aufwendungen für öffentliche Verkehrsmittel (z. B. Bahn, Bus, Taxi, Schiff, Flugzeug einschließlich aller Zuschläge) lohnsteuerfrei übernehmen bzw. erstatten. Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten nicht oder nur teilweise, kann der Arbeitnehmer seine eigenen Aufwendungen als Werbungskosten abziehen. Entscheidend ist, welche Kosten tatsächlich entstanden sind. Abziehbar sind z. B. auch die Kosten für die 1. Klasse bei der Bahn oder für die Business-Class im Flugzeug.

Der Arbeitgeber kann seinem Mitarbeiter eine Bahncard 25, 50 oder 100 kostenlos überlassen bzw. ihm die Kosten dafür ersetzen. Diese Zuwendung ist lohnsteuerfrei, wenn der Mitarbeiter die Bahncard ausschließlich betrieblich verwendet.

Art der Bahncard	Ermäßigung	Jährliche Kosten 2013
Bahncard 25 II. Klasse	25 %	61 EUR
I. Klasse	25 %	123 EUR
Bahncard 50 II. Klasse	50 %	249 EUR
I. Klasse	50 %	498 EUR
Bahncard 100 II. Klasse	100 %	4.090 EUR
I. Klasse	100 %	6.890 EUR

Tab. 2: Kosten einer Bahncard

Die kostenlose Überlassung ist aber auch dann lohnsteuerfrei, wenn der Arbeitnehmer die Bahncard auch **privat** verwendet und die **betriebliche Kostenersparnis** höher ist, als die Kosten für die Bahncard.^[1]

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Verwendung einer Bahncard 50

Der Unternehmer erwirbt für seinen Arbeitnehmer eine Bahncard 50 für 249 EUR. Der Arbeitnehmer unternimmt eine Geschäftsreise, bei der das Bahnticket ohne Bahncard 589 EUR kostet. Mit Einsatz der Bahncard kostet das Bahnticket nur 294,50 EUR, sodass bereits für die erste geschäftliche Bahnfahrt eine zusätzliche Ersparnis von $(294,50 \text{ EUR} - 249 \text{ EUR} =) 45,50 \text{ EUR}$ eintritt.

Ergebnis: Da die Ersparnis höher ist als die Kosten der Bahncard, kann der Arbeitnehmer die Bahncard im Übrigen auch für private Fahrten einsetzen, ohne dass der Arbeitgeber dafür bei seinem Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil versteuern muss.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel : Verwendung einer Bahncard 100

Der Arbeitgeber kauft für seinen Arbeitnehmer eine Bahncard 100 für 4.090 EUR. Der Arbeitnehmer unternimmt während der Gültigkeitsdauer der Bahncard 100 Geschäftsreisen, bei denen der Vorteil der Bahncard 100 nicht voll ausgeschöpft wird.

Ergebnis: Da die Ersparnis niedriger war als die Kosten der Bahncard, muss der Arbeitnehmer die Kosten, die er ohne Bahncard für seine privaten Fahrten gezahlt hätte, als geldwerten Vorteil versteuern.

Praxis-Tipp

Einspruch einlegen

Das Ergebnis ist unbefriedigend. Sachgerecht wäre es, wenn nur der nicht ausgeschöpfte betriebliche Vorteil beim Arbeitnehmer als Arbeitslohn versteuert würde. Wenn z. B. eine Bahncard 100 in Höhe von 500 EUR nicht ausgeschöpft wurde, sollte auch nur der Betrag von 500 EUR als Arbeitslohn versteuert werden. In einer solchen Situation könnte es sinnvoll sein, Einspruch einzulegen und anschließend Klage zu erheben.

4 Erstattung des Verpflegungsmehraufwands

Die Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich einer auswärtigen Tätigkeit können **nicht mit den tatsächlichen Kosten** geltend gemacht werden. Steuerlich dürfen bei einer Auswärtstätigkeit Verpflegungsmehraufwendungen nur **in Höhe der Pauschalen** geltend gemacht bzw. steuerfrei erstattet werden.

Verpflegungspauschalen bis 31.12.2013:

Abwesenheit	Pauschale
weniger als 8 Stunden	0 EUR
mindestens 8 und weniger als 14 Stunden	6 EUR
mindestens 14 und weniger als 24 Stunden	12 EUR
24 Stunden	24 EUR

Tab. 3: Verpflegungspauschalen bis 2013

Verpflegungspauschalen ab 1.1.2014

Abwesenheit	Pauschale
Eintägige Reise: 8 Stunden und weniger	0 EUR
Eintägige Reise: mehr als 8 Stunden	12 EUR
Mehrtägige Reisen: Anreisetag ohne Zeitvorgaben	12 EUR
Abreisetag ohne Zeitvorgaben	12 EUR

24 Stunden	24 EUR
------------	--------

Tab. 4 Verpflegungspauschalen ab 2014

Ausnahmeregelung ab dem 1.1.2014: Beginnt der Arbeitnehmer an einem Tag eine Geschäftsreise, die er am folgenden Tag **ohne Übernachtung** beendet, werden die Zeiten zusammengerechnet.^[1] Beträgt die Abwesenheit **mehr als 8 Stunden**, erhält er eine Verpflegungspauschale für den Tag an dem er überwiegend abwesend war.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Abwesenheit ohne Übernachtung ab 2014

Der Arbeitnehmer beginnt seine Geschäftsreise am 14.4. um 16.00 Uhr und kehrt am 15.4. um 2.00 Uhr (nachts) in seine Wohnung zurück. Der Arbeitnehmer kann sich für den 14.4. von seinem Arbeitgeber einen Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwand von 12 EUR erstatten lassen.

Führt der Arbeitnehmer **an einem Tag mehrere Dienstreisen** durch, darf er die Zeiten seiner Abwesenheit **zusammenrechnen**. Ob der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale beanspruchen bzw. der Arbeitgeber eine Verpflegungspauschale erstatten kann, hängt dann davon ab, ob die Summe der Abwesenheitszeiten **8 Stunden übersteigt**.

4.1 Gestellung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber

Im Zusammenhang mit den Reisekosten ist auch die Besteuerung von **unentgeltlichen Mahlzeiten durch den Arbeitgeber neu geregelt** worden. Zunächst ist danach zu unterscheiden, ob der Arbeitgeber die Mahlzeiten unentgeltlich oder teilentgeltlich

- anlässlich und während eines **außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes** – also nicht während einer auswärtigen Tätigkeit – oder
- im Rahmen einer **geschäftlichen** Bewirtung, die **nicht** während einer auswärtigen Tätigkeit erfolgt^[1] oder
- während einer **auswärtigen Tätigkeit** – also während einer Geschäftsreise – zur Verfügung stellt.

Praxis-Tipp

Wann kein Arbeitslohn zu versteuern ist

Stellt der Arbeitgeber – oder auf dessen Veranlassung ein fremder Dritter – seinem Arbeitnehmer kostenlos eine Mahlzeit zur Verfügung, ist der Wert nach der amtlichen Sachbezugsverordnung **nicht mehr als Arbeitslohn** anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer für diesen Tag eine **Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend** machen könnte. Erhält der Arbeitnehmer eine kostenlose Mahlzeit, muss er außerdem seine Verpflegungspauschale wie folgt kürzen: Für ein Frühstück 20 % und für ein Mittag- bzw. Abendessen jeweils 40 % einer vollen Verpflegungspauschale.

4.1.1 Unentgeltliche oder teilentgeltliche Verpflegung ohne Auswärtstätigkeit

Vorteile des Arbeitnehmers aus der Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung gehören nach wie vor **nicht zum Arbeitslohn**. Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Getränke und Genussmittel zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich zur Verfügung gilt: Es handelt sich um **Aufmerksamkeiten**, die ebenfalls nicht als Arbeitslohn erfasst werden. Eine unentgeltliche oder teilentgeltliche Verpflegung ist als Aufmerksamkeit einzustufen, wenn der Arbeitgeber den Arbeitnehmern anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, z. B. während einer außergewöhnlichen betrieblichen Besprechung oder Sitzung, **im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse** an einer günstigen Gestaltung des Arbeitsablaufs kostenlose Mahlzeiten überlässt.^[1]

Voraussetzung für die Einstufung als Aufmerksamkeit: Der Wert pro Person und Mahlzeit einschließlich Getränke darf brutto nicht mehr als 40 EUR betragen^[2]. Da der Grenzwert für eine übliche Beköstigung gemäß § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG ab 2014 von 40 EUR auf 60 EUR angehoben worden ist, ist davon auszugehen, dass der Grenzwert für Aufmerksamkeiten ab 2014 ebenfalls 60 EUR beträgt.

4.1.2 Unentgeltliche oder teilentgeltliche Verpflegung bei Geschäftsreisen bis zum 31.12.2013

Bis zum 31.12.2013 gilt: Stellt der Arbeitgeber oder auf seine Veranlassung ein Dritter seinem Arbeitnehmer während einer Auswärtstätigkeit **unentgeltlich** oder teilentgeltlich **Mahlzeiten** zur Verfügung, ist der Wert dieser Mahlzeiten mit den **amtlichen Sachbezugswerten** nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung, kurz SvEV genannt, anzusetzen, wenn es sich um eine übliche Beköstigung handelt. Die Werte sind für 2013: 1,60 EUR pro Frühstück, 2,93 EUR pro Mittagessen bzw. Abendessen. Es handelt sich dann um eine **übliche Beköstigung**, wenn der Wert der Mahlzeit 40 EUR (Wert bis 31.12.2013) nicht übersteigt. Übersteigt der Wert der Mahlzeit 40 EUR, ist die Mahlzeit immer mit dem tatsächlichen Wert anzusetzen.

Der BFH hatte entschieden, dass der Arbeitgeber die Mahlzeiten, die er seinem Arbeitnehmer bei einmaligen Anlässen während einer Auswärtstätigkeit zur Verfügung stellt, mit dem **tatsächlichen Wert** erfassen muss. Dies ist z. B. bei einer Fortbildungsveranstaltung der Fall. Der deutlich niedrigere **Wert nach der Sachbezugsverordnung** darf lt. BFH nicht angesetzt werden.^[1] Tatsächliche Verpflegungskosten, die über der steuerfreien Verpflegungspauschale liegen, bleiben steuerfrei^[2], wenn die Sachzuwendungen insgesamt im Monat nicht mehr als 44 EUR betragen.

Abweichend davon darf in diesen Fällen **bis zum 31.12.2013** der **Sachbezugswert** abgerechnet werden.^[3] Voraussetzung für die Anwendung der Sachbezugswerte ist, dass die jeweilige Mahlzeit nicht mehr als 40 EUR kostet. Beträge, die über den Sachbezugswert hinausgehen, sind als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen, ohne dass die **44-EUR-Grenze** angewendet werden kann.

4.1.3 Unentgeltliche oder teilentgeltliche Verpflegung bei Geschäftsreisen ab dem 1.1.2014

Wie Geschäftsreisen abgerechnet werden, wird von den Unternehmen unterschiedlich gehandhabt. Die Unternehmen selbst legen fest, ob der Arbeitnehmer

- kostenlose Mahlzeiten erhält,
- einen Eigenanteil übernehmen muss, z. B. in Höhe des Sachbezugswerts oder eines festen Betrags,
- die steuerlich zulässige Verpflegungspauschale erstattet erhält.

Nachfolgend sind die unterschiedlichen Handhabungen mit ihren Auswirkungen anhand von Beispielen dargelegt.

Neuregelung ab 1.1.2014: Stellt der Arbeitgeber (oder auf dessen Veranlassung ein fremder Dritter) seinem Arbeitnehmer kostenlos eine Mahlzeit zur Verfügung, ist der Wert nach der amtlichen Sachbezugsverordnung als Arbeitslohn anzusetzen, wenn der Wert der **Mahlzeit 60 EUR nicht übersteigt**.^[1] **Ab dem 1.1.2014 unterbleibt** der Ansatz als Arbeitslohn insgesamt, wenn der Arbeitnehmer Verpflegungspauschalen als Werbungskosten geltend machen könnte.

Bei der **60-EUR-Grenze** kommt es auf den Preis der Mahlzeit einschließlich der Getränke und einschließlich der Umsatzsteuer an. Handelt es sich um eine Gesamtrechnung, weil z. B. bei einer **Fortbildungsveranstaltung** der Preis für Essen und Getränke nicht getrennt ausgewiesen ist, muss nach dem "Gesamtbild der Verhältnisse" beurteilt werden, ob es sich um eine übliche Beköstigung handelt. Jedes Essen (Frühstück, Mittag- und Abendessen) ist für sich zu betrachten. Ein höherer Wert als 60 EUR pro Mahlzeit dürfte nur in Ausnahmefällen anzunehmen sein.

Die vorstehenden Grundsätze gelten auch, wenn der Arbeitnehmer eine **Mahlzeit auf Veranlassung seines Arbeitgebers von einem Dritten** erhält, d. h. wenn der Arbeitgeber den Tag und Ort der "Mahlzeitengestellung" bestimmt. Davon ist immer dann auszugehen^[2], wenn

- der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Verpflegungskosten aus dienst- und arbeitsrechtlichen Gründen erstattet und
- die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist.

Konsequenz: Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten für eine übliche Mahlzeit, ist dafür kein geldwerter Vorteil als Arbeitslohn zu versteuern, wenn der Arbeitnehmer einen Verpflegungspauschbetrag als Werbungskosten geltend machen könnte. Das gilt auch dann, wenn ein Verpflegungspauschbetrag wegen der Gestellung von Mahlzeiten gekürzt wird und sich deshalb nicht auswirkt.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Kürzung der Pauschale bis auf 0 EUR

Der Arbeitnehmer unternimmt für seinen Arbeitgeber eine mehrtägige Geschäftsreise. Der Arbeitgeber zahlt die Übernachtungskosten einschließlich Frühstück. Für den **Abreisetag** steht dem Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale von 12 EUR zu. Da der Arbeitgeber an diesem Tag neben dem Frühstück auch das Mittagessen übernommen hat, ist die Verpflegungspauschale auf 0 EUR zu kürzen, weil für das Frühstück 20 % = 4,80 EUR und für das Mittagessen 40 % = 9,60 EUR angerechnet werden.

Die vom Arbeitgeber übernommenen Verpflegungskosten sind nicht als Arbeitslohn zu versteuern, weil die Verpflegungspauschale sich beim Arbeitnehmer nur wegen der Gestellung von Mahlzeiten nicht auswirkt.

Der Arbeitnehmer kann **Verpflegungspauschalen als Werbungskosten** geltend machen, wenn

- er mehr als 8 Stunden auswärts tätig ist,
- eine mehrtägige Auswärtstätigkeit mit Übernachtungen vorliegt oder
- er nicht länger als 3 Monate am selben auswärtigen Einsatzort tätig wird.

Liegt **keine dieser Situationen** vor und stellt der Arbeitgeber in solchen Fällen seinem Arbeitnehmer kostenlose Mahlzeiten zur Verfügung, muss er dafür einen **geldwerten Vorteil** in Höhe des Sachbezugswerts **als Arbeitslohn versteuern**.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Kein getrennter Ausweis der überlassenen Mahlzeit

Ein Arbeitnehmer nimmt auf Veranlassung seines Arbeitgebers an einem zweitägigen Seminar mit Übernachtung teil. Der Arbeitnehmer hat die Hotelrechnung auf den Namen des Arbeitgebers ausstellen lassen. Der Arbeitgeber erstattet die Übernachtungskosten von 100 EUR. In diesem Betrag ist das Frühstück mit 20 EUR enthalten. Die Rechnung des Seminarveranstalters in Höhe von 476 EUR hat der Arbeitgeber unmittelbar bezahlt. Im Gesamtpreis war für beide Tage ein "seminartypisches" Mittagessen enthalten, das nicht gesondert ausgewiesen wurde.

Der Arbeitnehmer erhält das Frühstück und die beiden Mittagessen auf Veranlassung seines Arbeitgebers. Für An- und Abreisetag stehen dem Arbeitnehmer grundsätzlich eine Verpflegungspauschale von jeweils 12 EUR zu. Obwohl der Preis für beide Mittagessen nicht in der Rechnung ausgewiesen war, kann von einer üblichen Beköstigung ausgegangen werden, deren Preis 60 EUR nicht übersteigt.

Konsequenz: Das Frühstück und die beiden Mittagessen sind nicht als Arbeitslohn zu erfassen. Der Arbeitgeber erfasst daher ausschließlich die Aufwendungen, die er dem Arbeitnehmer erstattet bzw. für ihn übernommen hat.

Bezeichnung	Bruttobetrag	Nettobetrag	Umsatzsteuer
	EUR	EUR	EUR
Übernachungskosten	80,00	74,77	5,23
Kosten für das Frühstück	20,00	16,81	3,19
Seminarkosten	476,00	400,00	76,00
Gesamt	576,00	566,35	84,42

SKR 03

4666	Reisekosten Arbeitnehmer Übernachtungsaufwand	74,77				
4946	Freiwillige Sozialleistungen (Seminarkosten)	400				
4660	Reisekosten Arbeitnehmer	16,81				
1571	Abziehbare Vorsteuer 7 %	5,23				
1576	Abziehbare Vorsteuer 19 %	79,19	an	1200	Bank	576

SKR 04

6660	Reisekosten Arbeitnehmer Übernachtungsaufwand	74,77				
6822	Freiwillige Sozialleistungen (Seminarkosten)	400				
6650	Reisekosten Arbeitnehmer	16,81				
1401	Abziehbare Vorsteuer 7 %	5,23				
1406	Abziehbare Vorsteuer 19 %	79,19	an	1800	Bank	576

Liegt **keine übliche Beköstigung** vor, weil der Preis für das Essen 60 EUR übersteigt, muss der tatsächliche Preis, den der Unternehmer für das Essen bezahlt hat, als Arbeitslohn versteuert werden. Das gilt auch dann, wenn der Preis für das Essen nicht offen ausgewiesen ist, aber aufgrund der Gesamtumstände von einem höheren Betrag ausgegangen werden kann.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Mahlzeit über 60 EUR

Ein Arbeitnehmer nimmt im Auftrag seines Arbeitgebers an einer Podiumsdiskussion mit anschließender

Abendveranstaltung teil. Er ist mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und von seiner ersten Tätigkeitsstätte entfernt. Der Arbeitgeber hat die Kosten unmittelbar übernommen. In der Rechnung, die er vom Veranstalter erhält, ist das Galadinner mit 86 EUR ausgewiesen.

Ergebnis: Der Grenzwert von 60 EUR für eine übliche Mahlzeit ist überschritten. Der Arbeitgeber muss 86 EUR als Arbeitslohn versteuern. Der Arbeitnehmer kann als Werbungskosten eine Verpflegungspauschale von 12 EUR geltend machen.

Der Ansatz mit dem amtlichen Sachbezugswert setzt voraus, dass es sich um eine **übliche Mahlzeit** handelt und der Arbeitnehmer keine Verpflegungspauschale beanspruchen kann. Der Arbeitnehmer hat **keinen Anspruch auf eine Verpflegungspauschale**, wenn er

- an einem Tag ohne Übernachtung nicht mehr als 8 Stunden oder
 - an derselben Einsatzstelle mehr als 3 Monate
- auswärts tätig war.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Übernachtung mit Frühstück

Ein Arbeitnehmer nimmt auf Veranlassung seines Arbeitgebers an einem zweitägigen Seminar mit Übernachtung teil. Die Hotelrechnung ist auf den Namen des Arbeitgebers ausgestellt. Der Arbeitgeber erstattet die Übernachtungskosten von 100 EUR. In diesem Betrag ist das Frühstück mit 20 EUR enthalten.

Da die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist und der Arbeitgeber später den gesamten Rechnungsbetrag erstattet, handelt es sich bei dem Kostenanteil von 20 EUR für das Frühstück nicht um ein Entgelt des Arbeitnehmers. Da es sich um eine übliche Mahlzeit handelt, ist die Erstattung des Arbeitgebers von 20 EUR für das Frühstück nicht als Arbeitslohn zu erfassen.

SKR 03

4666	Reisekosten Arbeitnehmer Übernachtungsaufwand	74,77				
4660	Reisekosten Arbeitnehmer	16,81				
1571	Abziehbare Vorsteuer 7 %	5,23				
1576	Abziehbare Vorsteuer 19 %	3,19	an	1200	Bank	100

SKR 04

6660	Reisekosten Arbeitnehmer Übernachtungsaufwand	74,77				
6650	Reisekosten Arbeitnehmer	16,81				
1401	Abziehbare Vorsteuer 7 %	5,23				
1406	Abziehbare Vorsteuer 19 %	3,19	an	1800	Bank	100

Der Arbeitnehmer kann eine Verpflegungspauschale geltend machen, muss diese allerdings wegen des unentgeltlichen Frühstücks kürzen.

Verpflegungspauschale für den 1. Seminartag	12,00 EUR
Verpflegungspauschale für den 2. Seminartag	12,00 EUR
Kürzung für das Frühstück (24 EUR × 20 % =)	<u>4,80 EUR</u>
der Arbeitnehmer kann als Werbungskosten geltend machen	19,20 EUR

Zahlt der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt, mindert dieses Entgelt den geldwerten Vorteil. Es ist kein geldwerter Vorteil anzusetzen, wenn die Zahlung des Arbeitnehmers die Höhe des Sachbezugswerts erreicht oder überschreitet. Der Arbeitnehmer darf den Betrag, den er über den Sachbezugswert hinaus zahlt, nicht als Werbungskosten abziehen.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Auswirkung der Drei-Monats-Grenze

Ein Arbeitnehmer ist von seinem Arbeitgeber für 6 Monate an einen anderen inländischen Tochterbetrieb entsandt worden. Der Arbeitnehmer übernachtet in einem Hotel in der Nähe des inländischen Tochterbetriebs. Er zahlt pro Übernachtung 80 EUR (70 EUR für die Übernachtung und 10 EUR für das Frühstück). Die Rechnung ist auf den Namen des Arbeitgebers ausgestellt. Im Rahmen der Reisekostenabrechnung erstattet der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer pro Übernachtung 80 EUR. Es liegt

eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor. Der Arbeitnehmer erhält das Frühstück auf Veranlassung seines Arbeitgebers.

Für die ersten 3 Monate stehen dem Arbeitnehmer Verpflegungspauschalen zu, sodass es sich beim Frühstück um Mahlzeiten handelt, die nicht als Arbeitslohn erfasst werden. Der Arbeitnehmer muss die Verpflegungspauschale, die er als Werbungskosten geltend machen kann, um $(24 \text{ EUR} \times 20 \% =) 4,80 \text{ EUR}$ kürzen.

Nach Ablauf von 3 Monaten stehen dem Arbeitnehmer keine Verpflegungspauschalen mehr zu. Der Arbeitgeber muss daher jedes Frühstück mit dem amtlichen Sachbezugswert (2014: 1,63 EUR) als Arbeitslohn versteuern.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Zuzahlung des Arbeitnehmers

Es liegt derselbe Sachverhalt vor wie im Praxis-Beispiel zuvor mit dem Unterschied, dass der Arbeitnehmer für jedes Frühstück 2 EUR zahlt.

Für die ersten 3 Monate stehen dem Arbeitnehmer Verpflegungspauschalen zu, sodass es sich beim Frühstück jeweils um Mahlzeiten handelt, die nicht als Arbeitslohn erfasst werden. Der Arbeitgeber erfasst die Zuzahlung von 2 EUR, indem er diese auf die Habenseite des Kontos "Reisekosten Arbeitnehmer" bucht.

SKR 03

1200	Bank	2,00	an	4660	Reisekosten Arbeitnehmer	2,00
------	------	------	----	------	--------------------------	------

SKR 04

1800	Bank	2,00	an	6650	Reisekosten Arbeitnehmer	2,00
------	------	------	----	------	--------------------------	------

Nach Ablauf von 3 Monaten stehen dem Arbeitnehmer keine Verpflegungspauschalen mehr zu. Der Arbeitgeber muss daher jedes Frühstück mit dem amtlichen Sachbezugswert als Arbeitslohn seines Arbeitnehmers versteuern (2014: 1,63 EUR). Das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt ist allerdings auf diesen Sachbezug anzurechnen. Es bleibt ein negativer Betrag übrig, sodass das Frühstück nicht mehr als Arbeitslohn zu erfassen ist. Der Arbeitnehmer kann die Zahlungen, die über den Sachbezugswert hinausgehen, nicht als Werbungskosten abziehen.

4.2 Kürzung der Verpflegungspauschale wegen der Gestellung von Mahlzeiten

Die Verpflegungsmehraufwendungen können nur in Höhe der Pauschalen als Werbungskosten geltend gemacht werden. Der Werbungskostenabzug wird gekürzt, wenn der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber (oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten) eine Mahlzeit erhält. Die Kürzung wird von der vollen Verpflegungspauschale berechnet und beträgt

- 20 % für ein Frühstück und
- 40 % für ein Mittag- oder Abendessen.

Bei einer Inlandspauschale beträgt die Kürzung somit $(24 \text{ EUR} \times 20 \% =) 4,80 \text{ EUR}$ für ein Frühstück und jeweils $(24 \text{ EUR} \times 40 \% =) 9,60 \text{ EUR}$ für ein Mittag- oder Abendessen.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Kürzung der Verpflegungspauschale

Ein Arbeitnehmer unternimmt eine dreitägige Geschäftsreise. Der Arbeitgeber zahlt die beiden Übernachtungen jeweils inklusive Frühstück. Für den Zwischentag hat der Arbeitgeber für seinen Arbeitnehmer das Mittag- und Abendessen gebucht und auch bezahlt. Der Arbeitnehmer erhält keine weiteren Erstattungen von seinem Arbeitgeber.

Der Wert der Mahlzeiten, die der Arbeitgeber übernommen hat, wird nicht als Arbeitslohn versteuert. Der Arbeitnehmer kann folgende Verpflegungspauschalen als Werbungskosten geltend machen:

Verpflegungspauschalen für den	Betrag	Ergebnis
Anreisetag	-	12,00 EUR

Zwischentag	24,00 EUR	0,00 EUR
- Kürzung für Frühstück	4,80 EUR	
- Kürzung für Mittagessen	9,60 EUR	
- Kürzung für Abendessen	9,60 EUR	
Abreisetag	12,00 EUR	7,20 EUR
- Kürzung für ein Frühstück	4,80 EUR	
als Werbungskosten abziehbar sind (kann auch vom Arbeitgeber erstattet werden)		19,20 EUR

Der Arbeitgeber kann seinem Arbeitnehmer die Verpflegungspauschalen **lohnsteuerfrei erstatten**. Allerdings muss der Arbeitgeber, wenn er (oder auf seine Veranlassung hin ein Dritter) seinem Arbeitnehmer eine Mahlzeit zur Verfügung stellt, die Verpflegungspauschalen um dieselben Beträge kürzen (20 % bzw. 40 % einer vollen Verpflegungspauschale).

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Verpflegungspauschale, Einbehalt des Sachbezugswerts

Ein Arbeitnehmer unternimmt eine dreitägige Geschäftsreise. Der Arbeitgeber zahlt die beiden Übernachtungen jeweils inklusive Frühstück. Für den Zwischentag hat der Arbeitgeber für seinen Arbeitnehmer das Mittag- und Abendessen gebucht und auch bezahlt. Der Wert der Mahlzeiten, die der Arbeitgeber übernommen hat, wird nicht als Arbeitslohn versteuert. Der Arbeitgeber kann folgende Verpflegungspauschalen steuerfrei an den Arbeitnehmer auszahlen:

Verpflegungspauschalen für den	Betrag	Ergebnis
Anreisetag	-	12,00 EUR
Zwischentag	24,00 EUR	0,00 EUR
- Kürzung für Frühstück	4,80 EUR	
- Kürzung für Mittagessen	9,60 EUR	
- Kürzung für Abendessen	9,60 EUR	
Abreisetag	12,00 EUR	7,20 EUR
- Kürzung für ein Frühstück	4,80 EUR	
maximale steuerfreie Erstattung des Arbeitgebers		19,20 EUR
der Arbeitgeber behält einen Betrag in Höhe der Sachbezugswerte ein ($2 \times 1,63 \text{ EUR} + 2 \times 3,00 \text{ EUR}$)		9,26 EUR
tatsächliche Erstattung durch den Arbeitgeber		10,14 EUR

Der Arbeitnehmer kann in seiner Steuererklärung ($19,20 \text{ EUR} - 9,94 \text{ EUR} =$) 9,26 EUR als Werbungskosten geltend machen.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Verpflegungspauschale, Zuzahlung des Arbeitnehmers

Es liegt derselbe Sachverhalt vor wie im Praxis-Beispiel zuvor. Der Arbeitgeber behält keine Beträge ein. Der Arbeitnehmer zahlt für das Mittag- und Abendessen jeweils einen Betrag von 5 EUR. Die Berechnung sieht wie folgt aus:

Verpflegungspauschalen für den	Betrag	Ergebnis
Anreisetag	-	12,00 EUR
Zwischentag	24,00 EUR	10,00 EUR
- Kürzung für Frühstück	4,80 EUR	
- Kürzung für Mittagessen ($9,60 - 5 \text{ EUR} =$)	4,60 EUR	
- Kürzung für Abendessen ($9,60 - 5 \text{ EUR} =$)	4,60 EUR	

Abreisetag	12,00 EUR	7,20 EUR
- Kürzung für ein Frühstück	4,80 EUR	
als Werbungskosten abziehbar sind (kann auch vom Arbeitgeber erstattet werden)		29,20 EUR

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Verpflegungspauschale, höhere Zuzahlung des Arbeitnehmers

Es liegt derselbe Sachverhalt vor wie im Praxis-Beispiel zuvor nur mit dem Unterschied, dass der Arbeitnehmer für das Mittag- und Abendessen jeweils einen Betrag von 10 EUR zahlt. Die Berechnung sieht wie folgt aus:

Verpflegungspauschalen für den	Betrag	Ergebnis
Anreisetag	-	12,00 EUR
Zwischentag	24,00 EUR	19,20 EUR
- Kürzung für Frühstück	4,80 EUR	
- Kürzung für Mittagessen (9,60 - 10 EUR =)	0,00 EUR	
- Kürzung für Abendessen (9,60 - 10 EUR =)	0,00 EUR	
Abreisetag	12,00 EUR	7,20 EUR
- Kürzung für ein Frühstück	4,80 EUR	
als Werbungskosten abziehbar sind (kann auch vom Arbeitgeber erstattet werden)		38,40 EUR

Falls der Wert einer Mahlzeit mit dem Sachbezugswert als Arbeitslohn zu versteuern ist, kann die Besteuerung pauschal erfolgen. Aber auch dann, wenn der Arbeitgeber die Besteuerung pauschal durchführt, ist der Werbungskostenabzug zu kürzen.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Pauschale Besteuerung der Verpflegung

Der Arbeitnehmer nimmt an einer eintägigen Fortbildungsveranstaltung teil. Der Arbeitgeber hat diese Fortbildungsveranstaltung einschließlich Mittagessen gebucht und bezahlt. Da der Arbeitgeber keine Informationen über die Abwesenheitsdauer seines Arbeitnehmers hat, besteuert er das Mittagessen gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG pauschal. Im Übrigen werden keine weiteren Reisekosten erstattet.

Der Arbeitnehmer kann nachweisen, dass er an diesem Tag mehr als 8 Stunden abwesend war. In seiner Steuererklärung kann er für diesen Tag folgende Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen:

Tag der Veranstaltung	12,00 EUR	
Kürzung für ein Mittagessen	<u>9,60 EUR</u>	2,40 EUR

Zusammenfassender Hinweis:

- Soweit der Arbeitgeber die Verpflegungspauschalen (ggf. nach Kürzung) steuerfrei erstattet, ist der Werbungskostenabzug beim Arbeitnehmer ausgeschlossen.
- Die Verpflegungspauschalen sind nicht zu kürzen, wenn der Arbeitgeber Mahlzeiten zur Verfügung stellt, die individuell zu versteuern sind, weil deren Preis 60 EUR übersteigt.
- Nimmt der Arbeitnehmer an einer geschäftlichen Bewirtung teil, ist die Verpflegungspauschale entsprechend zu kürzen. Die Verpflegungspauschale ist dann **nicht zu kürzen**, wenn sie **nicht vom Arbeitgeber** (oder auf dessen Veranlassung durch einen Dritten) zur Verfügung gestellt wird.

4.3 Erstattung der doppelten Verpflegungspauschale

Der Arbeitgeber darf seinen Arbeitnehmern neben den Verpflegungspauschalen, die er lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei erstattet, nochmals **denselben Betrag** erstatten, wenn er den doppelten Betrag pauschal mit 25 % versteuert.^[1] Vorteil ist, dass insoweit keine Sozialversicherung anfällt.

Übersicht: Verpflegungsmehraufwand ab 1.1.2014

	mehr als 8 und weniger als 24 Stunden	für An- und Abreisetag bei mehrtägigen Reisen	Abwesenheit 24 Stunden
	EUR	EUR	EUR
Verpflegungspauschalen, die der Arbeitgeber steuerfrei zahlen kann	12	12	24
Verpflegungspauschalen, die der Arbeitgeber mit 25 % pauschal versteuert erstatten kann	12	12	24
maximaler Erstattungsbetrag	24	24	48

Tab. 5: Verpflegungsmehraufwand

4.4 Ermittlung der Verpflegungspauschale bei gemischten Veranstaltungen

Bei gemischten Reisen sind die Aufwendungen in einen beruflichen und einen privaten Anteil **aufzuteilen**. Das gilt auch für die Verpflegungsmehraufwendungen. Die Verpflegungspauschalen sind auch dann zu kürzen, wenn der Arbeitgeber bei einer gemischten Reise Mahlzeiten zur Verfügung stellt.

Praxis-Beispiel**Praxis-Beispiel: Aufteilung bei einer gemischten Reise**

Der Arbeitnehmer nimmt an einer einwöchigen Reise im Inland teil, die von seinem Arbeitgeber organisiert und finanziert wird. Am Vormittag stehen Fortbildungsmaßnahmen auf dem Programm. Der Nachmittag ist touristischen und anderen Freizeitaktivitäten vorbehalten. Frühstück und Abendessen (Halbpension) sind inklusive.

Ergebnis: Fahrt- und Übernachtungskosten sind zu 50 % beruflich veranlasst. Die übrigen 50 % sind als Arbeitslohn zu behandeln, wenn der Arbeitgeber die Kosten insgesamt übernommen hat. Die Verpflegungspauschalen sind ebenfalls nur zu 50 % beruflich veranlasst. Wegen der Gestellung von Mahlzeiten ist wie folgt zu rechnen:

Verpflegungspauschalen für den	Betrag	Ergebnis
	EUR	EUR
Anreisetag (12 EUR × 50 %)	6,00	0,00
– Kürzung	9,60	
5 Zwischentage × 24 EUR × 50 % =	60,00	0,00
– Kürzungen 5 Tage × (4,80 EUR + 9,60 EUR)	72,00	
Abreisetag 12 EUR × 50 % =	6,00	1,20
– Kürzung für ein Frühstück	4,80	
als Werbungskosten abziehbar sind (kann auch vom Arbeitgeber erstattet werden)		1,20

5 Erstattung von Übernachtungskosten

Unternimmt der Arbeitnehmer auf Veranlassung seines Arbeitgebers eine Geschäftsreise, trägt der Arbeitgeber die Kosten der Übernachtung. Legt der Arbeitnehmer keine Kostenbelege vor, kann der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten auch pauschal mit 20 EUR ohne Nachweis erstatten^[1]. Voraussetzung ist lediglich, dass der Arbeitnehmer auswärts übernachtet hat.

Praxis-Tipp**Vorsteuerabzug mit ordnungsgemäßer Rechnung**

Der Arbeitgeber kann seinem Arbeitnehmer die tatsächlichen Kosten für Übernachtungen nur dann erstatten, wenn die entstandenen Übernachtungskosten durch eine Rechnung nachgewiesen werden. Um die Vorsteuer

geltend machen zu können, müssen alle in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben in der Rechnung enthalten sein. Das bedeutet, dass die Rechnung nicht auf den Namen des Arbeitnehmers ausgestellt sein darf. Vielmehr **muss der Unternehmer (die Firma) als Leistungsempfänger aufgeführt** sein.

5.1 Abgrenzung von Übernachtung und anderen Hotelkosten

Vielfach ist im Übernachtungspreis das Frühstück enthalten, manchmal auch das Mittag- und/oder Abendessen. Der Arbeitgeber darf seinem Arbeitnehmer die Kosten für **Übernachtung ohne Verpflegung** steuerfrei ersetzen. Für den Abzug von Verpflegungskosten gelten besondere Regelungen.^[1]

Für Hotelübernachtungen und andere Leistungen gelten bei der **Umsatzsteuer** unterschiedliche Steuersätze. Das bedeutet, dass z. B. der Betrag für das Frühstück getrennt von den Übernachtungskosten ausgewiesen werden muss. Hotelbetriebe müssen ihre Leistungen aufteilen, weil sie ansonsten nicht in der Lage sind, die Umsatzsteuer in zutreffender Höhe zu ermitteln. Ohne eine Aufteilung der Leistungen ist also ein korrekter Umsatzsteuerausweis nicht möglich.

Sind die Kunden eines Hotelbetriebs Unternehmer, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, brauchen sie eine Rechnung, in der die Übernachtungen mit 7 % und die anderen Leistungen mit 19 % ausgewiesen werden. Der Hotelbetrieb ist gegenüber seinen Geschäftskunden verpflichtet, Rechnungen auszustellen, die den Vorsteuerabzug ermöglichen.

Für Hotelbetriebe ist es umständlich, wenn **alle** Einzelleistungen, die mit 19 % der Umsatzsteuer unterliegen, einzeln in der Rechnung aufgeführt werden. Um diese Problematik zu beseitigen, lässt das BMF in Abschnitt 12.16 Abs. 12 UStAE aus Vereinfachungsgründen eine pauschale Lösung zu. Der Gesamtbetrag kann aufgeteilt werden, indem ein pauschaler Betrag in Höhe von 20 % des Gesamtbetrags der Rechnung für 19 %ige Leistungen ausgewiesen wird. Diese 20 % können als **Business-Package** oder **Service-Pauschale** bezeichnet werden und beinhalten alle Leistungsbestandteile, die der **Umsatzsteuer mit 19 %** unterliegen. Zu diesen Leistungsbestandteilen, die **als Sammelposten in einer Summe** in der Rechnung zusammengefasst werden dürfen, gehören

- das Frühstück – bei Halb-/Vollpension auch das Mittag- oder Abendessen
- das Nutzen von Kommunikationsnetzen
- das Reinigen und Bügeln von Kleidung, der Schuhputzservice
- der Transport vom und zum Hotel
- der Transport des Gepäcks außerhalb des Hotels
- das Überlassen von Fitnessgeräten
- die Überlassung von Parkplätzen.

Bei diesen Punkten ist eine weitere Differenzierung nicht erforderlich. Die Kosten für das Frühstück können – wie bisher – mit 20 % der vollen Verpflegungspauschale, also mit $24 \text{ EUR} \times 20 \% = 4,80 \text{ EUR}$ pro Übernachtung **aus dem Package-Preis** herausgerechnet werden. Das gilt auch, wenn eine Übernachtung mit Halb- oder Vollpension gebucht worden ist. In diesem Fall kann man davon ausgehen, dass für ein **Mittag- und Abendessen jeweils 40 %** der vollen Verpflegungspauschale im Business-Package enthalten sind.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Business-Package/Service-Pauschale

Ein Arbeitnehmer übernachtet während einer auswärtigen Tätigkeit in einem Hotel in Nürnberg. Das Hotel berechnet ihm für die Übernachtung mit Halbpension und die Nutzung der übrigen Hoteleinrichtungen einen pauschalen Betrag von 120 EUR. Der Hotelier rechnet gemäß Abschnitt 12.16 Abs. 12 UStAE wie folgt ab:

Gesamtpreis (brutto)	120,00 EUR
20 % für Business-Package/Service-Pauschale	<u>24,00 EUR</u>
Preis für die Übernachtung	96,00 EUR

Leistungsbeschreibung in der Rechnung:

Übernachtung	89,72 EUR	
zuzüglich 7 % Umsatzsteuer	<u>6,28 EUR</u>	96,00 EUR
Business-Package (Service-Pauschale)	20,17 EUR	
zuzüglich 19 % Umsatzsteuer	<u>3,83 EUR</u>	<u>24,00 EUR</u>
Gesamtbetrag		120,00 EUR

Das Business-Package kann wie folgt aufgeteilt werden:

Business-Package	24,00 EUR
darin enthalten für das Frühstück ($24 \text{ EUR} \times 20 \% =$)	- 4,80 EUR
sowie für ein Abendessen ($24 \text{ EUR} \times 40 \% =$)	<u>- 9,60 EUR</u>

Differenz = übrige Reisenebenkosten

9,60 EUR

Der Pauschalpreis von 120 EUR verteilt sich danach wie folgt:

Bezeichnung	Bruttobetrag EUR	Nettobetrag EUR	Umsatzsteuer/ Vorsteuer EUR
Übernachtung	96,00	89,72	6,28
Frühstück/Abendessen	14,40	12,10	2,30
Reisenebenkosten	9,60	8,07	1,53
Gesamtsumme	120,00	109,89	10,11

Lautet die Rechnung auf den **Namen des Arbeitgebers** kann er die Umsatzsteuer aus den Verpflegungskosten als Vorsteuer geltend machen. Die Verpflegungskosten (netto) bucht er als "freiwillige soziale Aufwendungen, lohnsteuerfrei", weil es sich um eine Arbeitnehmerbewirtung handelt.^[2]

SKR 03

4666	Reisekosten Arbeitnehmer Übernachtungsaufwand	89,72				
4946	Freiwillige Sozialleistungen	12,10				
4660	Reisekosten Arbeitnehmer	8,07				
1571	Abziehbare Vorsteuer 7 %	6,28				
1576	Abziehbare Vorsteuer 19 %	3,83	an	1200	Bank	120

SKR 04

6660	Reisekosten Arbeitnehmer Übernachtungsaufwand	89,72				
6822	Freiwillige Sozialleistungen	12,10				
6650	Reisekosten Arbeitnehmer	8,07				
1401	Abziehbare Vorsteuer 7 %	6,28				
1406	Abziehbare Vorsteuer 19 %	3,83	an	1800	Bank	120

Hinweis: Die Nebenkosten können als Betriebsausgaben gebucht werden, wenn davon auszugehen ist, dass darin keine Kosten für Pay-TV, private Telefonate, Massagen usw. enthalten sind.

5.2 Gestellung des Frühstücks bei Übernachtungen auf Geschäftsreisen

Bei der Reisekostenabrechnung mit dem Arbeitnehmer^[1] kann so verfahren werden, dass aus dem Sammelposten von 20 % vom Rechnungsbetrag, das Frühstück mit 20 % vom Verpflegungspauschbetrag (24 EUR × 20 % =) 4,80 EUR heraus gerechnet wird.

Ist das Frühstück **durch den Arbeitgeber veranlasst**, wird bei der Abrechnung mit dem Arbeitnehmer

- **kein geldwerter Vorteil** als Arbeitslohn erfasst, wenn der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen könnte,
- der Sachbezugswert **als geldwerter Vorteil** erfasst, wenn der Arbeitnehmer keinen Anspruch auf eine Verpflegungspauschale hat.

Bei einer Übernachtung mit Frühstück ist das **Frühstück durch den Arbeitgeber** veranlasst (abgegeben), wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Aufwendungen **ersetzt** und die Rechnung auf den Arbeitgeber **ausgestellt** ist.

Die **Vorsteuer** aus den tatsächlichen Verpflegungskosten des Arbeitnehmers ist voll abziehbar (vorausgesetzt, die Rechnung ist ordnungsgemäß). Nach Abschnitt 1.8. Abs. 13 UStAE handelt es sich bei der Abgabe durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer **nicht um einen Vorgang, für den Umsatzsteuer anfällt**.

Die Übernachtungskosten mit Frühstück werden beim Arbeitnehmer anders behandelt als beim Unternehmer selbst. Die nachfolgende Übersicht zeigt, wo die Unterschiede liegen.

Übernachtung mit Frühstück: Unterschiede bei der Abrechnung

Übernachtung mit Frühstück	Unternehmer ist auswärts tätig	Erstattung an Arbeitnehmer
1. Variante Rechnung, in der das Frühstück gesondert ausgewiesen ist, z. B. Übernachtung 100 EUR Frühstück 15 EUR	a. 1.Vorsteuer voll abziehbar b. 2.Übernachtung voll abziehbar c. 3.Frühstück in ausgewiesener Höhe nicht abziehbar	a. 1.Vorsteuer voll abziehbar b. 2.Übernachtung voll abziehbar c. 3.Frühstück ist nicht als Arbeitslohn zu versteuern, wenn der Arbeitnehmer einen Anspruch auf eine Verpflegungspauschale hat d. 4. Ohne Anspruch auf eine Verpflegungspauschale ist das Frühstück mit dem Sachbezugswert als Arbeitslohn zu erfassen (Sachbezugswert 2014: 1,63 EUR).
2. Variante Rechnung, in der die 19-prozentigen Umsätze als Service-Pauschale bzw. Business-Package ausgewiesen sind, z. B. Übernachtung 96 EUR Service-Pauschale 24 EUR	a. 1.Vorsteuer voll abziehbar b. 2.Übernachtung voll abziehbar c. 3.Frühstück in Höhe von 4,80 EUR nicht abziehbar d. 4.24 EUR – 4,80 EUR = 19,20 EUR als Reisenebenkosten abziehbar	a. 1.Vorsteuer voll abziehbar b. 2.Übernachtung voll abziehbar c. 3.4,80 EUR als Frühstück heraus-zurechnen = Lohnkosten (freiwillige soziale Aufwendungen) d. 4. als Arbeitslohn mit dem Sachbezugswert nur dann zu versteuern, wenn der Arbeitnehmer keinen Anspruch auf eine Verpflegungspauschale hat e. 5. Rest der Service-Pauschale in Höhe von (24 EUR – 4,80 EUR =) 19,20 EUR als "Reisekosten Arbeitnehmer" zu buchen

Tab. 6: Übernachtung mit Frühstück

Erhält der Arbeitnehmer keine Mahlzeit auf Veranlassung seines Arbeitgebers, kann der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit die **Verpflegungspauschale lohnsteuerfrei erstatten**.
Erhält der Arbeitnehmer aber auf Veranlassung seines Arbeitgebers eine Mahlzeit, z. B. ein Frühstück im Zusammenhang mit einer Übernachtung, ist die Verpflegungspauschale um 20 % der vollen Verpflegungspauschale (= 4,80 EUR) zu kürzen.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Erstattung der Verpflegungspauschale

Der Arbeitnehmer hat wegen einer Abwesenheit von 24 Stunden einen Anspruch auf eine Verpflegungspauschale in Höhe von 24 EUR. Der Arbeitgeber zieht den Kürzungsbetrag für das Frühstück von 4,80 EUR davon ab und erstattet an den Arbeitnehmer 19,20 EUR. In diesem Fall ist wie folgt zu buchen:

SKR 03

4664	Reisekosten Arbeitnehmer Verpflegungsmehraufwand	19,20	an	1200	Bank	19,20
------	---	-------	----	------	------	-------

SKR 04

6664	Reisekosten Arbeitnehmer Verpflegungsmehraufwand	19,20	an	1800	Bank	19,20
------	---	-------	----	------	------	-------

Wichtig ab 1.1.2014! Der Ansatz als Arbeitslohn unterbleibt insgesamt, wenn der Arbeitnehmer

Verpflegungspauschalen als Werbungskosten geltend machen könnte.^[2]

6 Erstattung von Nebenkosten

Nebenkosten, die anlässlich einer Geschäftsreise entstehen, kann der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei erstatten. Zu den Nebenkosten gehören nach R 9.8 LStR z. B. die Aufwendungen für

- Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck
- Ferngespräche und Schriftverkehr mit dem Betrieb oder Geschäftspartnern
- Straßennutzung und Parkplatz
- Schadenersatzleistungen infolge von Verkehrsunfällen.

Praxis-Beispiel

Praxis-Beispiel: Erstattung von Telefonkosten

Während seiner Dienstreise klärt der Arbeitnehmer vertragliche Fragen mit seinem Arbeitgeber ab. Dadurch entstehen ihm Telefonkosten von 15 EUR. Der Arbeitgeber darf seinem Arbeitnehmer die 15 EUR lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei erstatten.

Zu den Nebenkosten einer Geschäftsreise **gehören nicht** die Aufwendungen, die nicht konkret bzw. nicht ausschließlich der betrieblichen Reise zugeordnet werden können, z. B. Aufwendungen für Kleidung, Koffer und andere Reiseutensilien. Ein sogenannter Trolley (kleiner Koffer) kann dann als Arbeitsmittel eingestuft werden, wenn dieser ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend beruflich genutzt wird.^[1] Das heißt, die Kosten für einen Trolley sind abziehbar, wenn dieser die Funktion eines Aktenkoffers erfüllt.

7 Besonderheiten bei längerfristigen Auswärtstätigkeiten

Eine auswärtige Tätigkeit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner regelmäßigen Arbeitsstätte/ersten Tätigkeitsstätte tätig wird. Vorrübergehend kann auch ein längerer Zeitraum sein.

Es handelt sich um beruflich veranlasste Übernachtungen, wenn der Arbeitnehmer an einer Tätigkeitsstätte übernachtet, die nicht seine erste Tätigkeitsstätte ist.^[1] Dann können die tatsächlichen Aufwendungen für die Unterkunft abgezogen werden. Bei einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an **derselben** auswärtigen Tätigkeitsstätte wird ab dem 1.1.2014 der Abzug der Übernachtungskosten **nach Ablauf von 48 Monaten** begrenzt. Ebenso wie bei einer doppelten Haushaltsführung dürfen dann maximal nur noch 1.000 EUR pro Monat abgezogen werden. Wird die berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte unterbrochen, beginnt der Zeitraum von 48 Monaten neu, wenn die Unterbrechung mindestens sechs Monate dauert.

Bei der Berechnung der 48-Monatsfrist sind auch Zeiträume vor dem 1.1.2014 einzubeziehen. Hat die Tätigkeit an **derselben** auswärtigen Tätigkeitsstätte z. B. am 1.4.2010 begonnen, dann endet die Frist von 48 Monaten am 31.3.2014.