

4 Steuerfreie Erstattungen durch den Arbeitgeber

4.1 Umfang der Steuerfreiheit

Höhe der Steuerfreiheit = Werbungs-kostenabzug

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

Praxis-Tipp

Meist ist es für Arbeitgeber und Arbeitnehmer günstiger, diese Aufwendungen steuerfrei zu erstatten und Zuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem eigenen Pkw pauschal zu versteuern, als einen entsprechend höheren steuerpflichtigen Bruttoarbeitslohn zu versteuern. Zum einen unterliegen die steuerfreien Erstattungen sowie die pauschal versteuerten Zuschüsse regelmäßig nicht der Sozialversicherungspflicht. Zum anderen kann der Arbeitnehmer den Werbungskostenpauschbetrag von 1.000 EUR in Anspruch nehmen, wenn ihm sein Arbeitgeber sämtliche Werbungskosten steuerfrei erstattet bzw. Zuschüsse pauschal versteuert. Muss der Arbeitnehmer dagegen Aufwendungen selbst tragen und als Werbungskosten geltend machen, geht ihm der Pauschbetrag verloren.

Reisekosten können im Rahmen der lohnsteuerlichen Sätze auch dann steuerfrei bleiben, wenn sie in Form der Barlohnumwandlung durch den Arbeitnehmer finanziert werden¹⁸⁶. Aufgrund der im Normalfall bestehenden arbeitsrechtlichen Pflicht, Mehraufwendungen, die dem Arbeitnehmer anlässlich von Auswärtstätigkeiten entstehen, durch die Firma zu übernehmen, wird der Entscheidung nur geringe praktische Bedeutung zukommen. Im Übrigen führt eine solche Gestaltung auch bei der Sozialversicherung nicht zur Beitragsfreiheit, wenn sie der Arbeitnehmer aus den laufenden Bezügen finanzieren muss (§ 1 SvEV).

Abweichungen

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

■ Fahrtkosten

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

¹⁸⁶ BFH, Urteil v. 27.4.2001, VI R 2/98, BStBl 2001 II S. 601.

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

Wichtig

■ Verpflegungsmehraufwand

Bei der Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen muss der Arbeitgeber nicht prüfen, ob der Ansatz von Pauschbeträgen zu einer **unzutreffenden Besteuerung** führt. Der Arbeitnehmer hat einen Rechtsanspruch auf die Steuerfreiheit im Rahmen der gesetzlichen Pauschbeträge¹⁸⁷.

■ Inlands- und Auslandsübernachtungspauschale

Übernachtungskosten im Inland darf der Arbeitgeber anders als beim Werbungskostenabzug mit einem **Pauschbetrag** von 20 EUR pro Übernachtung steuerfrei ersetzen, wenn die tatsächliche Übernachtung feststeht. Bei Übernachtungen im Ausland darf der steuerfreie Arbeitgeberersatz in Höhe der Auslandsübernachtungsgelder erfolgen¹⁸⁸. Die Pauschbeträge dürfen nicht angesetzt werden, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Unterkunft unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung stellt. Auch bei einer Übernachtung im Lkw ist die steuerfreie Zahlung des Pauschbetrages unzulässig (R 9.7 Abs. 3 LStR¹⁸⁹). Höhere Beträge als die Übernachtungspauschale darf der Arbeitgeber nur erstatten, wenn ihm der Arbeitnehmer entsprechende Belege vorlegt. Diese Belege sind als Anlage zum Lohnkonto aufzubewahren.

Ansatz der Pauschbeträge

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

Ein in Köln wohnhafter Kundendienstvertreter ist die ganze Woche auf einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit. Am Montag und Dienstag besucht er Kunden in Frankreich, wo er auch übernachtet. Ab Mittwoch ist er in verschiedenen Städten im Inland unterwegs. Für Mittwoch und Donnerstag legt er seinem Arbeitgeber Hotelrechnungen für Übernachtung ohne Frühstück i. H. v. jeweils 90 EUR vor. Für die Übernachtungen während der mehrtägigen Auswärtstätigkeit kann der Arbeitgeber für Montag und Dienstag das für Frankreich geltende Auslandsübernachtungsgeld von 81 EUR je Übernachtung und für Mittwoch und Donnerstag die nachgewiesenen Inlandsübernachtungskosten in Höhe von jeweils 90 EUR steuerfrei er-

Beispiel

¹⁸⁷ BFH, Urteil v. 4.4.2006, VI R 44/03, BStBl 2006 II S. 567.

¹⁸⁸ BMF, Schreiben v. 9.11.2004, BStBl 2004 I S. 1052.

¹⁸⁹ Bestätigt durch BFH, Urteil v. 28.3.2012, VI R 48/11, BFH/NV 2012 S. 1234.

setzen. Insgesamt sind damit steuerfreie Übernachtungskosten in Höhe von 342 EUR für die einwöchige berufliche Auswärtstätigkeit zulässig.

Praxis-Tipp

Der Wechsel des Verfahrens zwischen Pauschbeträgen und Einzelnachweis gilt nicht nur für die beschriebenen beruflichen Auswärtstätigkeiten, sondern nach den Lohnsteuer-Richtlinien auch für die doppelte Haushaltsführung. Für die Übernachtungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ist ein Wechsel zwischen dem Einzelnachweis der Aufwendungen und dem Ansatz der Pauschbeträge bei derselben doppelten Haushaltsführung innerhalb eines Kalenderjahres nicht zulässig¹⁹⁰.

Flugreise

Für die Dauer einer Flugreise darf kein Übernachtungsgeld angesetzt werden. Der Arbeitnehmer ist allerdings nicht gehindert, wenn er in den frühen Morgenstunden im Ausland landet, für diese Nacht noch ein Hotelzimmer zu nehmen. Bei Schiffsreisen ist die Übernachtung meist im Reisepreis inbegriffen.

Praxis-Tipp

Bei der Abrechnung von Auslandsreisekosten ist zu beachten, dass Hotelpreise im Ausland in aller Regel kein Frühstück enthalten. Dies sollte zusätzlich auf der Rechnung vermerkt werden.

4.2 Zusammengefasste Erstattung

Zusammenfassen der Aufwendungen

Die lohnsteuerlichen Reisekostensätze führen in der Praxis häufig dazu, dass die Reisekostenerstattung durch den Arbeitgeber (teilweise) steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellt, weil nach den tarifrechtlichen oder sonstigen arbeitsrechtlichen Vereinbarungen höhere Spesen zu zahlen sind, als dies steuerlich zulässig ist. Um den hierbei entstehenden Aufwand für die Betriebe so gering wie möglich zu halten, darf der Arbeitgeber bei der Erstattung von Reisekosten die einzelnen Aufwendungsarten einer einzelnen Reise zusammenrechnen¹⁹¹. In diesem Fall ist die Gesamterstattung steuerfrei, soweit sie die Summe der steuerfrei zulässigen Einzelvergütungen für Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten nicht übersteigt. Dies hat den Vorteil, dass bei einer Aufwendungsart nicht ausgeschöpfte Beträge auf andere Reisekosten übertragen werden können. Zahlt beispielsweise der Betrieb ein Kilometergeld, das unter dem lohnsteuerlichen Satz von 0,30 EUR liegt, darf insoweit eine Berechnung mit dem Verpflegungskostensatz vorgenommen werden, der über den gesetzlichen Pauschbeträgen liegt und ansonsten lohnsteuerpflichtig wäre.

¹⁹⁰ R 9.11 Abs. 9 Satz 4 LStR.

¹⁹¹ R 3.16 Satz 2 LStR.

Nach dem Wortlaut der Lohnsteuer-Richtlinien ist das Gesamterstattungsverfahren nicht auf die einzelne Reise beschränkt, sondern darüber hinaus eine Verrechnung zwischen mehreren in sich abgeschlossenen Auswärtstätigkeiten zulässig. Voraussetzung ist allerdings, dass die Reisekostenabrechnung hierfür zusammengefasst und die für den jeweiligen Abrechnungszeitraum sich insgesamt ergebende Reisekostenvergütung in einem Betrag ausgezahlt wird. Also insbesondere im Fall einer wöchentlichen oder monatlichen Spesenabrechnung bei Auswärtstätigkeiten eines Arbeitnehmers kann für Zwecke der Steuerfreiheit die Summe der steuerfreien Einzelvergütungen auf die Gesamterstattung angerechnet werden. Nicht zulässig ist es, aus einer Reise ein sog. Guthabenkonto zu bilden und dieses Guthaben bei einer später erstatteten Auswärtstätigkeit zu verrechnen.

**Zusammen-
fassen mehrerer
Reisen**

Ein Arbeitnehmer unternimmt im Juni 2013 2 1-tägige berufliche Auswärtstätigkeiten (Abwesenheitsdauer 11 bzw. 15 Stunden). Der Arbeitgeber zahlt jeweils Verpflegungsspesen von 14 EUR. Eine Reise wird mit der Bahn und eine mit dem eigenen Pkw (370 km) durchgeführt. Der Arbeitgeber erstattet im Wege der „Gesamtreisekostenabrechnung Juni“ für beide Reisen als Fahrgeld nur die bei der Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel anfallenden Kosten (60 EUR bzw. 55 EUR).

Beispiel

	1. Reise	2. Reise	Summe
steuerfreie Verpflegungspauschale	6 EUR	12 EUR	18 EUR
steuerfreie mögliche Fahrtkosten	<u>60 EUR</u>	<u>111 EUR</u>	<u>171 EUR</u>
Summe steuerfrei möglicher Einzelvergütungen	66 EUR	123 EUR	189 EUR
gezahlte Tagesspesen	14 EUR	14 EUR	28 EUR
gezahlte Fahrtkostenvergütung	<u>60 EUR</u>	<u>55 EUR</u>	<u>115 EUR</u>
Gesamterstattung Juni	74 EUR	69 EUR	143 EUR

Da die tatsächlich für die beiden Reisen gezahlte Gesamterstattung (143 EUR) unter dem maximal möglichen steuerfreien Betrag (189 EUR) liegt, bleibt diese in vollem Umfang steuerfrei. Eine Verrechnung ist möglich, weil die beiden beruflichen Reisen zusammen abgerechnet wurden. Bei getrennter Abrechnung hätte sich für die erste Reise ein steuerpflichtiger Betrag in Höhe von 8 EUR ergeben. Ergibt sich auch bei Berechnung des Umfangs der steuerfreien Reisekosten nach dem Gesamterstattungsverfahren ein steuerpflichtiger Restbetrag, ist dieser, ggf. zusammen mit geldwerten Vorteilen aus Bewirtungsleistungen des Arbeitgebers (vgl. Kap. 3.7.4), im Rahmen der nächstmöglichen Lohnabrechnung zu versteuern. Aus Vereinfachungsgründen kann auf die sofortige Besteuerung dieser Beträge verzichtet und der Lohnsteuerabzug vierteljährlich vorgenommen werden, wenn der hierdurch entstehende zusätzliche steuerpflichtige Arbeitslohn pro Lohnzahlungszeitraum nicht mehr als 150 EUR beträgt¹⁹².

¹⁹² Niedersächsisches Finanzministerium, Erlass v. 27.3.1996, S 2338 – 74 – 35.

4.3 Zulässige Pauschalbesteuerung

4.3.1 Pauschalbesteuerung mit 25 %

**Pauschal-
besteuerung
von Ver-
pflegungskosten**

Hat der Arbeitgeber nach den arbeitsrechtlichen Vereinbarungen oder den öffentlichen Reisekostenvorschriften höhere Reisekostensätze zu zahlen als dies lohnsteuerlich zulässig ist, besteht die Möglichkeit, die Lohnsteuer für die übersteigenden Beträge mit einem Pauschsteuersatz von 25 % zu übernehmen. Die pauschale Lohnsteuer hat gleichzeitig den Vorteil, dass auch hinsichtlich des steuerpflichtigen Teils der Reisekostenersatzleistung Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung eintritt. Allerdings ist die Pauschalbesteuerung von Reisekostenvergütungen nur für den Bereich der Verpflegung zulässig und auch dort auf bestimmte Höchstbeträge begrenzt. Zulässig ist die Anwendung des festen Steuersatzes von 25 % insoweit, als der steuerpflichtige Teil der Verpflegungskostenvergütung nicht höher ist als die sich aufgrund der Reisedauer ergebende steuerfreie Verpflegungspauschale.

Abwesenheit	Steuerfreiheit	25 % Pauschsteuer	Summe
unter 8 Stunden	0 EUR	0 EUR	0 EUR
ab 8 Stunden	6 EUR	6 EUR	12 EUR
ab 14 Stunden	12 EUR	12 EUR	24 EUR
ab 24 Stunden	24 EUR	24 EUR	48 EUR

Der Gesetzeswortlaut beschränkt die Pauschalbesteuerung auf die verschiedenen Fallgruppen der beruflichen Auswärtstätigkeit (§ 40 Abs. 2 Nr. 4 EStG). Nicht zulässig ist diese günstige Besteuerungsmöglichkeit für steuerpflichtige Verpflegungskostenersatzleistungen aus Anlass einer beruflichen doppelten Haushaltsführung.

Beispiel

Ein Arbeitnehmer erhält aufgrund betrieblicher Vereinbarungen für eintägige Reisen folgenden Spesenersatz:	
➔ bei einer Mindestabwesenheit von 7 Stunden	8 EUR
➔ bei einer Mindestabwesenheit von 14 Stunden	30 EUR

Der Spesenersatz in Höhe von 8 EUR ist in vollem Umfang lohnsteuerpflichtig, wenn der Arbeitnehmer die Mindestabwesenheit von 8 Stunden nicht erreicht. Gleichzeitig ist dadurch die Pauschalbesteuerung ausgeschlossen, deren Obergrenze an den Ansatz der lohnsteuerfreien Verpflegungspauschbeträge geknüpft ist. Der Spesenbetrag von 30 EUR ist in Höhe von 12 EUR lohnsteuerfrei (14-stündige Abwesenheit) und kann bis zu demselben Betrag mit 25 % pauschal besteuert werden. Die restlichen 6 EUR unterliegen dem Steuerabzug nach allgemeinen Grundsätzen. Zulässig ist aber insoweit auch die nachfolgend unter Kap. 4.3.2 dargestellte Pauschalbesteuerung nach Verwaltungsregelung.

4.3.2 Gesamterstattungsverfahren

Wie unter Kap. 4.3.1 dargestellt, ist die Pauschalbesteuerung mit 25 % betragsmäßig begrenzt und nur insoweit zulässig, als der steuerpflichtige Teil der Verpflegungskostenvergütung nicht höher ist als die maßgebliche steuerfreie Verpflegungspauschale. Zur Ermittlung des steuerfreien Vergütungsbetrags dürfen die einzelnen Aufwendungsarten (Fahrtkosten, Verpflegungskosten und Übernachtungskosten) zusammengerechnet werden. Die steuerfreie Erstattung ist also zulässig, soweit der gesamte zu erstattende Betrag nicht über die Summe der zulässigen Einzelerstattungen hinausgeht (vgl. Kap. 4.2). Wegen der Anknüpfung an die Steuerfreiheit bedeutet dies für die mögliche Pauschalbesteuerung, dass sich das Gesamterstattungsverfahren auf die gesetzliche Höchstgrenze der Pauschalbesteuerung vorteilhaft auswirkt.

Zusammenfassen der Aufwendungen

Ein Arbeitnehmer erhält aufgrund betrieblicher Vereinbarung für mehrtägige Reisen jeweils einen Spesenersatz von arbeitstäglich 20 EUR, für eine 3-tägige Reise (Abwesenheitsdauer am An- und Abreisetag jeweils 10 Stunden) also 60 EUR.				
Verpflegungskosten	1. Tag	2. Tag	3. Tag	Gesamterstattung
gezahlte Spesen	20 EUR	20 EUR	20 EUR	60 EUR
steuerfrei	6 EUR	20 EUR	6 EUR	32 EUR
25 % Pauschalsteuer	6 EUR	0 EUR	6 EUR	28 EUR
steuerpflichtiger Restbetrag	8 EUR	0 EUR	8 EUR	0 EUR

Beispiel

Während eine tageweise Berechnung zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führen würde, der beim einzelnen Arbeitnehmer dem allgemeinen Lohnsteuerabzug nach den ELStAM unterliegt, führt die Gesamterstattung durch die Verrechnungsmöglichkeit mit nicht ausgeschöpften Beträgen einzelner Reisetage dazu, dass der steuerpflichtige Teil des Arbeitgeberersatzes in vollem Umfang mit 25 % pauschal besteuert werden kann, ohne dass beim Arbeitnehmer weitere Abzüge anfallen. Wegen der Voraussetzungen der Anwendung des Gesamterstattungsverfahrens für mehrere Reisen bzw. der Verrechnungsmöglichkeit mehrerer Lohnzahlungszeiträume vgl. Kap. 4.2. Es gelten hier dieselben Grundsätze wie für die Steuerfreiheit des Arbeitgeberersatzes.

Zusammenfassen mehrerer Reisetage

Nach Verwaltungsauffassung¹⁹³ ist es zulässig, den Betrag, der den steuerfreien Vergütungsbetrag übersteigt, einheitlich als Vergütung für Verpflegungsmehraufwendungen zu behandeln. Dies führt im Ergebnis dazu, dass ein verbleibender steuerpflichtiger Teilbetrag der Reisekostenvergütung auch dann mit 25 % pauschal besteuert werden darf, wenn er nach der Verrechnung nur noch aus Fahrt- und Übernachtungskostenerstattungen besteht. Die Pauschalbesteuerung wird dadurch entgegen dem Gesetzeswortlaut nicht nur für erstattete Verpflegungskosten, sondern für alle Reisekosten möglich.

¹⁹³ BMF, Schreiben v. 26.5.1997, BStBl 1997 I S. 612.

Beispiel

Ein Arbeitnehmer erhält 2013 wegen einer beruflichen Auswärtstätigkeit von Montag 11 Uhr bis Mittwoch 20 Uhr mit kostenloser Übernachtung und Bewirtung im Gästehaus eines Geschäftsfreundes lediglich einen pauschalen Fahrtkostenersatz von 225 EUR, dem eine Fahrtstrecke mit eigenem Pkw von 500 km zugrunde liegt.

Steuerfrei sind:

➔ eine Fahrtkostenvergütung von (500 km × 0,30 EUR)	150 EUR
➔ Verpflegungspauschalen von (6 EUR + 24 EUR + 12 EUR)	<u>42 EUR</u>
Insgesamt	192 EUR

Der Mehrbetrag von 33 EUR (225 EUR ./ 192 EUR) kann in voller Höhe pauschal mit 25% versteuert werden (maximal bis 42 EUR). Soll der steuerfreie Verpflegungszuschuss z.B. auf der Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden, ist der Betrag von 42 EUR anzugeben.

4.3.3 Pauschalbesteuerung als sonstiger Bezug

Sonstige Bezüge bis 1.000 EUR

Die Pauschalbesteuerung steuerpflichtiger Reisekostenvergütungen bleibt von der möglichen Pauschalbesteuerung mit 25% unberührt und hat nach wie vor Gültigkeit, solange sie nicht ausdrücklich aufgehoben wird¹⁹⁴.

Die Verwaltung gestattet dem Arbeitgeber die **Pauschalbesteuerung** nach der **Vorschrift des § 40 Abs. 1 Nr. 1 EStG**. Für diese praxisfreundliche Regelung werden die nicht steuerfreien Reisekostenvergütungen – rechtssystematisch unzutreffend – als sonstige Bezüge behandelt. Die individuelle Besteuerung kann deshalb entfallen, wenn das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag des Arbeitgebers diese Pauschalbesteuerung zulässt. Hierzu dürfen die pauschal zu steuernden Beträge ggf. zusammen mit anderen pauschal besteuerten Bezügen des Arbeitnehmers 1.000 EUR jährlich nicht übersteigen.

Arbeitsrechtliche Vereinbarungen beachten!

Die lohnsteuerlichen Reisekostensätze sind als steuerliche Obergrenze für den steuerfreien Ersatz durch den Arbeitgeber zu verstehen. Welche Auslösungen für Fahrtkosten, Verpflegung und Unterbringung der Arbeitgeber für auswärtige Dienstgeschäfte seiner Arbeitnehmer zu zahlen hat, richtet sich dagegen ausschließlich **nach den arbeitsrechtlich getroffenen Vereinbarungen**. Maßgebend sind die im Tarifvertrag, in der Betriebsvereinbarung oder in dem jeweiligen Einzelarbeitsvertrag enthaltenen Bestimmungen. Ergeben sich danach für den steuerfreien Arbeitgeberersatz geringere Beträge, kann der Arbeitnehmer den Unterschiedsbetrag zu den höheren lohnsteuerlichen Reisekostensätzen in seiner **Steuererklärung als Werbungskosten** geltend machen.

Nach der Rechtsprechung ist die Steuerfreiheit des vom Arbeitgeber gewährten Reisekostenersatzes nicht davon abhängig, dass diese Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Reisekostenerstattungen können im Rahmen der lohnsteuerlichen Sätze auch dann steuerfrei bleiben, wenn sie in Form der Barlohnumwandlung finanziert werden. Entscheidend ist allein, dass der Anspruch des Arbeitnehmers auf Ersatz der verauslagten Reisekosten im Zeitpunkt der Vereinbarung der Entgeltumwandlung nicht bereits entstanden ist¹⁹⁵.

¹⁹⁴ Rz. 8 des Arbeitgeber-Merkblatts 1996, BStBl 1995 I S. 719.

¹⁹⁵ BFH, Urteil v. 27.4.2001, VI R 2/98, BStBl 2001 II S. 601.

4.4 Kürzung der Werbungskosten

Der steuerfreie Arbeitgeberersatz mindert die als Werbungskosten in der Einkommensteuererklärung abzugsfähigen Reisekosten. Deshalb muss der Arbeitgeber bei der jährlichen Ausstellung der Lohnsteuerbescheinigung auch steuerfreie Verpflegungszuschüsse bei beruflichen Auswärtstätigkeiten eintragen (Zeile 20 der Lohnsteuerbescheinigung 2013). Die Bescheinigungspflicht für steuerfreie Verpflegungszuschüsse bei den beruflichen Auswärtstätigkeiten ist durch das BMF auf solche Fälle beschränkt worden, in denen die Reisekostenabrechnung Gegenstand der Lohn- und Gehaltsabrechnung ist und deshalb über das Lohnkonto vorgenommen wird¹⁹⁶. Insbesondere Arbeitgeber mit separater Reisekostenabrechnungsstelle sind daher von der Bescheinigungspflicht ausgenommen und brauchen diese Angaben lediglich freiwillig zu bescheinigen. Das Entsprechende gilt für den steuerfreien Arbeitgeberersatz bei doppelter Haushaltsführung (Zeile 21 der Lohnsteuerbescheinigung 2013). Hierzu ist erforderlich, dass das Betriebsstättenfinanzamt die gesonderte Aufzeichnung der steuerfreien Reisekostenerstattungen außerhalb des Lohnkontos zugelassen hat (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV). Grundsätzlich muss der Arbeitgeber die Aufzeichnungsmöglichkeit außerhalb des Lohnkontos schriftlich beantragen und das Betriebsstättenfinanzamt diesem Verfahren ausdrücklich zustimmen. Durch dieses formelle Genehmigungsverfahren ist im Einzelfall gewährleistet, dass das Finanzamt die Überprüfungsmöglichkeit der Steuerfreiheit von Reisekostenvergütungen in anderer Weise als im Lohnkonto sicherstellen kann.

Lohnsteuerbescheinigung

Steuerfreie Erstattungen

In der Praxis sind die Aufzeichnungserleichterungen im Zusammenhang mit den lohnsteuerlichen Reisekosten bislang stillschweigend gewährt worden, in dem die Lohnsteuer-Außenprüfung in ihren Feststellungen die separate Reisekostenabrechnung nicht beanstandet hat. Die gesetzlich eingeführte Bescheinigungspflicht würde eine Vielzahl von nachträglichen Anträgen auf Aufzeichnungserleichterungen nach sich ziehen, sofern die Finanzämter diese künftig an eine engere Auslegung im Sinne eines schriftlichen Genehmigungsverfahrens knüpfen würden. Es ist deswegen von einer stillschweigenden Genehmigung der anderen Aufzeichnung als im Lohnkonto auszugehen, wenn diese Verfahrensweise bereits Gegenstand einer Lohnsteuer-Außenprüfung war und toleriert wurde. Einen Rechtsanspruch auf diese praktikable Verfahrensvereinfachung hat der Arbeitgeber allerdings nicht. Nach den gesetzlichen Bestimmungen kann das Finanzamt den Verzicht auf die Bescheinigung der Reisekosten in der Lohnsteuerbescheinigung im Einzelfall auch von einem schriftlichen Antrag abhängig machen.

Wichtig

Sofern in den ELStAM keine entsprechenden Eintragungen enthalten sind, der Arbeitnehmer hierfür aber steuerfreie Erstattungsleistungen von seiner Firma erhalten hat, empfiehlt es sich, vor Abgabe der Einkommensteuererklärung eine entsprechende schriftliche Bescheinigung über den Umfang der steuerfreien Reisekostenleistungen vom Arbeitgeber einzufordern. Insbesondere bei Arbeitnehmern mit hohen Werbungskosten lassen sich dadurch unnötige Rückfragen und damit ver-

¹⁹⁶ BMF, Schreiben v. 27.1.2004, IV C 5 – S 2000 – 2/04, BStBl 2004 I S. 173.

bundene zeitliche Verzögerungen bei der Bearbeitung der Steuererklärung vermeiden.

Wichtig

Keine Kürzung der abzugsfähigen Werbungskosten erfolgt, wenn der Arbeitgeber bei unentgeltlich gewährter Verpflegung das Tagegeld (teilweise) einbehält¹⁹⁷. Macht der Arbeitgeber in Fällen der amtlichen Verpflegung von seiner arbeitsrechtlichen Möglichkeit auf Kürzung der Barvergütung Gebrauch, findet die nach § 3c EStG vorgesehene Anrechnung auf den Werbungskostenabzug nach dieser Rechtsprechung keine Anwendung. Der ungekürzte Werbungskostenabzug ist stattdessen durch den Ansatz eines geldwerten Vorteils für die unentgeltlich gewährte Verpflegung auszugleichen. Dem Arbeitgeber wird in diesen Fällen aber ein Wahlrecht eingeräumt (s. Kap. 3.7.4).

4.5 Nachweis der Reisekosten

Belege zum Lohnkonto

Die Steuerbefreiung der vom Arbeitgeber ersetzten Reisekosten setzt voraus, dass der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber Art und Anlass der beruflichen Tätigkeit, die Reisedauer und den Reiseweg aufzeichnet. Ferner muss er anhand geeigneter Unterlagen nachweisen oder zumindest glaubhaft machen, welche Aufwendungen ihm anlässlich einer solchen Auswärtstätigkeit entstanden sind. Der Arbeitnehmer muss ggf. Rechnungsbelege über Fahrt-, Verpflegungs- und Übernachtungskosten vorlegen, aus denen die tatsächlichen Aufwendungen ersichtlich sein müssen¹⁹⁸. Diese Nachweise müssen vom Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto aufbewahrt werden.

Arbeitgeber, die ihren Arbeitnehmern steuerfrei Reisekosten ausbezahlen, sollten sich ferner zum besseren Nachweis bei Lohnsteuerprüfungen ordentliche Reisekostenabrechnungen von ihren Arbeitnehmern erstellen lassen. Diese Abrechnungen werden dann zusammen mit den Originalrechnungen des Arbeitnehmers bei den Lohnbelegen aufbewahrt.

¹⁹⁷ BFH, Urteile v. 24.3.2011, VI R 48/10, BFH/NV 2011 S. 1321 und VI R 11/10, BFH/NV 2011 S. 1328.

¹⁹⁸ R 9.8a Abs. 3 LStR.

4.6 Muster Reisekostenabrechnung

Eine ordnungsgemäße Reisekostenabrechnung könnte danach wie folgt aussehen:

Name und Adresse des Abrechnenden: Max Muster, Abteilung Marketing Kostenstelle: 100 053

Beginn der Reise: 18.02.2013 um 13:00 Uhr; Ende: 22.02.2013 um 23:15 Uhr

Anlass/Zielort der Auswärtstätigkeit: Produktpräsentation 80807 München, Musterstr. 3

Inlandsreise Auslandsreise Zusammenstellung besuchte Länder siehe Auslandsreisekostenabrechnung

Reisemittel: Dienstwagen Privat-Pkw Bahn Flugzeug

		Bruttoausgaben	USt-(Vorsteuer)	Nettoaufwand
Fahrtkosten				
Bahnfahrkarten/Fahrausweise lt. Anlage	EUR	0,00		0,00
Flugkarten lt. Anlage	EUR	0,00		0,00
Autokosten (Kraftstoff/Öl usw.) lt. Anlage	EUR	0,00		0,00
Kilometersatz bei Privat-/Arbeitnehmer-Kfz				
Zuschlag für <u>970</u> km x <u>0,30</u> Mitfahrer <u>0,30</u> km x 0,02 EUR/km	EUR = EUR	291,00		291,00
Aufwendungen für Unterbringung				
nach beigefügten Belegen <input type="checkbox"/> ohne Frühstück	EUR	340,00		
<input type="checkbox"/> Kürzung Frühstück um 4,80 EUR/Tag bzw. 20 % bei Auslandsübernachtung	/ EUR			
oder Pauschbeträge <u>3</u> Tage x <u>12</u>	EUR = EUR	340,00		340,00
Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwand				
<u>3</u> Tage (mindestens 24 Std.) zu <u>24</u>	EUR = EUR	72,00		
<u>1</u> Tage (mindestens 14 Std.) zu <u>12</u>	EUR = EUR	12,00		
<u>1</u> Tage (mindestens 8 Std.) zu <u>6</u>	EUR = EUR	6,00		
Summe EUR		90,00		90,00
Reisenebenkosten lt. Formular „Reisenebenkostenabrechnung“				
Taxi, Parkgebühren	EUR	28,30		28,30
Verrechnung mit geldwertem Vorteil aus Arbeitnehmerbewirtung				
lt. Untenstehender Aufstellung	/ EUR	12,26		12,26
Abrechnung erstellt:		Summe		737,04
<u>22.02.2013</u> <u>9 Kuhn</u>	/	12,26		12,26
Datum	Unterschrift Reisender	Restzahlung/Überzahlung		737,04
<u>23.02.2013</u> <u>[Signature]</u>	/			
Datum	Unterschrift Vorgesetzter			

Nachrichtlich: **Geldwerter Vorteil aus Arbeitnehmerbewirtung:**

Ich habe vom Arbeitgeber unentgeltlich erhalten:

<u>4</u> x Frühstück à 1,60 EUR	insgesamt EUR	<u>6,40</u>	
<u>1</u> x Mittagessen <u>1</u> x Abendessen je 2,93 EUR	insgesamt EUR	<u>5,86</u>	EUR <u>12,26</u>

Verrechnung mit Reisekosten Versteuerung als laufender Arbeitslohn

Erstellt von Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Münzinger Str. 9, 79111 Freiburg

- 1) Der Vorsteuerabzug bei den Reisekosten des Arbeitnehmers ist nur noch insoweit zulässig, als er nicht die Fahrtkosten für Fahrzeuge des Arbeitnehmers, z.B. die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, oder durch Rechnungsbelege nachgewiesene Übernachtungskosten betrifft (vgl. auch Kap. 8.1 wegen der aktuellen Rechtsprechung und der geänderten Verwaltungsauffassung für Vorsteuerbeträge aus Reisekosten).
- 2) Im Inland nur bei Arbeitnehmern zulässig.

Steuerfreie Erstattungen