

## Reisekosten: Aktuelle Entwicklungen für Arbeitnehmer und Selbstständige

### Zusammenfassung

Bei der steuerlichen Behandlung von Dienst- bzw. Geschäftsreisen gibt es einige wichtige Änderungen. So ermöglicht z. B. der BFH neuerdings den Abzug gemischter Aufwendungen und durch den ermäßigten Umsatzsteuertarif für die Hotelbranche ergeben sich praktische Probleme, zu denen das BMF in seinem Schreiben vom 5.3.2010 Stellung nimmt. Der folgende Beitrag informiert über diese und weitere aktuelle Entwicklungen bei den Reisekosten.

### 1. Abzug gemischter Reisekosten

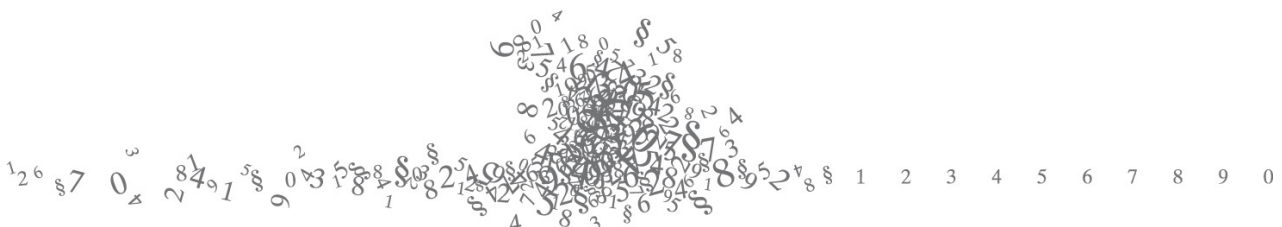
Nach dem am 13.1.2010 veröffentlichten Beschluss des Großen Senats des BFH dürfen Reisekosten bei sowohl beruflichem/betrieblichem als auch privatem Anlass grundsätzlich in abziehbare Werbungskosten/Betriebsausgaben und nicht abziehbare Lebensführungsaufwendungen aufgeteilt werden<sup>[1]</sup>. Damit wurde die Beurteilung gemischt veranlasster Reisekosten entgegen des **allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots** in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG für zulässig erachtet. Die Vorschrift beschränkt sich darauf, dass ihrer Natur nach private Aufwendungen nicht zu abziesbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten werden, nur weil sie der Förderung des Berufs dienen. Das Abzugsverbot bleibt also weiterhin bestehen, wenn private und berufliche Gründe so zusammenwirken, dass eine Trennung nicht möglich ist.

Die Auswirkungen der neuen Rechtsprechung betreffen insbesondere die **Aufwendungen für die Hin- und Rückfahrt**, wenn an eine Dienstreise ein paar private Tage "drangehängt" werden oder der Urlaub dem betrieblichen Fachkongress vorgeschaltet war. Nach Auffassung des Großen Senats können diese Flug-, Bahn- oder Pkw-Kosten nach den beruflich und privat veranlassten Zeitanteilen der gesamten Reise aufgesplittet werden und anteilig abziesbare Werbungskosten/Betriebsausgaben sein.

#### Praxis-Beispiel

Ein Freiberufler hält montags bis freitags Fachvorträge auf einem Seminar und erholt sich vor Ort über das Wochenende. Von den Fahrtkosten kann er 5/7 der Aufwendungen als Betriebsausgaben absetzen, gleiches gilt für die Hotelrechnung. Hinzu kommen Verpflegungspauschalen für 5 Tage.

Durch diese Entscheidung lassen sich also mehr Kosten von der Steuer absetzen. Zuvor wurden die anteiligen Fahrtkosten wegen des Aufteilungs- und Abzugsverbots für gemischt veranlasste Reisen insgesamt nicht anerkannt. Lediglich der Arbeitgeber durfte bislang bei der Erstattung an Arbeitnehmer bereits eine Aufteilung in steuerfreie Teile und geldwerten Vorteil vornehmen, da hier § 12 EStG nicht griff<sup>[2]</sup>. Da diese Sichtweise nun auch auf die Ermittlung der Einkünfte übertragen worden ist, lassen sich



Reisekosten jetzt in größerem Umfang absetzen als zuvor. Allerdings sind hierfür einige **Bedingungen** zu erfüllen:

- Die Aufwendungen müssen sich klar erkennbar dem beruflichen und privaten Teil zuordnen lassen. Sie sind dann nach dem Verhältnis der beruflichen und privaten Kostenanteile aufzuteilen.
- Arbeitnehmer oder Selbstständige müssen die berufliche Veranlassung der Aufwendungen **im Einzelnen umfassend nachweisen**. Ein wichtiger Ansatzpunkt sind hierbei die Zeitanteile, die sich z.B. in einer Art Tagebuch dokumentieren lassen. Werden die Nachweispflichten nicht hinreichend erfüllt, geht das zu Lasten der Berufstätigen.
- Ist der **betriebliche Grund der Reise von untergeordneter Bedeutung**, entfällt der Abzug wie bisher komplett. Lediglich einzelne Aufwendungen wie z.B. der Eintritt zu einer Fachmesse können gesondert berücksichtigt werden.
- Grundsätzlich trennbare gemischte Aufwendungen sind ausnahmsweise nicht aufzuteilen, wenn z.B. der Angestellte **aufgrund einer Weisung seines Arbeitgebers** einen beruflichen Termin wahrnehmen muss und er diesen beruflichen Pflichttermin mit einem vorangehenden oder nachfolgenden Privataufenthalt verbindet. In diesem Fall können laut Großem Senat die Kosten der Hin- und Rückreise in vollem Umfang beruflich veranlasst sein.
- **Lassen sich die Kosten nicht eindeutig nach objektiven Kriterien in 2 Bereiche trennen**, entfällt der Abzug weiterhin. Dies ist nach Ansicht des BFH der Fall, wenn die jeweils nicht unbedeutenden beruflich veranlassten sowie die übrigen privaten Zeitanteile so ineinander greifen, dass eine Trennung nicht möglich ist.

#### **Praxis-Tipp**

Ob abziehbare Betriebsausgaben/Werbungskosten oder Aufwendungen der Lebensführung vorliegen, entscheidet in erster Linie der auslösende Moment einer Reise. Das ist der Grund, aus dem ein Arbeitnehmer oder Selbstständiger die Fahrt in erster Linie unternimmt.

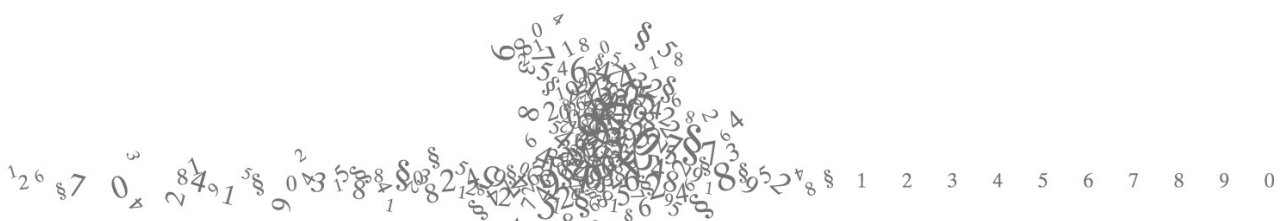
#### **Hinweis**

Den Beschluss können auch **Hausbesitzer** nutzen, die z.B. ihrer vermieteten Immobilie oder der Ferienwohnung in Oberbayern oder an der Nordsee einen Kontrollbesuch abstatten und diesen Anlass für ein verlängertes Wochenende in der Ferne nutzen. Hier ist der Werbungskostenabzug einfacher möglich, sofern das Finanzamt diesen bislang mit Verweis auf gemischte Aufwendungen abgelehnt hatte.

Besuchen hingegen **Anleger** eine Hauptversammlung, nutzt ihnen die geänderte Rechtsprechung nichts mehr, da der Werbungskostenabzug im Rahmen des § 20 EStG 2009 gestrichen worden ist.

## **2. Anwendung der neuen Rechtsprechung auf Studienreisen und Fachkongresse**

Diese Aufwendungen wurden bislang von der Finanzverwaltung stets kritisch beäugt. Sie waren nur dann als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn die Teilnahme so gut wie ausschließlich beruflich/betrieblich veranlasst war und private Interessen (z.B. Erholung, Bildung, Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises) nach dem Anlass der Reise, dem vorgesehenen Programm und der



tatsächlichen Durchführung nahezu ausgeschlossen waren. Insbesondere bei Informationszwecken dienenden **Auslandsgruppenreisen und -fachkongressen** war es oft schwierig, ein eindeutiges Bild über deren Veranlassung zu erhalten. Die wichtigsten Grundsätze zur steuerlichen Behandlung derartiger Aufwendungen sind in R 12.2 EStR und in H 12.2 EStH dargestellt. Jüngst hatte sich das FG Baden-Württemberg zur beruflichen Veranlassung einer Gruppenreise ausführlich geäußert.

Zwar ist das Alles-oder Nichts-Prinzip für Studienreisen und Fachkongresse nun ebenfalls entfallen, doch die Abgrenzung und Entscheidung darüber, ob Lebenshaltungskosten oder berufliche/betriebliche Aufwendungen vorliegen, wird bei Auslandsgruppenreisen weiterhin unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls erfolgen und für die einkommensteuerrechtliche Würdigung sind demnach das vollständige Reiseprogramm sowie die Namen und Anschriften der übrigen Teilnehmer unerlässlich. Denn sofern es hier zur Einstufung als **allgemeinbildendes Event** kommt, nutzt die Aufweichung des § 12 EStG wenig, da der Aufwand insgesamt privat veranlasst und nicht abzugsfähig ist.

Als **wichtige Kriterien** gelten hier daher weiterhin:

- Das Reiseprogramm muss auf die besonderen beruflichen/betrieblichen Bedürfnisse und Gegebenheiten des Teilnehmers zugeschnitten sein
- Der Teilnehmerkreis einer vorrangig Studienzwecken dienenden Gruppenreise muss im Wesentlichen gleichartig sein.
- Straffe Organisation und Teilnahmepflicht am Programm.
- Organisation einer Reise unter fachkundiger Leitung.
- Die Reiseroute ist nicht auseinander gezogen, nicht mit häufigem Ortswechsel während des Reiseverlaufes verbunden und die besuchten Orte stellen eher keine beliebten Ziele des Tourismus dar.

#### **Praxis-Tipp**

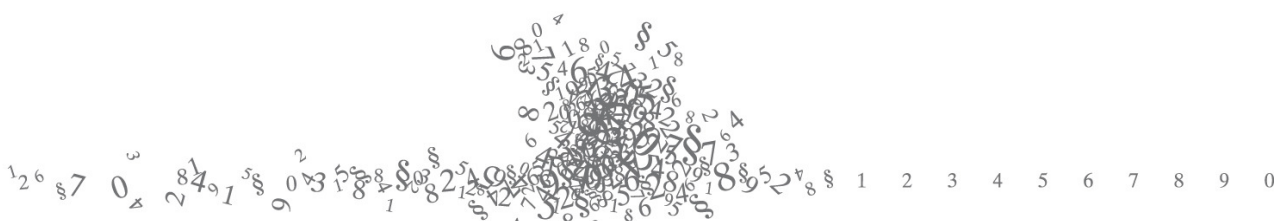
Die OFD Hannover hat sich ausführlich zur einkommensteuerlichen Behandlung der Aufwendungen für Studienreisen und Fachkongresse geäußert.

### **3. Übernachtung mit Frühstück**

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz unterliegt die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen seit dem 1.1.2010 gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG dem **ermäßigten Steuersatz** von 7 %. Das zieht Konsequenzen und Abgrenzungsschwierigkeiten für reisende Unternehmer, Angestellte und das Lohnbüro nach sich, da diese Tarifiermäßigung **nicht für die sonstigen Angebote** und insbesondere nicht für das Frühstück gilt.

Die **Abgabe des Frühstücks** stellt keine Nebenleistung zur Beherbergungsleistung dar und das auf das Frühstück entfallende Entgelt unterliegt daher dem Regelsteuersatz. Damit müssen die reine Übernachtung und der Verzehr gesondert auf der Hotelrechnung ausgewiesen werden.

Das hat zur Folge, dass das Lohnbüro bei der Erstattung von Reisekosten grundsätzlich **nicht mehr pauschal 4,80 EUR** vom Rechnungsbetrag gem. R 9.7 Abs. 1 Satz 4 LStR abziehen kann, sondern den tatsächlichen Preis, der in der Rechnung gesondert für das Frühstück ausgewiesen ist. Nur die verbleibenden Hotelkosten kann der Arbeitgeber als Übernachtungskosten steuerfrei erstatten. Liegt der **Preis für ein Frühstück oberhalb der steuerfrei ersetzbaren Verpflegungspauschalen**, sind die vom Arbeitgeber erstatteten Kosten steuer- und sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn.



### Hinweis

Immerhin ergeben sich Erleichterungen, wenn die Hotelbranche mitzieht. Nach dem BMF-Schreiben v. 5.3.2010 gibt es Vereinfachungsregeln, wenn das Frühstück im Übernachtungspreis enthalten ist oder kostenlos angeboten wird. Hier richtet sich der Preis für Kaffee und Brötchen zwar grundsätzlich nach der Preiskalkulation des Unternehmers. Dabei kann der Hotelier oder Pensionswirt die in einem Pauschalangebot enthaltenen Leistungen mit 19 % Umsatzsteuer in der Rechnung zu einem Sammelposten (z. B. "Business-Package", "Servicepauschale") zusammenfassen und in einem Betrag ausweisen. Alternativ darf der auf diese Leistungen entfallende Entgeltanteil in der Rechnung mit 20 % des Pauschalpreises angesetzt werden.

Der Arbeitgeber kann dann aus einer Rechnung mit Beherbergungsleistung (7 %) und einem Sammelposten einschließlich Frühstück (19 %) das Frühstück wieder mit 4,80 EUR herausrechnen. Der Restbetrag dieses Sammelpostens lässt sich dann als Reisenebenkosten (R 9.8 LStR) erstatten.

Als Alternative kommt der **Ansatz des Sachbezugswerts** von 1,57 EUR für ein Frühstück gem. R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR in Betracht, wenn der Arbeitgeber die Mahlzeit vor Reisebeginn bereits mit bestellt hat<sup>[3]</sup>. Der Sachbezugswert kann dann entweder gesondert lohnversteuert oder aber direkt von den zu erstattenden Reisespesen abgezogen werden.

### Hinweis

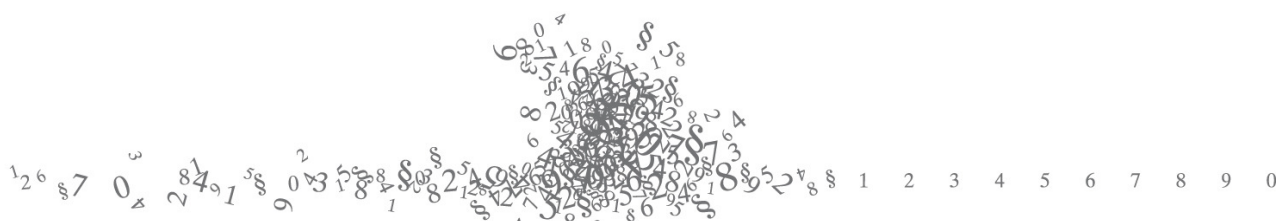
Dies war bislang nur möglich, wenn der Arbeitgeber die Übernachtung mit Frühstück bucht und eine entsprechende Buchungsbestätigung des Hotels vorliegt. Nunmehr wird auch die Buchung durch den Arbeitnehmer anerkannt, wenn **dienst- oder arbeitsrechtliche Regelungen** dies vorsehen oder diese Anweisungen **bis spätestens 5.6.2010 so ausgestaltet werden**. Dann kann das Frühstück auf bei Bestellung durch den reisenden Angestellten mit dem Sachbezugswert angesetzt werden. Dabei kommt es nicht darauf an, wie die einzelnen Kosten in der Rechnung ausgewiesen sind.

Die Hotelunternehmen wurden durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz nicht verpflichtet, die Preise entsprechend zu senken und die Ermäßigung an ihre Kunden weiterzureichen. Für Unternehmen hat das zwei verschiedene Konsequenzen im Hinblick auf ihre eigenen Geschäftsreisen oder die Dienstreisen ihrer Belegschaft. Da sie die Vorsteuer aus den Hotelrechnungen ohnehin erstattet bekommen, profitieren sie von einer Absenkung der Umsatzsteuer auf 7 % nicht. Der Nettoanteil für die Betriebsausgaben bleibt unverändert. Werden die Bruttopreise 2010 hingegen nicht entsprechend gesenkt, haben sie den Nachteil der geringeren Vorsteuer und eines entsprechend höheren Kostenfaktors.

### Praxis-Beispiel

Eine Übernachtung kostete 2009 exakt 100 EUR brutto. An Betriebsausgaben fielen 84,03 EUR an und der Rest von 15,97 EUR war als Vorsteuer abzugsfähig.

1. Das **Hotel gibt die Umsatzsteuersenkung zum 1.1.2010 weiter**: der Bruttopreis sinkt um 10,09 EUR auf 89,91 EUR (Nettoentgelt 84,03 EUR + 5,88 EUR Umsatzsteuer). Für den Geschäftsreisenden bleiben die Betriebsausgaben unverändert, lediglich das Finanzamt erstattet weniger Vorsteuer.
2. Das **Hotel lässt es beim alten Bruttopreis** von 100 EUR. Dann beläuft sich der Nettobetrag auf 93,46 EUR und hinzu kommen 6,54 EUR Umsatzsteuer. Der Geschäftsreisende hat um 9,43 EUR höhere Betriebsausgaben, die Vorsteuer bleibt ein



durchlaufender Posten.

#### 4. Geänderte Reisekostenpauschalen 2010

Die Pauschalbeträge für **Verpflegungsmehraufwendungen** und **Übernachungskosten** bei beruflich oder betrieblich veranlassten Auslandsreisen wurden für Reisetage ab **2010** neu festgesetzt. Änderungen haben sich etwa bei Australien, Finnland, Kanada, Norwegen, Slowakei, Südafrika sowie einigen "Exoten" in Asien oder Afrika ergeben.

Für Reisekosten **2009** gelten die Pauschalen aus dem BMF-Schreiben v. 17.12.2009.

Bei **Reisen vom Inland in das Ausland** bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Reisende vor 24 Uhr Ortszeit erreicht hat. Für eintägige Reisen ins Ausland und für Rückreisetage aus dem Ausland nach Deutschland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Die **Übernachtungspauschalen** können **Arbeitnehmer** oder Selbstständige bereits **seit 2008 nicht mehr** bei den Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehen. Lediglich der **Arbeitgeber** kann die Übernachtung weiterhin i. H. der Pauschale steuerfrei erstatten. Gegenüber dem Finanzamt muss die Rechnung von Hotel, Pension oder Gasthof vorgelegt werden.

##### Praxis-Tipp

Häufig umfasst die Hotelrechnung auch die im Übernachtungspreis enthaltenen Frühstückskosten. Rein steuerlich gesehen gehört dieser Kostenanteil nicht zu den Übernachtungs-, sondern zu den Verpflegungskosten. Sofern bei Übernachtungen im Ausland das Frühstück nicht im Rechnungspreis enthalten ist, genügt ein **handschriftlicher Vermerk des Dienstreisenden** auf der Hotelquittung, dass in den Übernachtungskosten kein Frühstück enthalten ist. Dann gibt es die Verpflegungspauschale und die tatsächlichen Übernachtungskosten in voller Höhe.

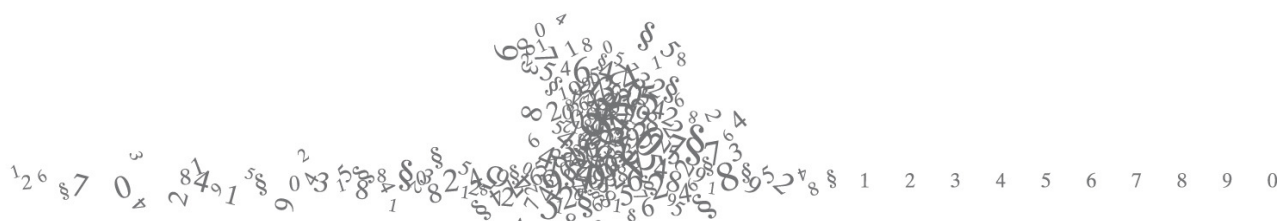
##### Hinweis

Es besteht ein **Rechtsanspruch** auf Gewährung der gesetzlichen Pauschbeträge. Darauf, ob überhaupt ein Verpflegungsmehraufwand anfällt, kommt es ebenso wenig an wie auf die konkrete Verpflegungssituation am Einsatzort. Beim BFH ist unter VI R 10/08 eine Revision anhängig. Hierbei geht es darum, ob Verpflegungsmehraufwendungen über 3 Monate hinaus berücksichtigt werden müssen. Der BFH hat in seinem Jahresbericht für 2009 im Januar 2010 angekündigt, dass noch im laufenden Jahr mit einer Entscheidung gerechnet werden kann.

#### 5. Neue Definition der Auswärtstätigkeit durch die LStR

Die **Lohnsteuer-Richtlinien 2008** brachten eine Reihe von Anpassungen an die BFH-Rechtsprechung, etwa im Bereich Einsatzwechseltätigkeit, Auswärtstätigkeit und regelmäßiger Arbeitsstätte. Hierüber kam es zu einer neuen Abgrenzung zwischen dem Abzug von Aufwendungen nach Reisekostengrundsätzen und über die Entfernungspauschale für Fahrten Wohnung-Arbeit.

- Eine **Auswärtstätigkeit** liegt vor, wenn Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb ihrer Wohnung und regelmäßigen Arbeitsstätte oder typischerweise nur an ständig wechselnden





- Die **Pauschsätze für den Mehraufwand für Verpflegung** gelten auch hinsichtlich der Personalkosten. Dies gilt selbst dann, wenn dieser Personalkostenaufwand anteilig im Wege der Umlage unabhängig davon zu tragen ist, ob der Berufstätige die unter Einsatz dieses Aufwandes bereitgestellte Verpflegung in Anspruch genommen hat<sup>[3]</sup>.
- Aufwendungen für Mahlzeiten, die zur **Beköstigung der Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit** (Fortbildungsveranstaltung) abgegeben werden, sind mit den tatsächlichen Werten und nicht mit den Werten der Sachbezugsverordnung anzusetzen. Steuerfreie Bezüge sind in die Prüfung der Freigrenze gem. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG nicht einzubeziehen<sup>[4]</sup>.
- Führt ein vollbeschäftigter Arbeitnehmer eine **längerfristige, jedoch vorübergehende berufliche Bildungsmaßnahme** durch, so wird der Veranstaltungsort im Allgemeinen nicht zu einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte. Die Fahrtkosten zu der Bildungseinrichtung sind deshalb nicht mit der Entfernungspauschale, sondern in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen.
- Der **Umfang der betrieblichen Nutzung eines Kfz** ist darzulegen und glaubhaft zu machen. Dies kann in jeder geeigneten Form erfolgen. Auch Reisekostenaufstellungen können zur Glaubhaftmachung geeignet sein.
- **Vom Arbeitgeber übernommene Versicherungsbeiträge** des Arbeitnehmers sind steuerpflichtiger Arbeitslohn. Das gilt nicht, soweit Beiträge zu Versicherungen auch das **Unfallrisiko bei Auswärtstätigkeiten** (R 9.4 Abs. 2 LStR) abdecken. Beiträge zu Unfallversicherungen sind als Reisenebenkosten steuerfrei, soweit sie Unfälle bei einer Auswärtstätigkeit abdecken (§ 3 Nr. 13 und 16 EStG). Bei der Aufteilung des auf den beruflichen Bereich entfallenden Beitrags/Beitragsanteils in steuerfreie Reisekostenerstattungen und steuerpflichtigen Werbungkostenersatz (z.B. Unfälle auf Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte) kann der auf steuerfreie Reisekostenerstattungen entfallende Anteil auf 40 % geschätzt werden. Der Beitragsanteil, der als Werbungkostenersatz dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen ist, gehört zu den Werbungskosten des Arbeitnehmers. .
- Ein Arbeitnehmer, dem **beruflich veranlasste Übernachtungskosten im Ausland in voller Höhe von seinem Arbeitgeber steuerfrei erstattet** werden, kann keine Werbungskosten nach den Pauschbeträgen geltend machen, soweit diese über die tatsächlichen Übernachtungskosten hinausgehen. Dem Abzug der Auslandsübernachtungskosten i. H. der Pauschbeträge steht § 3c Abs. 1 EStG entgegen.
- Eine Dienstreise von 13 Wochen ohne Ortswechsel ist eine **vom Normaltypus abweichende Art der Dienstreise**, bei der die Anwendung der Pauschbeträge für Auslandsübernachtungen zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen kann, wenn die Pauschbeträge die feststehenden tatsächlichen Aufwendungen übersteigen. Denn dann besteht kein Grund für eine Vereinfachungsregelung.
- Für die **Beurteilung von Werbungskosten** ist in erster Linie auf den Zweck der Reise abzustellen. Als unmittelbarer beruflicher Anlass gilt etwa das Aufsuchen eines Geschäftsfreunds, das Halten eines Vortrags auf einem Fachkongress oder die Durchführung eines Forschungsauftrags. Anders dagegen sind Reisen zu beurteilen, denen ein solcher konkreter Bezug zur beruflichen Tätigkeit fehlt. Hierzu gehören insbesondere Reisen zu Informationszwecken wie z.B. Gruppenreisen zu Studienzwecken oder Kongressreisen.
- **Aufwendungen für Informationsreisen** sind als Werbungskosten abziehbar, wenn die

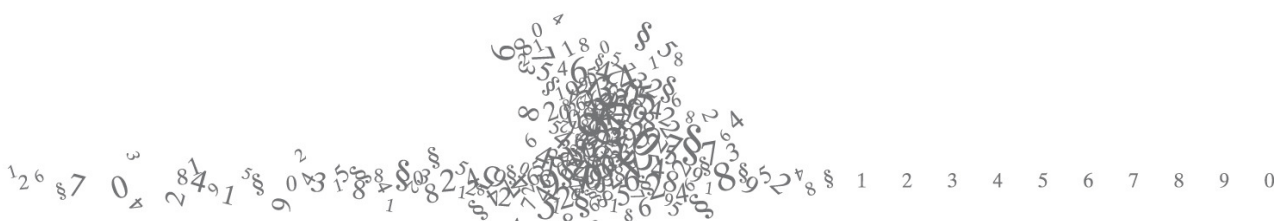
berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt und die Befriedigung privater Interessen wie z.B. Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist. Das wird nach Anlass, Programm und tatsächlicher Durchführung der Reise beurteilt. Der Reisende kann auch nicht argumentieren, dass bei anderen Teilnehmern ein voller oder teilweiser Werbungskostenabzug zugelassen wurde. Es besteht nämlich kein Anspruch des Steuerbürgers, dass auch ihm gegenüber zu seinen Gunsten unrechtmäßig verfahren wird. Es gibt zwar eine Gleichheit im Recht, aber keine Gleichheit im Gesetzbruch.

- Die Entscheidung, ob in Bezug auf einen **Sprachkurs** berufsbedingte Aufwendungen vorliegen, kann nur aufgrund der Würdigung aller Umstände des Einzelfalls getroffen werden. Nach dieser Maßgabe kann ein Werbungskostenabzug für Aufwendungen für einen Auslandssprachkurs selbst dann in Betracht kommen, wenn dieser Kurs außerhalb der EU und dort in einem touristischen Zentrum (hier: Cancún/Mexiko) stattgefunden hat. Zwar liegt die Sprachschule in einem der wichtigsten Tourismuszentren Mexikos und ist auch in der ganzen Welt bekannt. Insofern ist die Wahrnehmung auch touristischer Interessen sicherlich nicht fern liegend. Unter Bezugnahme auf den vorgelegten Stunden- und Kursplan kann die Reise dennoch beruflich veranlasst und die Befriedigung privater Interessen von lediglich untergeordneter Bedeutung sein. Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Sprachkurs während des vom Arbeitgeber genehmigten Bildungsurlaubs stattfand.
- Haben **private, touristische Belange innerhalb eines von der Schulverwaltung geförderten Auslandslehrgangs** nur eine untergeordnete Bedeutung, können die Reiseaufwendungen insgesamt als Werbungskosten abziehbar sein.
- Die **Übernachtungspauschalen** sind nicht anzusetzen, wenn sie im Einzelfall zu einer **offensichtlich unzutreffenden Besteuerung** führen. Unterschreiten die tatsächlichen Übernachtungskosten die Pauschalen um 40 %, führt die Anwendung der Pauschbeträge nicht zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung, sodass der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung es gebietet, die Pauschbeträge zu gewähren.

## Reisekosten: Aktuelle Entwicklungen für Arbeitnehmer und Selbstständige

### Zusammenfassung

Bei der steuerlichen Behandlung von Dienst- bzw. Geschäftsreisen gibt es einige wichtige Änderungen. So ermöglicht z. B. der BFH neuerdings den Abzug gemischter Aufwendungen und durch den ermäßigten Umsatzsteuertarif für die Hotelbranche ergeben sich praktische Probleme, zu denen das BMF in seinem Schreiben vom 5.3.2010 Stellung nimmt<sup>[1]</sup>. Der folgende Beitrag informiert über diese und weitere aktuelle Entwicklungen bei den Reisekosten.



## 1. Abzug gemischter Reisekosten

Nach dem am 13.1.2010 veröffentlichten Beschluss des Großen Senats des BFH dürfen Reisekosten bei sowohl beruflichem/betrieblichem als auch privatem Anlass grundsätzlich in abziehbare Werbungskosten/Betriebsausgaben und nicht abziehbare Lebensführungsaufwendungen aufgeteilt werden<sup>[1]</sup>. Damit wurde die Beurteilung gemischt veranlasster Reisekosten entgegen des **allgemeinen Aufteilungs- und Abzugsverbots** in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG für zulässig erachtet. Die Vorschrift beschränkt sich darauf, dass ihrer Natur nach private Aufwendungen nicht zu abziesbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten werden, nur weil sie der Förderung des Berufs dienen. Das Abzugsverbot bleibt also weiterhin bestehen, wenn private und berufliche Gründe so zusammenwirkten, dass eine Trennung nicht möglich ist.

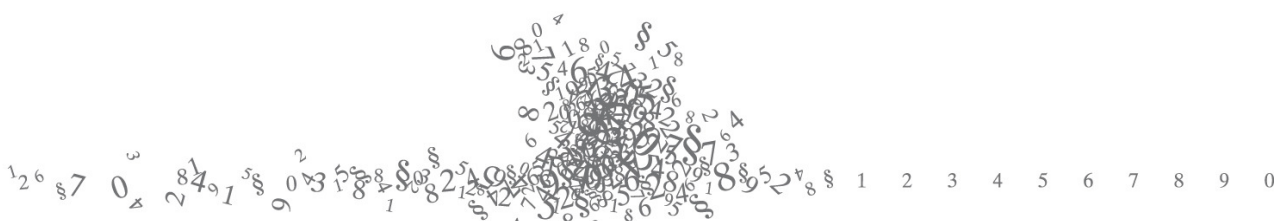
Die Auswirkungen der neuen Rechtsprechung betreffen insbesondere die **Aufwendungen für die Hin- und Rückfahrt**, wenn an eine Dienstreise ein paar private Tage "drangehängt" werden oder der Urlaub dem betrieblichen Fachkongress vorgeschaltet war. Nach Auffassung des Großen Senats können diese Flug-, Bahn- oder Pkw-Kosten nach den beruflich und privat veranlassten Zeitanteilen der gesamten Reise aufgesplittet werden und anteilig abziehbare Werbungskosten/Betriebsausgaben sein.

### Praxis-Beispiel

Ein Freiberufler hält montags bis freitags Fachvorträge auf einem Seminar und erholt sich vor Ort über das Wochenende. Von den Fahrtkosten kann er 5/7 der Aufwendungen als Betriebsausgaben absetzen, gleiches gilt für die Hotelrechnung. Hinzu kommen Verpflegungspauschalen für 5 Tage.

Durch diese Entscheidung lassen sich also mehr Kosten von der Steuer absetzen. Zuvor wurden die anteiligen Fahrtkosten wegen des Aufteilungs- und Abzugsverbots für gemischt veranlasste Reisen insgesamt nicht anerkannt. Lediglich der Arbeitgeber durfte bislang bei der Erstattung an Arbeitnehmer bereits eine Aufteilung in steuerfreie Teile und geldwerten Vorteil vornehmen, da hier § 12 EStG nicht griff<sup>[2]</sup>. Da diese Sichtweise nun auch auf die Ermittlung der Einkünfte übertragen worden ist, lassen sich Reisekosten jetzt in größerem Umfang absetzen als zuvor. Allerdings sind hierfür einige **Bedingungen** zu erfüllen:

- Die Aufwendungen müssen sich klar erkennbar dem beruflichen und privaten Teil zuordnen lassen. Sie sind dann nach dem Verhältnis der beruflichen und privaten Kostenanteile aufzuteilen.
- Arbeitnehmer oder Selbstständige müssen die berufliche Veranlassung der Aufwendungen **im Einzelnen umfassend nachweisen**. Ein wichtiger Ansatzpunkt sind hierbei die Zeitanteile, die sich z.B. in einer Art Tagebuch dokumentieren lassen. Werden die Nachweispflichten nicht hinreichend erfüllt, geht das zu Lasten der Berufstätigen.
- Ist der **betriebliche Grund der Reise von untergeordneter Bedeutung**, entfällt der Abzug wie bisher komplett. Lediglich einzelne Aufwendungen wie z.B. der Eintritt zu einer Fachmesse können gesondert berücksichtigt werden.
- Grundsätzlich trennbare gemischte Aufwendungen sind ausnahmsweise nicht aufzuteilen, wenn z.B. der Angestellte **aufgrund einer Weisung seines Arbeitgebers** einen beruflichen Termin wahrnehmen muss und er diesen beruflichen Pflichttermin mit einem vorangehenden oder nachfolgenden Privataufenthalt verbindet. In diesem Fall können laut Großem Senat die Kosten der Hin- und Rückreise in vollem Umfang beruflich veranlasst sein.
- **Lassen sich die Kosten nicht eindeutig nach objektiven Kriterien in 2 Bereiche**



**trennen**, entfällt der Abzug weiterhin. Dies ist nach Ansicht des BFH der Fall, wenn die jeweils nicht unbedeutenden beruflich veranlassten sowie die übrigen privaten Zeiteile so ineinander greifen, dass eine Trennung nicht möglich ist.

#### **Praxis-Tipp**

Ob abziehbare Betriebsausgaben/Werbungskosten oder Aufwendungen der Lebensführung vorliegen, entscheidet in erster Linie der auslösende Moment einer Reise. Das ist der Grund, aus dem ein Arbeitnehmer oder Selbstständiger die Fahrt in erster Linie unternimmt.

#### **Hinweis**

Den Beschluss können auch **Hausbesitzer** nutzen, die z.B. ihrer vermieteten Immobilie oder der Ferienwohnung in Oberbayern oder an der Nordsee einen Kontrollbesuch abstatten und diesen Anlass für ein verlängertes Wochenende in der Ferne nutzen. Hier ist der Werbungskostenabzug einfacher möglich, sofern das Finanzamt diesen bislang mit Verweis auf gemischte Aufwendungen abgelehnt hatte.

Besuchen hingegen **Anleger** eine Hauptversammlung, nutzt ihnen die geänderte Rechtsprechung nichts mehr, da der Werbungskostenabzug im Rahmen des § 20 EStG 2009 gestrichen worden ist.

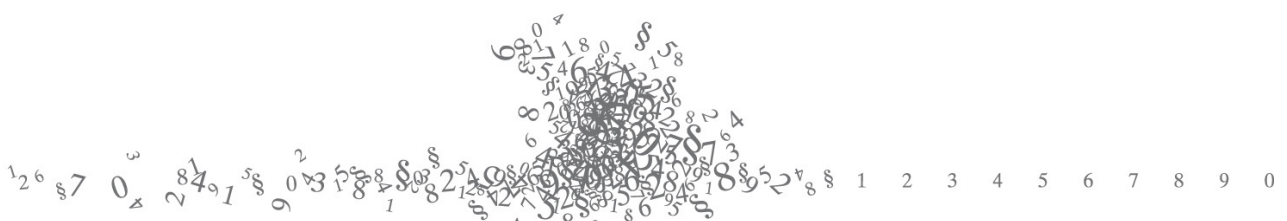
## **2. Anwendung der neuen Rechtsprechung auf Studienreisen und Fachkongresse**

Diese Aufwendungen wurden bislang von der Finanzverwaltung stets kritisch beäugt. Sie waren nur dann als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn die Teilnahme so gut wie ausschließlich beruflich/betrieblich veranlasst war und private Interessen (z.B. Erholung, Bildung, Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises) nach dem Anlass der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nahezu ausgeschlossen waren. Insbesondere bei Informationszwecken dienenden **Auslandsgruppenreisen und -fachkongressen** war es oft schwierig, ein eindeutiges Bild über deren Veranlassung zu erhalten. Die wichtigsten Grundsätze zur steuerlichen Behandlung derartiger Aufwendungen sind in R 12.2 EStR und in H 12.2 EStH dargestellt. Jüngst hatte sich das FG Baden-Württemberg zur beruflichen Veranlassung einer Gruppenreise ausführlich geäußert<sup>[1]</sup>.

Zwar ist das Alles-oder Nichts-Prinzip für Studienreisen und Fachkongresse nun ebenfalls entfallen, doch die Abgrenzung und Entscheidung darüber, ob Lebenshaltungskosten oder berufliche/betriebliche Aufwendungen vorliegen, wird bei Auslandsgruppenreisen weiterhin unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls erfolgen und für die einkommensteuerrechtliche Würdigung sind demnach das vollständige Reiseprogramm sowie die Namen und Anschriften der übrigen Teilnehmer unerlässlich. Denn sofern es hier zur Einstufung als **allgemeinbildendes Event** kommt, nutzt die Aufweichung des § 12 EStG wenig, da der Aufwand insgesamt privat veranlasst und nicht abzugsfähig ist.

Als **wichtige Kriterien** gelten hier daher weiterhin:

- Das Reiseprogramm muss auf die besonderen beruflichen/betrieblichen Bedürfnisse und Gegebenheiten des Teilnehmers zugeschnitten sein
- Der Teilnehmerkreis einer vorrangig Studienzwecken dienenden Gruppenreise muss im Wesentlichen gleichartig sein.



- Straffe Organisation und Teilnahmepflicht am Programm.
- Organisation einer Reise unter fachkundiger Leitung.
- Die Reiseroute ist nicht auseinander gezogen, nicht mit häufigem Ortswechsel während des Reiseverlaufes verbunden und die besuchten Orte stellen eher keine beliebten Ziele des Tourismus dar.

#### Praxis-Tipp

Die OFD Hannover hat sich ausführlich zur einkommensteuerlichen Behandlung der Aufwendungen für Studienreisen und Fachkongresse geäußert<sup>[2]</sup>.

### 3. Übernachtung mit Frühstück

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz<sup>[1]</sup> unterliegt die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen seit dem 1.1.2010 gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG dem **ermäßigten Steuersatz** von 7 %. Das zieht Konsequenzen und Abgrenzungsschwierigkeiten für reisende Unternehmer, Angestellte und das Lohnbüro nach sich, da diese Tarifiermäßigung **nicht für die sonstigen Angebote** und insbesondere nicht für das Frühstück gilt.

Die **Abgabe des Frühstücks** stellt keine Nebenleistung zur Beherbergungsleistung dar und das auf das Frühstück entfallende Entgelt unterliegt daher dem Regelsteuersatz. Damit müssen die reine Übernachtung und der Verzehr gesondert auf der Hotelrechnung ausgewiesen werden.

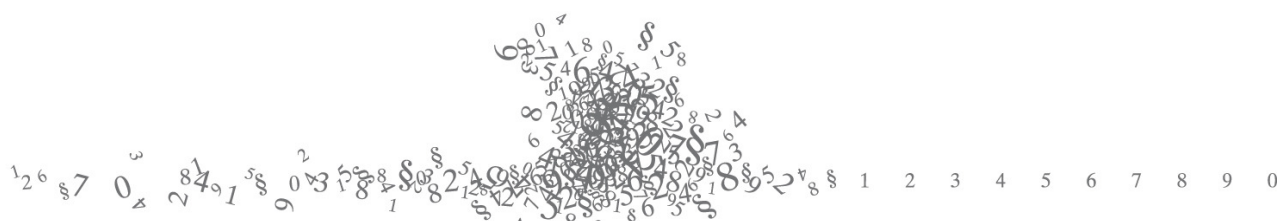
Das hat zur Folge, dass das Lohnbüro bei der Erstattung von Reisekosten grundsätzlich **nicht mehr pauschal 4,80 EUR** vom Rechnungsbetrag gem. R 9.7 Abs. 1 Satz 4 LStR abziehen kann, sondern den tatsächlichen Preis, der in der Rechnung gesondert für das Frühstück ausgewiesen ist. Nur die verbleibenden Hotelkosten kann der Arbeitgeber als Übernachtungskosten steuerfrei erstatten. Liegt der **Preis für ein Frühstück oberhalb der steuerfrei ersetzbaren Verpflegungspauschalen**, sind die vom Arbeitgeber erstatteten Kosten steuer- und sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn.

#### Hinweis

Immerhin ergeben sich Erleichterungen, wenn die Hotelbranche mitzieht. Nach dem BMF-Schreiben v. 5.3.2010<sup>[2]</sup> gibt es Vereinfachungsregeln, wenn das Frühstück im Übernachtungspreis enthalten ist oder kostenlos angeboten wird. Hier richtet sich der Preis für Kaffee und Brötchen zwar grundsätzlich nach der Preiskalkulation des Unternehmers. Dabei kann der Hotelier oder Pensionswirt die in einem Pauschalangebot enthaltenen Leistungen mit 19 % Umsatzsteuer in der Rechnung zu einem Sammelposten (z. B. "Business-Package", "Servicepauschale") zusammenfassen und in einem Betrag ausweisen. Alternativ darf der auf diese Leistungen entfallende Entgeltanteil in der Rechnung mit 20 % des Pauschalpreises angesetzt werden.

Der Arbeitgeber kann dann aus einer Rechnung mit Beherbergungsleistung (7 %) und einem Sammelposten einschließlich Frühstück (19 %) das Frühstück wieder mit 4,80 EUR herausrechnen. Der Restbetrag dieses Sammelpostens lässt sich dann als Reisenebenkosten (R 9.8 LStR) erstatten.

Als Alternative kommt der **Ansatz des Sachbezugswerts** von 1,57 EUR für ein Frühstück gem. R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR in Betracht, wenn der Arbeitgeber die Mahlzeit vor Reisebeginn bereits mit bestellt hat<sup>[3]</sup>. Der Sachbezugswert kann dann entweder gesondert lohnversteuert oder aber direkt von den zu



erstattenden Reisespesen abgezogen werden.

#### Hinweis

Dies war bislang nur möglich, wenn der Arbeitgeber die Übernachtung mit Frühstück bucht und eine entsprechende Buchungsbestätigung des Hotels vorliegt. Nunmehr wird auch die Buchung durch den Arbeitnehmer anerkannt, wenn **dienst- oder arbeitsrechtliche Regelungen** dies vorsehen oder diese Anweisungen **bis spätestens 5.6.2010 so ausgestaltet werden**. Dann kann das Frühstück auf bei Bestellung durch den reisenden Angestellten mit dem Sachbezugswert angesetzt werden. Dabei kommt es nicht darauf an, wie die einzelnen Kosten in der Rechnung ausgewiesen sind.

Die Hotelunternehmen wurden durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz nicht verpflichtet, die Preise entsprechend zu senken und die Ermäßigung an ihre Kunden weiterzureichen. Für Unternehmen hat das zwei verschiedene Konsequenzen im Hinblick auf ihre eigenen Geschäftsreisen oder die Dienstreisen ihrer Belegschaft. Da sie die Vorsteuer aus den Hotelrechnungen ohnehin erstattet bekommen, profitieren sie von einer Absenkung der Umsatzsteuer auf 7 % nicht. Der Nettoanteil für die Betriebsausgaben bleibt unverändert. Werden die Bruttopreise 2010 hingegen nicht entsprechend gesenkt, haben sie den Nachteil der geringeren Vorsteuer und eines entsprechend höheren Kostenfaktors.

#### Praxis-Beispiel

Eine Übernachtung kostete 2009 exakt 100 EUR brutto. An Betriebsausgaben fielen 84,03 EUR an und der Rest von 15,97 EUR war als Vorsteuer abzugsfähig.

1. Das **Hotel gibt die Umsatzsteuersenkung zum 1.1.2010 weiter**: der Bruttopreis sinkt um 10,09 EUR auf 89,91 EUR (Nettoentgelt 84,03 EUR + 5,88 EUR Umsatzsteuer). Für den Geschäftsreisenden bleiben die Betriebsausgaben unverändert, lediglich das Finanzamt erstattet weniger Vorsteuer.
2. Das **Hotel lässt es beim alten Bruttopreis** von 100 EUR. Dann beläuft sich der Nettobetrag auf 93,46 EUR und hinzu kommen 6,54 EUR Umsatzsteuer. Der Geschäftsreisende hat um 9,43 EUR höhere Betriebsausgaben, die Vorsteuer bleibt ein durchlaufender Posten.

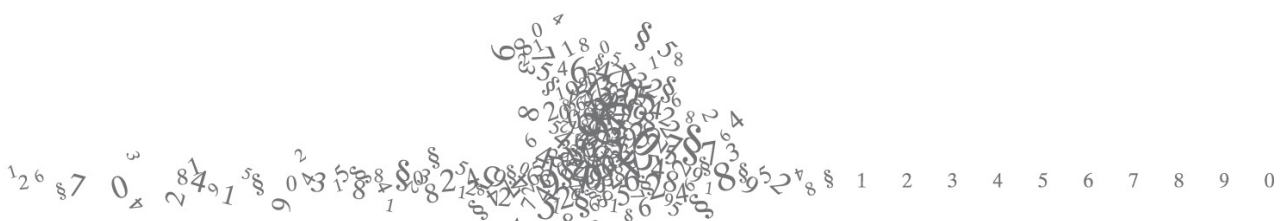
## 4. Geänderte Reisekostenpauschalen 2010

Die Pauschalbeträge für **Verpflegungsmehraufwendungen** und **Übernachungskosten** bei beruflich oder betrieblich veranlassten Auslandsreisen wurden für Reisetage ab **2010** neu festgesetzt<sup>[1]</sup>. Änderungen haben sich etwa bei Australien, Finnland, Kanada, Norwegen, Slowakei, Südafrika sowie einigen "Exoten" in Asien oder Afrika ergeben.

Für Reisekosten **2009** gelten die Pauschalen aus dem BMF-Schreiben v. 17.12.2009<sup>[2]</sup>.

Bei **Reisen vom Inland in das Ausland** bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Reisende vor 24 Uhr Ortszeit erreicht hat. Für eintägige Reisen ins Ausland und für Rückreisetage aus dem Ausland nach Deutschland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Die **Übernachtungspauschalen** können **Arbeitnehmer** oder Selbstständige bereits **seit 2008 nicht mehr** bei den Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehen<sup>[3]</sup>. Lediglich der **Arbeitgeber** kann die



Übernachtung weiterhin i. H. der Pauschale steuerfrei erstatten<sup>[4]</sup>. Gegenüber dem Finanzamt muss die Rechnung von Hotel, Pension oder Gasthof vorgelegt werden.

#### Praxis-Tipp

Häufig umfasst die Hotelrechnung auch die im Übernachtungspreis enthaltenen Frühstückskosten. Rein steuerlich gesehen gehört dieser Kostenanteil nicht zu den Übernachtungs-, sondern zu den Verpflegungskosten. Sofern bei Übernachtungen im Ausland das Frühstück nicht im Rechnungspreis enthalten ist, genügt ein **handschriftlicher Vermerk des Dienstreisenden** auf der Hotelquittung, dass in den Übernachtungskosten kein Frühstück enthalten ist. Dann gibt es die Verpflegungspauschale und die tatsächlichen Übernachtungskosten in voller Höhe.

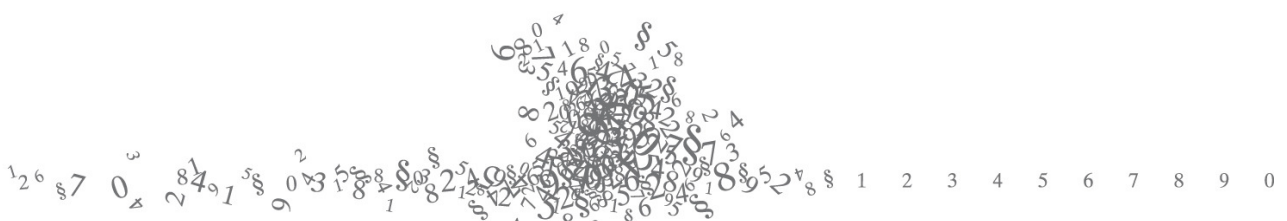
#### Hinweis

Es besteht ein **Rechtsanspruch** auf Gewährung der gesetzlichen Pauschbeträge. Darauf, ob überhaupt ein Verpflegungsmehraufwand anfällt, kommt es ebenso wenig an wie auf die konkrete Verpflegungssituation am Einsatzort<sup>[5]</sup>. Beim BFH ist unter VI R 10/08 eine Revision anhängig<sup>[6]</sup>. Hierbei geht es darum, ob Verpflegungsmehraufwendungen über 3 Monate hinaus berücksichtigt werden müssen. Der BFH hat in seinem Jahresbericht für 2009 im Januar 2010 angekündigt, dass noch im laufenden Jahr mit einer Entscheidung gerechnet werden kann.

## 5. Neue Definition der Auswärtstätigkeit durch die LStR

Die **Lohnsteuer-Richtlinien 2008** brachten eine Reihe von Anpassungen an die BFH-Rechtsprechung, etwa im Bereich Einsatzwechseltätigkeit, Auswärtstätigkeit und regelmäßiger Arbeitsstätte. Hierüber kam es zu einer neuen Abgrenzung zwischen dem Abzug von Aufwendungen nach Reisekostengrundsätzen und über die Entfernungspauschale für Fahrten Wohnung-Arbeit.

- Eine **Auswärtstätigkeit** liegt vor, wenn Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb ihrer Wohnung und regelmäßigen Arbeitsstätte oder typischerweise nur an ständig wechselnden Stellen oder einem Fahrzeug tätig werden (R 9.4 Abs. 2 LStR). Damit wurde die **Differenzierung zwischen Dienstreisen, Fahrtätigkeit und Einsatzwechseltätigkeit aufgegeben** und durch den Begriff beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit ersetzt. Eine Auswärtstätigkeit ist vorübergehend, wenn der Arbeitnehmer voraussichtlich an seine regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehrt und der andere Ort nicht wie etwa bei einer Versetzung sofort zur neuen regelmäßigen Arbeitsstätte wird.
- Eine **regelmäßige Arbeitsstätte** wurde neu als ortsgebundener Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit eingestuft, die der Arbeitnehmer immer wieder aufsucht (R 9.4 Abs. 3 LStR). Nicht mehr maßgebend sind zeitlicher Umfang und Inhalt der dortigen Tätigkeit. Ausreichend ist bereits im Durchschnitt 1 Arbeitstag pro Woche. Die vorherige Fiktion entfiel, wonach eine Auswärtstätigkeit nach 3 Monaten zum Tätigkeitsmittelpunkt wird. Zu beachten ist hierbei jedoch die Einschränkung, dass Arbeitnehmer, die zwar ihre Arbeitsleistung ausschließlich an wechselnden Einsatzorten verrichten, aufgrund der wöchentlichen Fahrten zum Arbeitgeber gleichzeitig eine auf Dauer angelegte regelmäßige Arbeitsstätte begründen. Insoweit ist diese Fahrt dann wie die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte zu behandeln. Das betrifft auch die **Außendienstler**, die mit dem Firmenwagen einmal

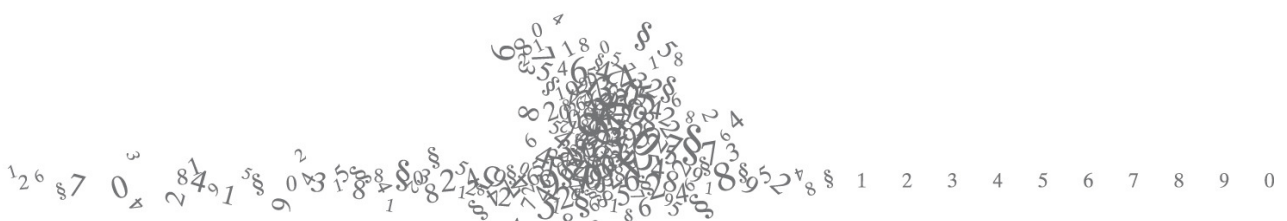


wöchentlich in den Betrieb fahren und dort Büroarbeiten erledigen. Für diese Fahrt kann der Arbeitgeber den Kfz-Aufwand nicht mehr steuerfrei übernehmen.

- Für **Aus- und Fortbildung** gelten die Grundsätze für Auswärtstätigkeiten, wenn die Maßnahmen vorübergehend außerhalb der Arbeitsstätte stattfinden. Durch den Wegfall der 3-Monats-Frist führt der Besuch der Berufsschule nicht schon durch Zeitablauf zu einem weiteren regelmäßigen Tätigkeitsort, was sich positiv auf Fahrtkosten und Verpflegungspauschale nach Reisekostengrundsätzen auswirken kann.
- Bei **Einsatzwechseltätigkeit** können Fahrtkosten zeitlich unbegrenzt als Werbungskosten abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Nicht mehr erforderlich ist bei täglicher Rückkehr zur Wohnung eine Entfernung von mehr als 30 km. Damit sind nun deutlich mehr Personen an wechselnden Einsatzstellen berechtigt, sämtliche Fahrten (auch die gelegentlichen in den Betrieb) als auswärtiges Dienstgeschäft mit 30 Cent je Kilometer oder den tatsächlichen Kosten anzusetzen. Zudem gilt die 3-Monats-Frist nicht mehr für Fahrt-, Übernachtungs- und Nebenkosten, sondern lediglich bei den Verpflegungspauschalen.
- **Reisenebenkosten** kann der Arbeitgeber weiterhin in nachgewiesener oder glaubhaft gemachter Höhe steuerfrei ersetzen, sofern er die erforderlichen Nachweise als Belege zum Lohnkonto aufbewahrt (R 9.8 Abs. 3 LStR). **Nicht** hierzu zählen **Verwarnungs- und Bußgelder, zusätzlicher Krankenversicherungsschutz oder mittelbare Reisekosten**, die Erstattung führt zu Arbeitslohn. Die Reisenebenkosten können als Werbungskosten beim Arbeitnehmer berücksichtigt werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

## 6. Aktuelle Urteile und Verwaltungsanweisungen

- Nach Ansicht des BFH ist die **betriebliche Einrichtung eines Kunden** des Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte des Angestellten, auch wenn er dort längerfristig eingesetzt wird<sup>[1]</sup>. Diesen Grundsatz wendet die Verwaltung an<sup>[2]</sup>. Daher lassen sich die Fahrten zum Kunden des Arbeitgebers auch bei längerfristigem Einsatz nach den Reisekostengrundsätzen und nicht nur über die Entfernungspauschale absetzen und der Betrieb kann die Aufwendungen insoweit steuerfrei erstatten.
- Die **Pauschsätze für den Mehraufwand für Verpflegung** gelten auch hinsichtlich der Personalkosten. Dies gilt selbst dann, wenn dieser Personalkostenaufwand anteilig im Wege der Umlage unabhängig davon zu tragen ist, ob der Berufstätige die unter Einsatz dieses Aufwandes bereitgestellte Verpflegung in Anspruch genommen hat<sup>[3]</sup>.
- Aufwendungen für Mahlzeiten, die zur **Beköstigung der Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit** (Fortbildungsveranstaltung) abgegeben werden, sind mit den tatsächlichen Werten und nicht mit den Werten der Sachbezugsverordnung anzusetzen. Steuerfreie Bezüge sind in die Prüfung der Freigrenze gem. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG nicht einzubeziehen<sup>[4]</sup>.
- Führt ein vollbeschäftigter Arbeitnehmer eine **längerfristige, jedoch vorübergehende berufliche Bildungsmaßnahme** durch, so wird der Veranstaltungsort im Allgemeinen nicht zu einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte. Die Fahrtkosten zu der Bildungseinrichtung sind deshalb nicht mit der Entfernungspauschale, sondern in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen<sup>[5]</sup>.
- Der **Umfang der betrieblichen Nutzung eines Kfz** ist darzulegen und glaubhaft zu machen. Dies kann in jeder geeigneten Form erfolgen. Auch Reisekostenaufstellungen können



zur Glaubhaftmachung geeignet sein<sup>[6]</sup>.

- **Vom Arbeitgeber übernommene Versicherungsbeiträge** des Arbeitnehmers sind steuerpflichtiger Arbeitslohn. Das gilt nicht, soweit Beiträge zu Versicherungen auch das **Unfallrisiko bei Auswärtstätigkeiten** (R 9.4 Abs. 2 LStR) abdecken. Beiträge zu Unfallversicherungen sind als Reisenebenkosten steuerfrei, soweit sie Unfälle bei einer Auswärtstätigkeit abdecken (§ 3 Nr. 13 und 16 EStG). Bei der Aufteilung des auf den beruflichen Bereich entfallenden Beitrags/Beitragsanteils in steuerfreie Reisekostenerstattungen und steuerpflichtigen Werbungskostenersatz (z.B. Unfälle auf Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte) kann der auf steuerfreie Reisekostenerstattungen entfallende Anteil auf 40 % geschätzt werden. Der Beitragsanteil, der als Werbungskostenersatz dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen ist, gehört zu den Werbungskosten des Arbeitnehmers<sup>[7]</sup>.
- Ein Arbeitnehmer, dem **beruflich veranlasste Übernachtungskosten im Ausland in voller Höhe von seinem Arbeitgeber steuerfrei erstattet** werden, kann keine Werbungskosten nach den Pauschbeträgen geltend machen, soweit diese über die tatsächlichen Übernachtungskosten hinausgehen. Dem Abzug der Auslandsübernachtungskosten i. H. der Pauschbeträge steht § 3c Abs. 1 EStG entgegen<sup>[8]</sup>.
- Eine Dienstreise von 13 Wochen ohne Ortswechsel ist eine **vom Normaltypus abweichende Art der Dienstreise**, bei der die Anwendung der Pauschbeträge für Auslandsübernachtungen zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen kann, wenn die Pauschbeträge die feststehenden tatsächlichen Aufwendungen übersteigen. Denn dann besteht kein Grund für eine Vereinfachungsregelung<sup>[9]</sup>.
- Für die **Beurteilung von Werbungskosten** ist in erster Linie auf den Zweck der Reise abzustellen. Als unmittelbarer beruflicher Anlass gilt etwa das Aufsuchen eines Geschäftsfreunds, das Halten eines Vortrags auf einem Fachkongress oder die Durchführung eines Forschungsauftrags. Anders dagegen sind Reisen zu beurteilen, denen ein solcher konkreter Bezug zur beruflichen Tätigkeit fehlt. Hierzu gehören insbesondere Reisen zu Informationszwecken wie z.B. Gruppenreisen zu Studienzwecken oder Kongressreisen<sup>[10]</sup>.
- **Aufwendungen für Informationsreisen** sind als Werbungskosten abziehbar, wenn die berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt und die Befriedigung privater Interessen wie z.B. Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist. Das wird nach Anlass, Programm und tatsächlicher Durchführung der Reise beurteilt. Der Reisende kann auch nicht argumentieren, dass bei anderen Teilnehmern ein voller oder teilweiser Werbungskostenabzug zugelassen wurde. Es besteht nämlich kein Anspruch des Steuerbürgers, dass auch ihm gegenüber zu seinen Gunsten unrechtmäßig verfahren wird. Es gibt zwar eine Gleichheit im Recht, aber keine Gleichheit im Gesetzbruch<sup>[11]</sup>.
- Die Entscheidung, ob in Bezug auf einen **Sprachkurs** berufsbedingte Aufwendungen vorliegen, kann nur aufgrund der Würdigung aller Umstände des Einzelfalls getroffen werden. Nach dieser Maßgabe kann ein Werbungskostenabzug für Aufwendungen für einen Auslandssprachkurs selbst dann in Betracht kommen, wenn dieser Kurs außerhalb der EU und dort in einem touristischen Zentrum (hier: Cancún/Mexiko) stattgefunden hat<sup>[12]</sup>. Zwar liegt die Sprachschule in einem der wichtigsten Tourismuszentren Mexikos und ist auch in der ganzen Welt bekannt. Insofern ist die Wahrnehmung auch touristischer Interessen sicherlich nicht fern liegend. Unter Bezugnahme auf den vorgelegten Stunden- und Kursplan kann die

