

07 | 2018

BKK *Extra 9*



REISEKOSTEN/FAHRTKOSTEN



Reisekostenrecht in Bewegung

Ein wichtiger Punkt der Regelungen zum Reisekostenrecht stellt die gesetzliche Definition des zentralen Begriffs der „ersten Tätigkeitsstätte“ dar, der an die Stelle der früheren regelmäßigen Arbeitsstätte getreten ist. Wesentliche Vereinfachungen sowie finanzielle Verbesserungen ergeben sich insbesondere im Bereich der Verpflegungsmehraufwendungen und bei den Leistungen zur doppelten Haushaltsführung.

Das steuerliche Reisekostenrecht bleibt trotz einiger Vereinfachungen weiterhin ein komplexer Teilbereich innerhalb der betrieblichen Entgeltabrechnung.

Die aktuellen gesetzlichen Regelungen zum steuerlichen Reisekostenrecht, die aktuellen Rechtsprechungstendenzen und die veröffentlichte Verwaltungsauffassung sind in der vorliegenden Extra-Ausgabe berücksichtigt und werden anhand zahlreicher Praxisbeispiele verdeutlicht.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre BKK

Auf ein Wort	3	2	Erste Tätigkeitsstätte	14	3	Reisekosten-erstattung durch den Arbeitgeber	26	
1	Überblick	8	2.1	Allgemeines	14	3.1	Allgemeines	26
1.1	Die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts	8	2.2	Dauerhafte Zuordnung durch arbeits-/dienstrechtliche Festlegung des Arbeitgebers	15	3.2	Erstattung von Fahrtkosten	27
1.1.1	Allgemeines	8	2.3	Qualitativer Schwerpunkt der Tätigkeit	16	3.2.1	Allgemeines	27
1.1.2	Gesetzliche Definition der „regelmäßigen Arbeitsstätte“	8	2.4	Zuordnungsentscheidung	16	3.2.2	Fahrtkosten bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel	28
1.1.3	Zweistufige Staffelung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen	9	2.5	Dauerhafte Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte	17	3.2.3	Fahrten mit einem Arbeitnehmer-Fahrzeug	29
1.1.4	Gewährung von Mahlzeiten auf Veranlassung des Arbeitgebers	9	2.6	Grenzüberschreitende Entsendungen zu verbundenen Unternehmen	19	3.2.4	Erstattung der anteiligen Kraftfahrzeugkosten	30
1.1.5	Bescheinigungspflicht des Großbuchstabens „M“	10	2.7	Prüfung der dauerhaften Zuordnung anhand der 48-Monatsfrist	20	3.2.5	Individueller Kilometersatz des Arbeitnehmer-Fahrzeugs	30
1.1.6	Übernachtungskosten	10	2.8	Quantitative Zuordnungskriterien	20	3.2.6	Zurverfügungstellung eines Firmenwagens	31
1.1.7	Fahrtkosten	11	2.9	Arbeitnehmer mit mehreren Tätigkeitsstätten	23	3.2.7	Fahrtkostenzuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	32
1.1.8	Erstattung von Reise-nebenkosten	11	2.10	Häusliches Arbeitszimmer ist keine erste Tätigkeitsstätte	24	3.2.8	Fahrten des Arbeitnehmers zu einem zentralen Sammelpunkt	33
1.1.9	Aufwendungen anlässlich einer doppelten Haushaltsführung	12	2.11	Erste Tätigkeitsstätte bei Vollzeitstudium oder vollzeitigen Bildungsmaßnahmen	25	3.2.9	Fahrten zu einem weit-räumigen Tätigkeitsgebiet	35
1.1.10	Reisekosten anlässlich von Betriebsveranstaltungen	13						

3.3	Ersatz von Verpflegungs- mehraufwen- dungen	36	3.4	Übernachtungs- kosten als Reisekosten	49	4.5	Dienstlich erworbene Bonusmeilen im Rahmen von Vielflieger- programmen	61
3.3.1	Pauschalen für Verpflegungs- mehraufwand	36	3.4.1	Allgemeines	49			
3.3.2	Mehrtägige Auswärtstätig- keiten im Inland	37	3.4.2	Gesetzliche Regelung	50	5	Vorsteuer- abzug bei Reisekosten	62
3.3.3	Dreimonatsfrist bei Erstattung von Verpfle- gungsmehr- aufwendungen	38	3.4.3	Übernachtungen mit Mahlzeiten- gewährung durch den Arbeitgeber	51	5.1	Allgemeines	62
3.3.4	Unterbrechungs- regelung zur Dreimonatsfrist	38	3.5	Erstattung von Reise- nebenkosten	52	5.2	Übernachtungs- kosten	62
3.3.5	Dreitageregeln- gung zur Dreimonats- frist	40	3.6	Gemischt veranlasste Reisen	53	5.3	Verpflegungs- kosten des Arbeitnehmers	63
3.3.6	Pauschalbe- steuerung steuerpflichtiger Verpflegungs- mehraufwen- dungen	41	3.6.1	Aufteilung gemischt veranlasster Reisekosten grundsätzlich zulässig	53	5.4	Fahrtkosten	64
3.3.7	Mahlzeiten- gewährung durch den Arbeitgeber	41	3.6.2	Zeitanteile als möglicher Aufteilungs- maßstab	53	6	Doppelte Haushalts- führung – Leistungen	65
3.3.8	Mahlzeitenge- währung: Arbeit- nehmer hat keinen Anspruch auf Verpflegungs- mehraufwand	46	3.6.3	Möglichkeiten der Besteuerung des Privatanteils	55	6.1	Vorliegen einer doppelten Haus- haltsführung	65
3.3.9	Mahlzeitenge- währung anlässlich einer doppelten Haushaltsführung	48	4	Auslands- reisekosten	56	6.2	Berufliche Veranlassung für die Begrün- dung einer doppelten Haushalts- führung	67
3.3.10	Bescheinigungs- pflicht für Mahl- zeiten („M“) auf der Lohnsteuer- bescheinigung	48	4.1	Allgemeines	56	6.3	Vorausset- zungen an den eigenen Hausstand	68
			4.2	Ersatz von Verpflegungs- mehrauf- wendungen	56	6.4	Wegverlegung des Haupt- wohnortes aus privatem Grund	68
			4.3	Übernachtungs- kosten	60	6.5	Erstattung der notwendigen Aufwendungen durch den Arbeitgeber	69
			4.4	Ersatz von Fahrtkosten	61			

6.6	Fahrtkosten	69
6.7	Verpflegungs- mehrauf- wendungen	70
6.8	Unterkunfts- kosten für den Zweithaushalt	72
6.9	Umzugskosten für die Begründung, Beendigung oder des Wechsels der doppelten Haushaltsführung	75
7	Rechtsquellen	76
	Stichwörterverzeichnis	84
	Impressum	90

1 Überblick

1.1 Die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts

1.1.1 Allgemeines

Ein wesentlicher Punkt der Regelungen zum Reisekostenrecht ist die gesetzliche Definition der „ersten Tätigkeitsstätte“, die seit dem 1. Januar 2014 an die Stelle der früheren regelmäßigen Arbeitsstätte getreten ist. Nach der derzeitigen Rechtslage kann ein Arbeitnehmer je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte, ggf. aber auch keine solche erste Tätigkeitsstätte haben (§ 9 Absatz 4 Satz 5 EStG). Dabei erfolgt die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte vorrangig anhand der dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen (z. B. im Arbeitsvertrag) durch den Arbeitgeber. Sind solche ausdrücklichen arbeitsrechtlichen Festlegungen nicht vorhanden oder sind diese nicht eindeutig, werden hilfsweise quantitative Kriterien herangezogen. Weitere Voraussetzung für die Begründung einer ersten Tätigkeitsstätte ist zudem, dass der Arbeitnehmer in einer der in § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG genannten ortsfesten Einrichtungen dauerhaft tätig werden soll.

Die früher bestandene Dreiteilung der steuerfreien Verpflegungspauschalen wurde aufgegeben. Für den An- und Abreisetag bei auswärtiger Übernachtung und für eine Abwesenheit von mehr als 8 Stunden (ohne Übernachtung) betragen die Verpflegungsmehraufwendungen nun einheitlich 12 Euro (ab 2020 voraussichtlich: 14 Euro). Bei einer Abwesenheit von 24 Stunden können Mehraufwendungen für Verpflegung mit der Pauschale von 24 Euro (ab 2020 voraussichtlich: 26 Euro) berücksichtigt werden. Grundsätzlich neu geregelt wurde auch die steuerliche Behandlung von Mahlzeiten, die der Arbeitnehmer anlässlich einer beruflichen Auswärtstätigkeit vom Arbeitgeber oder in dessen Auftrag von einem Dritten unentgeltlich oder verbilligt erhält. Zum einen wird dem hieraus entstehenden geldwerten Vorteil durch eine Kürzungsregelung Rechnung getragen. Zum anderen ergänzt eine Pauschalierungsvorschrift die Möglichkeiten der Steuerübernahme durch den Arbeitgeber, wenn der Arbeitnehmer während einer beruflichen Auswärtstätigkeit auf Veranlassung des Arbeitgebers unentgeltlich verpflegt wird. Im Fall einer solchen Mahlzeitengewährung muss im Lohnkonto des Arbeitnehmers der Großbuchstabe „M“ (für „Mahlzeit“) aufgezeichnet und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung dem Arbeitnehmer bescheinigt werden.

1.1.2 Gesetzliche Definition der „ersten Tätigkeitsstätte“

Erste Tätigkeitsstätte ist gem. § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, welcher der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Die Zuordnung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.

Grundsätzlich kann der Arbeitnehmer je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte haben. Im Ausnahmefall kann ein Arbeitnehmer aber auch keine erste Tätigkeitsstätte begründen, z. B. wenn der Arbeitnehmer an ständig wechselnden auswärtigen Beschäftigungsorten tätig wird (§ 9 Absatz 4 Satz 5 EStG). Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers erfolgt vorrangig anhand der arbeits- oder dienstrechtlichen Festlegungen durch den Arbeitgeber. Sind solche nicht vorhanden oder die getroffenen Festlegungen nicht eindeutig, werden hilfsweise quantitative, also zeitliche Kriterien herangezogen.

Der Arbeitgeber kann jedoch dienst- oder arbeitsrechtlich nicht festlegen, dass der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte hat (keine Negativfestlegung). Nicht entscheidend ist, ob an der vom Arbeitgeber nach § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG festgelegten ersten Tätigkeitsstätte der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers liegt oder liegen soll.

1.1.3 Zweistufige Staffelung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen

Im Rahmen der Reform des steuerlichen Reisekostenrechts wurde seit 1. Januar 2014 eine zweistufige Staffelung der Verpflegungspauschalen (12 Euro/24 Euro) für Auswärtstätigkeiten im Inland eingeführt (vgl. Übersicht 1).

Gewährt der Arbeitgeber höhere als die steuerlich möglichen Verpflegungspauschbeträge (12 Euro/24 Euro) ist es nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 EStG zulässig, die steuerpflichtigen Teile von Verpflegungsmehraufwendungen mit 25 Prozent pauschal zu versteuern. Die Pauschalbesteuerung ist hierbei auf maximal 100 Prozent der steuerfreien Verpflegungspauschalen

(12 Euro/24 Euro), also zusätzlich zu dem jeweiligen kalendertäglichen steuerfreien Verpflegungspauschbetrag, begrenzt. Soweit nach Ablauf der Dreimonatsfrist eine steuerfreie Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht mehr möglich ist, kommt eine Pauschalbesteuerung nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 EStG nicht in Betracht.

Die Berücksichtigung der Pauschalen für die Verpflegungsmehraufwendungen ist auf die ersten drei Monate (sog. Dreimonatsfrist) einer beruflichen Tätigkeit an ein und derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Nach der gesetzlichen Regelung (§ 9 Absatz 4a Satz 7 EStG) führt eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an ein und derselben Tätigkeitsstätte für einen Zeitraum von vier Wochen stets zu einem Neubeginn des Dreimonatszeitraums. Es ist somit unerheblich, aus welchem Grund (z. B. Krankheit, Urlaub, Tätigkeit an einer anderen Tätigkeitsstätte) die Tätigkeit unterbrochen wird. Bei Auslandsreisen gelten für das Kalenderjahr 2019 die vom BMF mit amtlichen Schreiben vom 28. November 2018 (IV C 5 – S 2353/08/10006:009) veröffentlichten Auslandspauschalen.

1.1.4 Gewährung von Mahlzeiten auf Veranlassung des Arbeitgebers

Kann der Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit im Inland eine Verpflegungspauschale steuerlich geltend machen und erhält er vom Arbeitgeber oder in dessen Auftrag von einem Dritten eine Mahlzeit, so ist die an den Arbeitnehmer zu zahlende Verpflegungspauschale in folgender Höhe zu kürzen:

- für ein Frühstück um 4,80 Euro bzw.
- für ein Mittag- und Abendessen um jeweils 9,60 Euro.

Steht also dem Arbeitnehmer für eine berufliche Auswärtstätigkeit (Inland) eine Verpflegungspauschale zu, unterbleibt eine (zusätzliche) Besteuerung einer solchen üblichen Mahlzeit mit dem amtlichen Sachbezugswert; allerdings ist in diesem Fall die maßgebliche Verpflegungspauschale um 20 Prozent für ein Frühstück (4,80 Euro) bzw. um jeweils 40 Prozent für ein Mittag- oder Abendessen (9,60 Euro) zu kürzen. Die Gestellung einer Mahlzeit ist vom Arbeitgeber veranlasst, wenn er Tag und Ort der Mahlzeitengestellung bestimmt. Stehen dem Arbeitnehmer für die berufliche Auswärtstätigkeit bereits dem Grunde nach keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, weil

- der Arbeitnehmer anlässlich der Auswärtstätigkeit nicht mehr als acht Stunden auswärts tätig ist,
- der Arbeitgeber die Abwesenheitszeit nicht überwacht, nicht kennt oder

Übersicht 1: Zweistufige Staffelung der Verpflegungspauschalen

Dauer der Abwesenheit	Pauschbetrag Inland
24 Stunden	24 Euro (ab 2020 voraussichtlich: 26 Euro)
weniger als 24 Stunden, aber mehr als 8 Stunden	12 Euro (ab 2020 voraussichtlich: 14 Euro)
Bei mehrtätige Auswärtstätigkeiten für den An- und Abreisetag (ohne Prüfung einer Mindestabwesenheitszeit)	jeweils 12 Euro (ab 2020 voraussichtlich: 14 Euro)

- die Dreimonatsfrist nach § 9 Absatz 4a Satz 6 EStG abgelaufen ist

und damit ein Werbungskostenabzug beim Arbeitnehmer grundsätzlich ausscheidet, verlangt der Gesetzgeber die Besteuerung der vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt gewährten üblichen Mahlzeit mit dem zutreffenden Sachbezugswert. Für eine vereinfachte Besteuerung dieser Sachverhalte hat der Gesetzgeber mit § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1a EStG eine gesonderte Pauschalierungsvorschrift eingeführt.

Erfolgt die Besteuerung des zutreffenden Sachbezugswerts nicht individuell beim Arbeitnehmer, kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach der o.g. Pauschalierungsvorschrift mit dem festen Pauschsteuersatz von 25 Prozent besteuern. Durch die Pauschalbesteuerung mit 25 Prozent sind die mit dem Sachbezugswert angesetzten Mahlzeiten in der Sozialversicherung beitragsfrei.

1.1.5 Bescheinigungspflicht des Großbuchstabens „M“

In § 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 8 EStG ist geregelt, dass vom Arbeitgeber in der Lohnsteuerbescheinigung des Arbeitnehmers der Großbuchstabe „M“ zu bescheinigen ist, wenn der Arbeitnehmer eine arbeitgebergestellte übliche Mahlzeit, deren Preis 60 Euro nicht übersteigt, erhalten hat. Diese Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflicht gilt unabhängig von der Anzahl der Mahlzeitengestellungen an den Arbeitnehmer im Kalenderjahr. Es ist somit lediglich zu bescheinigen, dass der Mitarbeiter entsprechende arbeitgeberveranlasste Mahlzeiten erhalten hat; die Zahl der gewährten Mahlzeiten ist nicht relevant. Die Bescheinigung des Großbuchstabens „M“ ist auch in den Fällen vorzunehmen, in denen der geldwerte Vorteil in Höhe des amtlichen Sachbezugswerts pauschal oder individuell versteuert worden ist. Die Bescheinigungspflicht umfasst somit auch solche Fälle, bei denen eine Verpflegungspauschale von vornherein nicht gewährt werden kann.

1.1.6 Übernachtungskosten

Der Werbungskostenabzug von Übernachtungskosten bzw. die Erstattung durch den Arbeitgeber wird gesetzlich in § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5a EStG geregelt. Fallen im Rahmen einer beruflichen Auswärtstätigkeit Übernachtungskosten an, kann der Arbeitgeber diese Aufwendungen steuerfrei erstatten, und zwar

- mit den tatsächlich nachgewiesenen Kosten der Übernachtung (z. B. laut Hotelrechnung) oder
- mit einem Pauschbetrag von 20 Euro je Übernachtung im Inland bzw.
- bei Übernachtungen im Ausland mit länderweise unterschiedlichen Pauschbeträgen (Übernachtungsgelder), die vom BMF i. d. R. jährlich neu bekannt gemacht werden.

Erstattet der Arbeitgeber die tatsächlichen Aufwendungen für eine beruflich veranlasste Übernachtung, sind diese grundsätzlich anhand von Einzelnachweisen (z. B. Hotel- oder Pensionsrechnungen) zu belegen. Gewährt der Arbeitgeber den Pauschbetrag für Übernachtungen von 20 Euro je Übernachtung im Inland, muss aufgrund der Entfernung des Reiseortes oder anhand anderer Belege glaubhaft gemacht werden, dass eine Übernachtung stattgefunden hat. Die Übernachtungskosten im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit werden mit den Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung gleichbehandelt.

Nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5a EStG können nach Ablauf von 48 Monaten einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, Unterkunftskosten nur noch bis zu einem monatlichen Betrag von 1.000 Euro steuerfrei erstattet werden. Das gilt auch für Hotelübernachtungen. Bei Übernachtungen im Ausland im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit gelten die Grundsätze zur beruflichen Veranlassung und Notwendigkeit der entstandenen Aufwendungen unverändert weiter. Die Höchstgrenze für Unterkunftskosten von 1.000 Euro im Monat gilt hier nicht. Abgestellt wird hier auf die Größe der Wohnung.

1.1.7 Fahrtkosten

Benutzt der Arbeitnehmer im Rahmen seiner beruflichen Auswärtstätigkeit öffentliche Verkehrsmittel, so kann der Arbeitgeber eine steuerfreie Erstattung in Höhe des entrichteten Fahrpreises vornehmen. Als öffentliche Verkehrsmittel gelten z. B.

- Bahn,
- Bus,
- Straßenbahn,
- Taxi,
- Flugzeug und
- Schiff.

Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber für eine Erstattung der tatsächlich angefallenen Fahrtkosten entsprechende Unterlagen oder Belege vorzulegen. Zu den tatsächlichen Fahrtkosten zählen neben dem reinen Fahrpreis für öffentliche Verkehrsmittel auch eventuell zu zahlende Zuschläge, wie z. B. der ICE-Zuschlag der Deutschen Bahn. Benutzt der Arbeitnehmer ein eigenes Fahrzeug, können

zur Vereinfachung fahrzeugabhängige pauschale Kilometersätze vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Mittels gesetzlicher Festlegung in § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 2 EStG wird geregelt, dass der Arbeitnehmer statt der tatsächlichen Aufwendungen aus Vereinfachungsgründen typisierend je nach Art des benutzten Verkehrsmittels auch einen pauschalen Kilometersatz für jeden gefahrenen Kilometer ansetzen kann. Dadurch kann für die berufliche Nutzung des Privat-Pkw 0,30 Euro je beruflich gefahrenen Kilometer ohne zeitliche Beschränkung steuerfrei erstattet werden. Eine zusätzlich gezahlte Mitnahmeentschädigung i. H. v. z. B. 0,02 Euro bei Mitnahme weiterer Personen ist nicht steuerfrei. Bei Benutzung eines anderen motorbetriebenen Fahrzeugs (Motorrad/Motoroller und Moped/Mofa) können einheitlich 0,20 Euro je beruflich gefahrenen Kilometer vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

1.1.8 Erstattung von Reisenebenkosten

Fallen bei einer beruflich bedingten Auswärtstätigkeit Reisenebenkosten an, können diese dem Arbeitnehmer in der nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten Höhe steuerfrei ersetzt werden. Zu den Reisenebenkosten zählen beispielsweise folgende Aufwendungen:

- Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck,
- Telefonate und Schriftverkehr beruflichen Inhalts mit dem Arbeitgeber oder Geschäftspartnern,

- Reisegepäckversicherungen, soweit sich der Versicherungsschutz auf die berufliche Auswärtstätigkeit beschränkt,
- beruflich veranlasste Kosten für Telefonate, Porto, Telefax etc.,
- Straßenbenutzungsgebühren, Mautgebühren etc.,
- Parkgebühren,
- Garagenmiete,
- Reparaturkosten an Fahrzeugen und Schadenersatzleistungen infolge von Verkehrsunfällen,
- Dienstreiseunfallversicherungen, die nur Unfälle bei Auswärtstätigkeiten abdecken,
- Kreditkartengebühren, wenn die Kreditkarte nachweislich nur zur Abrechnung von Reisekosten bestimmt ist,
- private Telefonate, soweit sie der beruflichen Sphäre zugeordnet werden können (BFH, Urteil vom 5. Juli 2012, VI R 50/10).

Dagegen zählen beispielsweise nicht zu den vom Arbeitgeber lohnsteuerfrei erstattungsfähigen Reisenebenkosten:

- Kosten für die persönliche Lebensführung wie Tageszeitungen, Massagen, Minibar oder Pay-TV,
- Ordnungs-, Verwarnungs- und Bußgelder, die gegen den Arbeitnehmer auf einer Dienstreise verhängt werden,

- Verlust von Geld oder Schmuck,
- Anschaffungskosten für Bekleidung, Koffer oder andere Reiseausrüstungsgegenstände, weil sie nur mittelbar mit einer Auswärtstätigkeit zusammenhängen.

1.1.9 Aufwendungen anlässlich einer doppelten Haushaltsführung

Eine doppelte Haushaltsführung liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, an dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und am Beschäftigungsort in einer Unterkunft oder Wohnung übernachtet und somit einen doppelten Haushalt führt. Die Begründung eines doppelten Haushalts setzt die Beibehaltung einer eingerichteten, den Lebensbedürfnissen entsprechenden Wohnung des Arbeitnehmers am Lebensmittelpunkt voraus, in welcher der Arbeitnehmer die Haushaltsführung wesentlich mitbestimmt. Eine doppelte Haushaltsführung kann nur am Ort der ersten Tätigkeitsstätte begründet werden und nicht am Ort einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit.

Weiterhin setzt die Finanzverwaltung für das Vorliegen eines eigenen Hausstands am Lebensmittelpunkt beim Arbeitnehmer das Innehaben einer Wohnung und eine angemessene finanzielle Beteiligung an den Kosten dieser Wohnung voraus. Die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung des eigenen Hausstands ist vom Arbeitnehmer darzulegen. Eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung mit Bagatellbeträgen ist nicht ausreichend. Betragen die Barleistungen des Arbeitnehmers mehr als 10 Pro-

zent der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten der Haushaltsführung (z. B. Miete, Mietnebenkosten, Kosten für Lebensmittel und andere Dinge des täglichen Bedarfs), ist von einer finanziellen Beteiligung oberhalb der Bagatellgrenze auszugehen.

Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung im Inland werden die dem Arbeitnehmer tatsächlich entstandenen Aufwendungen für die Nutzung der Wohnung oder Unterkunft, höchstens bis zu einem nachgewiesenen Betrag von 1.000 Euro im Monat, anerkannt. Der aktuelle Höchstbetrag von 1.000 Euro im Monat umfasst sämtliche dem Arbeitnehmer entstehenden Aufwendungen für die Zweitwohnung, wie beispielsweise:

- Kaltmiete,
- Betriebskosten,
- Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Wohnung/Unterkunft,
- Zweitwohnungssteuer,
- Rundfunkbeitrag,
- Miet- oder Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze,
- Aufwendungen für Sondernutzung (wie Garten),

die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden.

1.1.10 Reisekosten anlässlich von Betriebs- veranstaltungen

Die Finanzverwaltung nimmt in dem BMF-Schreiben vom 14. Oktober 2015 (IV C 5 – S 2332/15/10001) zu der Frage Stellung, ob Reisekosten in die Gesamtaufwendungen für eine Betriebsveranstaltung und damit in den 110 Euro-Freibetrag je Teilnehmer einzubeziehen sind. Nicht in die Gesamtaufwendungen der Betriebsveranstaltung einzubeziehen sind Reisekosten dann, wenn

- die Betriebsveranstaltung außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers stattfindet,
- die Anreise der Teilnahme an der Veranstaltung dient und
- die Organisation dem Arbeitnehmer obliegt.

Somit sind für entsprechende Reisekosten anlässlich von Betriebsveranstaltungen steuerfreie Erstattungen durch den Arbeitgeber nach den Grundsätzen des § 3 Nummer 13 oder 16 EStG zulässig (vgl. *Beispiele 1 und 2*).

BEISPIEL 1

Sachverhalt:

Der Arbeitgeber Kramer, der an mehreren Standorten ansässig ist, veranstaltet im Sommer 2019 einen Betriebsausflug mit allen Arbeitnehmern. Mitarbeiter, die an einem anderen Standort tätig sind, reisen für den Betriebsausflug zunächst zur Unternehmenszentrale an.

Beurteilung:

Die anfallenden Fahrtkosten – sowie ggf. im Zusammenhang mit der An- und Abreise entstehende Verpflegungspauschalen und Übernachtungskosten – gehören nicht zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung, sondern können als Reisekosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden, soweit die Arbeitnehmer die Anreise selbst organisiert haben.

BEISPIEL 2

Sachverhalt:

Der Arbeitgeber Müller & Söhne veranstaltet für seine 25 Arbeitnehmer einen Betriebsausflug vom Unternehmensstandort in Mannheim nach Stuttgart. Für die Fahrt vom Unternehmen zum Ausflugsziel nach Stuttgart organisiert er eine gemeinsame Busfahrt.

Beurteilung:

Die anfallenden Kosten für die gemeinsame Busfahrt nach Stuttgart zählen zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung und stellen keine steuerfreien Reisekosten dar.

2 Erste Tätigkeitsstätte

2.1 Allgemeines

Zentraler Punkt des steuerlichen Reisekostenrechts ist die Frage, ob eine „erste Tätigkeitsstätte“ vorliegt, und falls ja, wo sie sich befindet. Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, welcher der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist (§ 9 Absatz 4 EStG). Damit kann beispielsweise auch die ortsfeste betriebliche Einrichtung eines Kunden eine erste Tätigkeitsstätte bilden.

Nach derzeitiger Verwaltungsauffassung können auch Leihar-

beitnehmer an der betrieblichen Einrichtung des Entleihers eine erste Tätigkeitsstätte begründen.

Die Zuordnung wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.

Fehlt es an einer solchen dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist die Zuordnung nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an welcher der Arbeitnehmer

- typischerweise arbeitstäglich oder
- je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder

- mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit

tätig werden soll (Prognoseentscheidung) (vgl. *Beispiel 3*).

Liegen die vorgenannten Voraussetzungen für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige erste Tätigkeitsstätte, die der Arbeitgeber bestimmt. Fehlt es an dieser Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, ist die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte. Der Arbeitnehmer kann je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte, ggf. aber auch keine erste, sondern nur auswärtige Tätigkeitsstätten haben (§ 9 Absatz 4 Satz 5 EStG). Es muss sich bei der ersten Tätigkeitsstätte um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des eigenen Arbeitgebers handeln.

Eine Baustelle oder ein Fahrzeug ist keine ortsfeste betriebliche Einrichtung in diesem Sinne.

Praxishinweis:

Die Frage, ob Leiharbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte haben können, hat der BFH am 10.4.2019 im Revisionsverfahren mit dem Aktenzeichen VI R 6/17 entschieden, dass bei einem befristeten Beschäftigungsverhältnis (z. B. Leiharbeitnehmer) eine unbefristete dauerhafte Zuordnung des Arbeitnehmers i. S. d. § 9 Absatz 4 Satz 3 1. Alternative EStG zu einer ersten Tätigkeitsstätte nicht in Betracht kommt. Bei Redaktionsschluss hatte die Finanzverwaltung dieses Urteil weder amtlich veröffentlicht noch dessen Veröffentlichung angekündigt. Deshalb bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten.

BEISPIEL 3

Sachverhalt:

Ein Filialleiter leitet mehrere Filialen seines Arbeitgebers und ist in jeder Arbeitswoche jeweils am Montag und Dienstag in der Filiale in A, am Mittwoch in der Filiale B, am Donnerstag in der Filiale C sowie am Freitag in der Filiale D tätig. Der Arbeitgeber hat arbeitsrechtlich keine erste Tätigkeitsstätte festgelegt.

Beurteilung:

Der Filialleiter hat in der Filiale in A seine erste Tätigkeitsstätte, da er hier an zwei vollen Tagen je Woche tätig ist. Auch verbringt er mindestens ein Drittel seiner Arbeitszeit dort.

Deshalb haben i. d. R. z. B. Bauarbeiter oder Berufskraftfahrer keine erste Tätigkeitsstätte.

Eine Ausnahme gilt allerdings ggf. für Großbaustellen, auf denen Baucontainer längerfristig stehen, sofern diese fest mit dem Erdreich verbunden sind. Befinden sich auf einem Betriebs-/Werksgelände mehrere ortsfeste betriebliche Einrichtungen, so handelt es sich dabei nicht um mehrere, sondern nur um eine Tätigkeitsstätte. Fahrzeuge, Flugzeuge, Schiffe oder Tätigkeitsgebiete ohne ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind keine Tätigkeitsstätten i. S. d. § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG.

Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird.

Das häusliche Arbeitszimmer des Arbeitnehmers ist keine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers oder eines Dritten und ist daher auch keine erste Tätigkeitsstätte. Dies gilt nach Ansicht der Finanzverwaltung auch dann, wenn der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer einen oder mehrere Arbeitsräume anmietet, die der Wohnung des Arbeitnehmers zuzurechnen sind.

Praxishinweis:

Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers erfolgt vorrangig anhand der arbeits- oder dienstrechtlichen Festlegungen durch den Arbeitgeber. Sind solche nicht vorhanden oder sind die getroffenen Festlegungen nicht eindeutig, werden hilfsweise quantitative, also zeitliche Kriterien, herangezogen.

2.2 Dauerhafte Zuordnung durch arbeits-/ dienstrechtliche Festlegung des Arbeitgebers

Damit der Beschäftigungsort zur „ersten Tätigkeitsstätte“ des Arbeitnehmers wird, muss der Arbeitnehmer dieser dauerhaft zugeordnet sein (§ 9 Absatz 4 Satz 1 EStG). Die dauerhafte Zuordnung des Arbeitnehmers wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen oder Weisungen bestimmt (§ 9 Absatz 4 Satz 2 EStG). Das gilt unabhängig davon, ob diese schriftlich oder mündlich erteilt worden sind. Die Zuordnung eines Arbeitnehmers zu einer betrieblichen Einrichtung allein aus tarifrechtlichen, mitbestimmungsrechtlichen oder organisatorischen Gründen (z. B. Personalaktenführung), ohne dass der Arbeitnehmer in dieser Einrichtung – auch nicht in geringem Umfang – tätig werden soll, ist keine Zuordnung i. S. d. § 9 Absatz 4 EStG und wird von der Finanzverwaltung nicht anerkannt. Sofern der Arbeitnehmer in einer vom Arbeitgeber festgelegten Tätigkeitsstätte zumindest in ganz geringem Umfang tätig werden soll, ist die Zuordnung des Arbeitgebers zu dieser Tätigkeitsstätte maßgebend, selbst wenn für die Zuordnung letztlich tarifrechtliche, mitbestimmungsrechtliche oder organisatorische Gründe ausschlaggebend sind. Auf die Qualität des Tätigwerdens kommt es dabei nicht an. Vielmehr können, wie z. B. bei Festlegung einer Dienststelle/ Dienststätte auch Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung ausreichend sein, um an diesem Ort die erste Tätigkeitsstätte zu begründen. Klargestellt hat die Finanzverwaltung allerdings,

Anhängige Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof

Zur Frage der ersten Tätigkeitsstätte sind zahlreiche Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig; nachfolgend eine Aufzählung nach Personenkreisen:

Personenkreis	Aktenzeichen
Fliegendes Personal	VI R 42/17
Gerichtsvollzieher	VI R 35/18
Mitarbeiter eines Ordnungsamtes	VI R 9/19
Werks-Lokführer	VI R 36/18
Entsendung ins Ausland	VI R 21/18, VI R 22/18, VI R 23/18

dass die Abgabe von Krank- oder Urlaubsmeldungen durch Dritte (z.B. per Post) für eine Zuordnung nicht ausreicht, da ein Tätigwerden auch ein persönliches Erscheinen des Arbeitnehmers voraussetzt.

Soll der Arbeitnehmer an mehreren Tätigkeitsstätten tätig werden und ist er einer bestimmten Tätigkeitsstätte arbeits- oder dienstrechtlich dauerhaft zugeordnet, ist es nach Ansicht der Finanzverwaltung unerheblich, in welchem Umfang er seine berufliche Tätigkeit an dieser oder an den anderen Tätigkeitsstätten ausüben soll. Auch auf die Regelmäßigkeit des Aufsuchens dieser Tätigkeitsstätten kommt es dann nicht an. Durch die ausdrückliche arbeitsrechtliche Zuordnung bestimmt somit der Arbeitgeber aufgrund seines Weisungsrechts, wo der Arbeitnehmer tätig wird und er als Folge daraus seine erste Tätigkeitsstätte begründet. Dieser arbeitsrechtlichen Zuordnung zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers schließt sich das Lohnsteuerrecht entsprechend an (vgl. *Beispiel 4*).

2.3 Qualitativer Schwerpunkt der Tätigkeit

Es ist nicht entscheidend, ob an der vom Arbeitgeber nach § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG festgelegten Tätigkeitsstätte der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers liegt (vgl. *Beispiel 5*).

2.4 Zuordnungsentscheidung

Da die arbeits- oder dienstrechtliche Zuordnungsentscheidung eindeutig und nachweisbar sein muss, ist sie vom Arbeitgeber zu dokumentieren. In Betracht kommen hierfür z.B. Regelungen zur ersten Tätigkeitsstätte

- im Arbeitsvertrag des Arbeitnehmers,
- im anzuwendenden Tarifvertrag oder in Protokollnotizen,
- in dienstrechtlichen Verfügungen,

- in Reisekostenabrechnungen,
- in Dokumentationen über den Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Nutzung eines Dienstwagens für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder
- in vom Arbeitgeber als Nachweis seiner Zuordnungsentscheidung vorgelegten Organigrammen.

Allerdings weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass ein Organigramm nicht als indizieller Nachweis zur Bestimmung einer ersten Tätigkeitsstätte he-

BEISPIEL 4

Sachverhalt:

Der IT-Betreuer Jens Hartmann ist für seinen Arbeitgeber mit Sitz in Hamburg für sechs Niederlassungen in ganz Norddeutschland zuständig, an denen er je nach Bedarf und zeitlich im ständig wechselnden Umfang tätig ist. Bei keiner Niederlassung erfüllt Jens Hartmann die quantitativen Voraussetzungen für die erste Tätigkeitsstätte. Die Firmenzentrale in Hamburg sucht er lediglich einmal je Monat auf. Sein Arbeitgeber hat die Firmenzentrale in Hamburg als erste Tätigkeitsstätte festgelegt.

Beurteilung:

Aufgrund der ausdrücklichen Zuordnung des Arbeitgebers hat Jens Hartmann an der Firmenzentrale in Hamburg seine erste Tätigkeitsstätte. Hätte der Arbeitgeber keine arbeitsrechtliche Festlegung vorgenommen, hätte Jens Hartmann keine erste Tätigkeitsstätte.

BEISPIEL 5

Sachverhalt:

Die Vertriebsmitarbeiterin Silke Böhm ist für die Region Süddeutschland zuständig und soll einmal wöchentlich an den Firmensitz nach München fahren, dem sie arbeitsrechtlich zugeordnet ist. Dort soll sie die anfallenden Bürotätigkeiten erledigen und an Dienstbesprechungen teilnehmen.

Beurteilung:

Aufgrund der arbeitsrechtlichen Zuordnung ist der Firmensitz in München die erste Tätigkeitsstätte von Silke Böhm. Durch die ausdrückliche Zuordnung ist unerheblich, dass sie überwiegend in der Region Süddeutschland und nicht an der arbeitsrechtlich festgelegten ersten Tätigkeitsstätte am Firmensitz in München tätig werden soll.

rangezogen werden kann, wenn der Arbeitgeber tatsächlich keine Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer Tätigkeitsstätte getroffen hat und kein anderer Nachweis über die Zuordnung erbracht wird. In diesen Fällen ist anhand der quantitativen Kriterien zu prüfen, ob der Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte hat. Indiz für eine arbeits- oder dienstrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers kann auch sein, dass keine Reisekosten gezahlt werden bzw. die Besteuerung eines geldwerten Vorteils bei Dienstwagengestellung erfolgt.

Nach § 9 Absatz 4 Satz 1–3 EStG bedarf es einer ausdrücklichen Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte. D. h., die Zuordnung muss durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt werden. Der Arbeitgeber kann dienst- oder arbeitsrechtlich daher nicht festlegen, dass der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte hat (Negativfestlegung).

Der Arbeitgeber kann allerdings (ggf. auch ausdrücklich) darauf verzichten, eine erste Tätigkeitsstätte dienst- oder arbeitsrechtlich festzulegen, oder ausdrücklich erklären, dass organisatorische Zuordnungen keine erste Tätigkeitsstätte begründen sollen. In diesen Fällen erfolgt die Prüfung, ob eine erste Tätigkeitsstätte gegeben ist, anhand der quantitativen Zuordnungskriterien nach § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG.

2.5 Dauerhafte Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte

Damit eine Tätigkeitsstätte erste Tätigkeitsstätte wird, muss der Arbeitnehmer dieser dauerhaft zugeordnet sein. Im Gesetz werden in § 9 Absatz 4 Satz 3 EStG die typischen Fälle einer solchen Dauerhaftigkeit aufgezählt. Dazu gehören insbesondere

- die unbefristete Zuordnung,
- die Zuordnung für die Dauer des gesamten Arbeitsverhältnisses oder
- die Zuordnung über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus.

Eine Zuordnung „bis auf Weiteres“ wird von der Finanzverwaltung als eine Zuordnung ohne Befristung und damit als dauerhaft angesehen. Für die Beurteilung, ob eine dauerhafte Zuordnung vorliegt, ist die auf die Zukunft gerichtete prognostische Betrachtung (sog. Ex-ante-Betrachtung) maßgebend (vgl. *Beispiel 6*).

BEISPIEL 6

Sachverhalt:

Der Arbeitnehmer Michael Neumann ist unbefristet in Mannheim beschäftigt. Für einen Zeitraum von 36 Monaten wird festgelegt, dass er überwiegend in einer Niederlassung in Frankfurt arbeiten soll. In Mannheim soll er in dieser Zeit nur an Teambesprechungen, die ein bis zwei Mal pro Monat stattfinden, teilnehmen.

Beurteilung:

Erste Tätigkeitsstätte von Michael Neumann ist weiterhin Mannheim, da seine Zuordnung nach Frankfurt nicht dauerhaft erfolgt, sondern lediglich einen Zeitraum von drei Jahren (36 Monate) umfasst.

Eine Änderung einer dauerhaften Zuordnung durch den Arbeitgeber ist mit Wirkung für die Zukunft zu berücksichtigen. Eine Änderung der Zuordnung kann auch vorliegen, wenn sich das Berufsbild des Arbeitnehmers aufgrund der Vorgaben des Arbeitgebers dauerhaft ändert, so z. B., wenn ein Außendienstmitarbeiter auf Dauer in den Innendienst wechselt. Weichen die tatsächlichen Verhältnisse durch unvorhersehbare Ereignisse, wie etwa Krankheit, Insolvenz des Kunden o. Ä. von der ursprünglichen Festlegung (Prognose) der dauerhaften Zuordnung ab, bleibt die zuvor getroffene Prognoseentscheidung für die Vergangenheit bzgl. des Vorliegens der ersten Tätigkeitsstätte maßgebend.

Wird eine auf weniger als 48 Monate geplante Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers verlängert, kommt es darauf an, ob dieser vom Zeitpunkt der Verlängerungsentscheidung an noch mehr als 48 Monate an der Tätigkeitsstätte eingesetzt werden soll (vgl. *Beispiel 7*).

Eine dauerhafte Zuordnung ist auch dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer für die gesamte Dauer des Beschäftigungsverhältnisses an einer Tätigkeitsstätte zum Einsatz kommen soll, auch wenn der Einsatz nicht länger als 48 Monate dauern soll (vgl. *Beispiel 8*).

BEISPIEL 7

Sachverhalt:

Der unbefristet beschäftigte Arbeitnehmer David Brandner mit Wohnsitz in Frankfurt wird für eine Projektdauer von voraussichtlich 18 Monaten einer betrieblichen Einrichtung in München zugeordnet. Nach 18 Monaten wird die Zuordnung um 34 Monate verlängert.

Beurteilung:

Obwohl David Brandner insgesamt 52 Monate in München tätig wird, hat er dort keine erste Tätigkeitsstätte. Die vom Gesetz vorgegebene Prognose-Betrachtung bedeutet, dass er weder im Zeitpunkt der erstmaligen Zuordnung noch im Zeitpunkt der Verlängerungsentscheidung für mehr als 48 Monate in München eingesetzt werden sollte.

Abwandlung:

Die Zuordnung von David Brandner wird bereits nach drei Monaten auf insgesamt 52 Monate verlängert.

Ab dem Zeitpunkt der Verlängerungsentscheidung hat er seine erste Tätigkeitsstätte in München, da er ab diesem Zeitpunkt noch 49 Monate und somit dauerhaft in München tätig werden soll. Das gilt auch, wenn David Brandner für diese Tätigkeit neu eingestellt und eine Probezeit vereinbart wurde oder das Projekt planwidrig bereits nach zwölf Monaten beendet wird.

Die steuerliche Beurteilung der ersten drei Monate als beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit bleibt von der Verlängerungsentscheidung unberührt.

BEISPIEL 8

Sachverhalt:

Die Arbeitnehmerin Lara Wichmann ist von einer Zeitarbeitsfirma ausschließlich für die Überlassung an eine Projektentwicklungsfirma eingestellt worden. Das Arbeitsverhältnis zwischen Lara Wichmann mit der Zeitarbeitsfirma endet vertragsgemäß nach Abschluss des Projekts nach voraussichtlich zwei Jahren bei der Projektentwicklungsfirma.

Beurteilung:

Lara Wichmann hat ab dem ersten Tag der Tätigkeit bei der Projektentwicklungsfirma ihre erste Tätigkeitsstätte, da sie ihre Tätigkeit für die gesamte Dauer ihres Dienstverhältnisses ausschließlich dort ausüben soll. Die Betriebsstätte der Projektentwicklungsfirma stellt die erste Tätigkeitsstätte von Lara Wichmann dar. Die Zeitarbeitsfirma kann ihr keine steuerfreien Reisekosten erstatten, da sie keine berufliche Auswärtstätigkeit ausübt, sondern an ihrer ersten Tätigkeitsstätte tätig wird.

2.6 Grenzüber-schreitende Entsendungen zu verbundenen Unternehmen

Bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen begründet ein Arbeitnehmer beim aufnehmenden Unternehmen dort eine erste Tätigkeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen eines eigenständigen Arbeitsvertrags entsandt wird, auch wenn der Einsatz nicht über einen Zeitraum von 48 Monaten hinausreicht (vgl. *Beispiel 9*).

Praxishinweis:

Der BFH wird prüfen, ob ein eigenständiger Arbeitsvertrag automatisch die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte zur Folge haben kann. Der Ausgang der Revisionsverfahren VI R 21/18, VI R 22/18 und VI R 23/18 bleibt abzuwarten.

Wird dagegen ein Arbeitnehmer bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen ohne Abschluss eines eigenständigen Arbeitsvertrags mit dem aufnehmenden Unternehmen in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung dieses Unternehmens tätig, liegt beim aufnehmenden Unternehmen eine erste Tätigkeitsstätte nur dann vor, wenn

- der Arbeitnehmer vom entsendenden Unternehmen einer ortsfesten Einrichtung des aufnehmenden Unternehmens unbefristet zugeordnet ist und
- die Zuordnung die Dauer des gesamten – befristeten oder unbefristeten – Dienstverhältnisses umfasst oder die Zuordnung über einen Zeitraum von 48 Monaten hinausreicht (vgl. *Beispiel 10*).

Fehlt es bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen an einer dauerhaften Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer betrieblichen Einrichtung des aufnehmenden Unternehmens durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung oder ist die getroffene Festlegung nicht eindeutig, gelten die quantitativen Zuordnungskriterien des § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG.

BEISPIEL 9

Sachverhalt:

Die Arbeitnehmerin Nancy Smith ist von der ausländischen Muttergesellschaft für zwei Jahre an eine inländische Tochtergesellschaft entsandt worden. Die aufnehmende Tochtergesellschaft hat mit ihr einen eigenständigen Arbeitsvertrag über zwei Jahre abgeschlossen, in dem Nancy Smith der inländischen Tochtergesellschaft zugeordnet wird.

Beurteilung:

Nancy Smith begründet bei der inländischen Tochtergesellschaft ihre erste Tätigkeitsstätte, da sie für die gesamte Dauer ihres Dienstverhältnisses dort tätig werden soll.

BEISPIEL 10

Sachverhalt:

Der Arbeitnehmer Alexander Neumann ist von der ausländischen Muttergesellschaft im Rahmen eines unbefristeten Arbeitsvertrags für zwei Jahre an die inländische Tochtergesellschaft entsandt und für diesen Zeitraum der inländischen Hauptniederlassung der Tochtergesellschaft zugeordnet worden. Alexander Neumann hat mit der aufnehmenden Tochtergesellschaft keinen eigenständigen Arbeitsvertrag abgeschlossen.

Beurteilung:

Alexander Neumann hat bei der Tochtergesellschaft keine erste Tätigkeitsstätte, da er der inländischen Hauptniederlassung der Tochtergesellschaft nicht dauerhaft i. S. v. § 9 Absatz 4 Satz 1 in Verbindung mit Satz 3 EStG zugeordnet worden ist. Er übt für die Dauer seiner zweijährigen Tätigkeit bei der Tochtergesellschaft eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit aus.

2.7 Prüfung der dauerhaften Zuordnung anhand der 48-Monatsfrist

Für die Frage, ob der Arbeitnehmer dauerhaft einer bestimmten Tätigkeitsstätte zugeordnet ist, kommt es maßgeblich auf den jeweiligen Beginn der durch den Arbeitnehmer auszuübenden Tätigkeit an (vgl. *Beispiel 11*).

2.8 Quantitative Zuordnungskriterien

Nach dem Wortlaut des Gesetzes hat zunächst die arbeitsrechtliche Zuordnung des Arbeitgebers zu einer ersten Tätigkeitsstätte Vorrang vor quantitativen Zuordnungskriterien. Nur wenn es an einer dauerhaften Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer betrieblichen Einrichtung durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung nach den vorstehenden Kriterien fehlt oder die getroffene Festlegung nicht eindeutig ist, muss eine Zuordnung anhand quantitativer, also zeitlicher Zuordnungskriterien, vorgenommen werden.

In diesem Fall ist nach § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG von einer ersten Tätigkeitsstätte an der betrieblichen Einrichtung auszugehen, an der der Arbeitnehmer

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

dauerhaft tätig werden soll (vgl. *Beispiel 12*).

Auch die zeitlichen (= quantitativen) Merkmale sind anhand einer in die Zukunft gerichteten Prognose zu beurteilen. Weichen die tatsächlichen Verhältnisse durch unvorhersehbare Ereignisse (wie z. B. Krankheit) hiervon ab, bleibt es bei der zuvor getroffenen Prognoseentscheidung bzgl. der ersten Tätigkeitsstätte. Die Prognoseentscheidung ist zu Beginn des Dienstverhältnisses zu treffen. Die auf Grundlage dieser Prognose getroffene Beurteilung bleibt solange bestehen, bis die Verhältnisse sich maßgeblich ändern.

Davon ist z. B. auszugehen, wenn sich das Berufsbild des Arbeitnehmers (Außendienstmitarbeiter wechselt in den Innendienst) oder die quantitativen Zuordnungskriterien (Arbeitnehmer soll z. B. statt zwei nun drei Filialen betreuen) dauerhaft ändern oder der Arbeitgeber erstmalig eine arbeits-/dienstrechtliche Zuordnungsentscheidung trifft.

Die Finanzverwaltung stellt hierzu klar, dass ein Arbeitnehmer an der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers seine eigentliche berufliche Tätigkeit ausüben muss, damit dort seine erste

BEISPIEL 11

Sachverhalt:

Der Arbeitnehmer Simon Baader hat seine Tätigkeit am 1. Juli 2019 an der Tätigkeitsstätte ausschließlich bei dem Kunden Köhler AG seines Arbeitgebers aufgenommen. Er soll dort dauerhaft bis zum 1. März 2023 tätig werden.

Beurteilung:

Die 48-Monatsfrist beginnt am 1. Juli 2019. Bis zum voraussichtlichen Ende der Tätigkeit am 1. März 2023 beträgt der (prognostizierte) Tätigkeitszeitraum weniger als 48 Monate, damit begründet Simon Baader keine erste Tätigkeitsstätte beim Kunden Köhler AG.

Abwandlung:

Simon Baader hat seine Tätigkeit am 1. Juli 2019 an der Tätigkeitsstätte des Kunden Köhler AG seines Arbeitgebers aufgenommen und soll dort laut arbeitsrechtlicher Vereinbarung bis zum 31. Dezember 2023 tätig sein.

Beurteilung:

Die 48-Monatsfrist beginnt am 1. Juli 2019. Da der Tätigkeitszeitraum bis zum voraussichtlichen Ende der Tätigkeit am 31. Dezember 2023 mehr als 48 Monate beträgt, begründet Simon Baader bereits ab 1. Januar 2019 bei dem Kunden Köhler AG seine erste Tätigkeitsstätte.

————— Ende der Leseprobe —————

Um das komplette Heft zu erhalten,
wenden Sie sich bitte an Ihre BKK
oder nutzen Sie den folgenden Bestellschein
oder bestellen Sie per Internet unter
<http://www.mbo-verlag.com/produkte/bkk-extra-themenhefte/>.



Impressum:

BKK Extra wird von der MBO Verlag GmbH in Zusammenarbeit mit dem BKK Dachverband herausgegeben.

BKK ® und das BKK Logo sind registrierte Schutzmarken des BKK Dachverbandes.

© MBO Verlag GmbH
Achtermannstr. 19
48143 Münster

www.mbo-verlag.com
Telefon: 0251/84 93 82-10
Fax: 0251/84 93 82-29
E-Mail: service@mbo-verlag.com

Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung, auch in elektronischer Form, nur mit schriftlicher Zustimmung des Verlags.

Verantwortlicher Redakteur:
Dr. Joachim Hetscher, Münster,
jhetscher@mbo-verlag.com

MBO Verlag GmbH
 Achtermannstr. 19
 48143 Münster

Absender

 Firma/Name

 Straße

 PLZ/Ort

 Ansprechpartner(-in)

 Tel.-Nr.

 E-Mail

 Datum, Unterschrift

Alle Preise verstehen sich zzgl. MwSt. und Versandkosten
 Stand der Preisinformationen: 1. August 2019

Wir bestellen:

Exemplare	BKKExtra	Rechtsstand	Einzelpreis
	1 Entgeltfortzahlung und Ausgleichsverfahren	01.05.2018	27,00 EUR
	2 Einmalzahlungen/Sonderzuwendungen – vergriffen!		
	3 Beschäftigung und Krankenkassenwahl	gepl. Neuaufl. 10/2019	Preis auf Anfrage
	4 Meldeverfahren zur Sozialversicherung	01.07.2017	27,00 EUR
	5 Studenten, Praktikanten und Schüler	01.03.2019	17,00 EUR
	6 Mutterschutz, Elterngeld, Elternzeit	01.01.2018	27,00 EUR
	7 Kurzarbeitergeld	01.01.2015	27,00 EUR
	8 Geringfügige Beschäftigungen	01.01.2019	27,00 EUR
	9 Reisekosten/Fahrtkosten	01.07.2019	17,00 EUR
	10 Entsendung	01.11.2016	27,00 EUR
	11 Beitragszuschüsse für Beschäftigte	01.11.2018	17,00 EUR
	12 Arbeitsentgelt/Arbeitslohn von A-Z	01.01.2019	17,00 EUR
	13 Betriebsprüfung	01.09.2016	43,00 EUR
	14 Beiträge für versicherungspflichtig Beschäftigte	01.11.2018	27,00 EUR
	15 Rentnerbeschäftigung	01.03.2017	27,00 EUR
	16 Betriebliche Altersversorgung	01.01.2018	27,00 EUR
	17 Flexible Arbeitszeitregelungen	01.01.2013	27,00 EUR
	18 Altersteilzeitarbeit	01.11.2015	27,00 EUR
	19 Melde- und Beitragsverfahren der Zahlstellen	01.01.2016	17,00 EUR
	20 Auszubildende einstellen und betreuen	01.05.2017	27,00 EUR
	21 Datenaustausch Entgeltersatzleistungen	01.01.2018	27,00 EUR
	22 Teilzeit- und Midijobs – NEU! –	01.06.2019	17,00 EUR
	Leitfaden zum Versicherungs- und Beitragsrecht 2019	01.01.2019	27,00 EUR