

BKK *Extra* 9



**Reisekosten/Fahrtkosten
im Arbeitsverhältnis**



Reisekostenrecht in Bewegung

Das steuerliche Reisekostenrecht wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2014 in wesentlichen Bereichen geändert. Ein wichtiger Punkt der Neuregelungen stellt die gesetzliche Neudefinition des zentralen Begriffs der „ersten Tätigkeitsstätte“ dar, der an die Stelle der bisherigen 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 und die hierzu bis Juni 2016 veröffentlichte Verwaltungsauffassung sind in der vorliegenden Extra-Ausgabe berücksichtigt und werden anhand zahlreicher Praxisbeispiele verdeutlicht.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre BKK

Auf ein Wort	3	2.4	Zuordnungsentscheidung	15	3.2.5	Individueller Kilometersatz des Arbeitnehmer-Fahrzeugs	28
1 Überblick	6	2.5	Dauerhafte Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte	15	3.2.6	Zurverfügungstellung eines Firmenwagens	29
1.1 Die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts 2014	6	2.6	Grenzüberschreitende Entsendungen zu verbundenen Unternehmen	17	3.2.7	Fahrtkostenzuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	29
1.1.1 Allgemeines	6	2.7	Prüfung der dauerhaften Zuordnung anhand der 48-Monatsfrist	18	3.2.8	Fahrten des Arbeitnehmers zu einem zentralen Sammelpunkt	31
1.1.2 Gesetzliche Definition der „regelmäßigen Arbeitsstätte“	7	2.8	Quantitative Zuordnungskriterien	18	3.2.9	Fahrten zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet	32
1.1.3 Zweistufige Staffelung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen	7	2.9	Arbeitnehmer mit mehreren Tätigkeitsstätten	20	3.3	Ersatz von Verpflegungsmehraufwendungen	32
1.1.4 Gewährung von Mahlzeiten auf Veranlassung des Arbeitgebers	8	2.10	Häusliches Arbeitszimmer ist keine erste Tätigkeitsstätte	21	3.3.1	Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand	32
1.1.5 Bescheinigungspflicht des Großbuchstabens „M“	9	2.11	Erste Tätigkeitsstätte bei Vollzeitstudium oder vollzeitigen Bildungsmaßnahmen	22	3.3.2	Mehrtägige Auswärtstätigkeiten im Inland	34
1.1.6 Übernachtungskosten	9	3 Reisekosten-erstattung durch den Arbeitgeber	24	3.3.3	Dreimonatsfrist bei Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen	35	
1.1.7 Fahrtkosten	9	3.1	Allgemeines	24	3.3.4	Unterbrechungsregelung zur Dreimonatsfrist	36
1.1.8 Erstattung von Reisenebenkosten	10	3.2	Erstattung von Fahrtkosten	25	3.3.5	Drei-Tageregelung zur Dreimonatsfrist	37
1.1.9 Aufwendungen anlässlich einer doppelten Haushaltsführung	10	3.2.1	Allgemeines	25	3.3.6	Pauschalbesteuerung steuerpflichtiger Verpflegungsmehraufwendungen	37
1.1.10 Reisekosten anlässlich von Betriebsveranstaltungen	11	3.2.2	Fahrtkosten bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel	25			
2 Erste Tätigkeitsstätte	12	3.2.3	Fahrten mit einem Arbeitnehmer-Fahrzeug	27			
2.1 Allgemeines	12	3.2.4	Erstattung der anteiligen Kraftfahrzeugkosten	27			
2.2 Dauerhafte Zuordnung durch arbeits-/dienstrechtliche Festlegung des Arbeitgebers	13						
2.3 Qualitativer Schwerpunkt der Tätigkeit	14						

3.3.7	Mahlzeiten- gewährung durch den Arbeitgeber	38	4.2	Ersatz von Ver- pflegungsmehr- aufwendungen	53	6.7	Verpflegungs- mehraufwen- dungen	66
3.3.8	Mahlzeitenge- währung: Arbeit- nehmer hat keinen Anspruch auf Verpflegungs- mehraufwand	42	4.3	Übernachtungs- kosten bei Auslandsreisen	56	6.8	Unterkunfts- kosten für den Zweithaushalt	68
3.3.9	Mahlzeitenge- währung anlässlich einer doppelten Haushaltsführung	44	4.4	Ersatz von Fahrtkosten	58	6.8.1	Allgemeines	68
3.3.10	Bescheinigungs- pflicht für Mahl- zeiten („M“) auf der Lohnsteuer- bescheinigung	44	4.5	Dienstlich erworbene Bonusmeilen im Rahmen von Vielflieger- programmen	58	6.8.2	Rechtslage seit 1. Januar 2014: Beschränkung der tatsächlichen Unterkunfts-kosten auf 1.000 EUR pro Monat	68
3.4	Übernachtungs- kosten als Reisekosten	45	5	Vorsteuer- abzug bei Reisekosten	59	6.9	Umgzugskosten für die Begründung, Beendigung oder des Wechsels der doppelten Haushaltsführung	69
3.4.1	Allgemeines	45	5.1	Allgemeines	59	7	Anhang	71
3.4.2	Gesetzliche Regelung von Übernachtungs- kosten seit 2014	46	5.2	Übernachtungs- kosten	59	7.1	Steuerliche Behandlung von Reisekosten und Reisekostenver- gütungen bei betrieblich und beruflich ver- anlassten Aus- landsreisen ab 1. Januar 2016 vom 19. De- zember 2014 (IV C 5 – S 2353/ 08/10006: 006)	71
3.4.3	Übernachtungen mit Mahlzeiten- gewährung durch den Arbeitgeber	47	5.3	Verpflegungs- kosten des Arbeitnehmers	60	7.2	Ergänztes BMF- Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekosten- rechts ab 1. Januar 2014 vom 24. Oktober 2014 (IV C 5 – S 2353/14/10002)	86
3.5	Erstattung von Reisenebenkosten	48	5.4	Fahrtkosten	60	8	Rechtsquellen	128
3.6	Gemischt ver- anlasste Reisen	49	6	Doppelte Haus- haltsführung – Leistungen	62	Stichwörterverzeichnis	137	
3.6.1	Aufteilung gemischt veranlasster Reise- kosten grund- sätzlich zulässig	49	6.1	Vorliegen einer doppelten Haus- haltsführung	62	Impressum	146	
3.6.2	Zeitanteile als möglicher Auf- teilungsmaßstab	49	6.2	Berufliche Veran- lassung für die Begründung einer doppelten Haushaltsführung	63			
3.6.3	Möglichkeiten der Besteuerung des Privatanteils	51	6.3	Voraussetzungen an den eigenen Hausstand	64			
4	Auslands- reisekosten	53	6.4	Wegverlegung des Hauptwohn- ortes aus privatem Grund	64			
4.1	Allgemeines	53	6.5	Erstattung der notwendigen Aufwendungen durch den Arbeitgeber	65			
			6.6	Fahrtkosten	66			

1 Überblick

1.1 Die Reform des steuerlichen Reisekostenrechts 2014

1.1.1 Allgemeines

Das Einkommensteuergesetz enthielt bis zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts im Jahr 2014 kein gesetzliches Gesamtkonzept zur steuerlichen Berücksichtigung von Reisekosten. Deshalb musste sich auch der Bundesfinanzhof (BFH) immer wieder mit konkreten Auslegungs- und Anwendungsfragen zum Reisekostenrecht und zu Leistungen anlässlich einer beruflich doppelten Haushaltsführung beschäftigen. Für Unternehmen, die sich täglich mit dem steuerlichen Reisekostenrecht auseinandersetzen müssen, bestanden in der Vergangenheit keine eindeutigen Rahmenbedingungen für die Erstattung von Reisekosten. Aus diesem Grund hat die Bundesregierung das Bundesministerium der Finanzen bereits im Jahr 2011 damit beauftragt, für den Bereich des steuerlichen Reisekostenrechts mögliche Vereinfachungsansätze zu identifizieren und Vorschläge für gesetzliche Änderungen zu unterbreiten. Dies geschah durch das „Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts“ (BGBl. I Seite 285, BStBl Seite 188). Das mit Wirkung zum 1. Januar 2014 in Kraft getretene Gesetz zielt in erster Linie auf eine praxisfreundlichere Hand-

habung der steuerlichen Regelungen für Unternehmen und Arbeitnehmer ab.

Ein wesentlicher Punkt der Neuregelungen seit 1. Januar 2014 ist die gesetzliche Definition der „ersten Tätigkeitsstätte“, die an die Stelle der bisherigen regelmäßigen Arbeitsstätte getreten ist. Nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) seine Rechtsprechung zur regelmäßigen Arbeitsstätte geändert hatte, wurde von den Unternehmen eine eindeutige gesetzliche Definition gefordert. Nach der seit 1. Januar 2014 geltenden Rechtslage kann ein Arbeitnehmer je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte, gegebenenfalls 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 (zum Beispiel 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.

Im Mittelpunkt der Neuregelungen seit 1. Januar 2014 stehen Vereinfachungen bei der Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen. Die früher bestandene Dreiteilung der steu-

erfreien 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 EUR. Bei einer Abwesenheit von 24 Stunden können Mehraufwendungen für Verpflegung mit der Pauschale von 24 EUR 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 Mahlzeitgewährung muss im Lohnkonto des Arbeitnehmers der Großbuchstabe „M“ (für „Mahlzeit“) aufgezeichnet und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung dem Arbeitnehmer bescheinigt werden.

Zudem wurde für die Erstattung von Aufwendungen im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung mit Wirkung seit 2014 eine vereinfachte Erstattung der Unter-

kunftskosten für den beruflich bedingten Zweithaushalt eingeführt.

1.1.2 Gesetzliche Definition der „regelmäßigen Arbeitsstätte“

Der bis 31. Dezember 2013 lediglich in den Lohnsteuer-Richtlinien näher bestimmte Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ wurde mit Wirkung seit 1. Januar 2014 erstmals im Einkommensteuergesetz in § 9 Absatz 4 EStG gesetzlich definiert und mit dem Begriff „erste Tätigkeitsstätte“ bezeichnet.

Erste Tätigkeitsstätte ist danach die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der 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 seit 2014 höchstens eine erste Tätigkeitsstätte haben. Im Ausnahmefall kann ein Arbeitnehmer aber auch keine erste Tätigkeitsstätte begründen, zum Beispiel wenn der Arbeitnehmer an ständig wechselnden auswärtigen Beschäftigungsorten tätig wird (§ 9 Absatz 4 Satz 5 EStG). Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers erfolgt seit 2014 vorrangig an-

hand 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.

HINWEIS:

Durch die gesetzliche Definition, die vorrangig an die arbeits- oder dienstrechtlichen Festlegungen anknüpft, wird die Anwendung und Nachweisführung für Arbeitgeber erleichtert. Zudem wird das Auseinanderfallen der arbeitsrechtlichen von der steuerrechtlichen Einordnung deutlich verringert. Dadurch, dass im Fall des Fehlens einer arbeits-/dienstrechtlichen Festlegung auf einfache quantitative Merkmale oder im Zweifel auf die örtliche Nähe zur Wohnung des Arbeitnehmers abgestellt wird, erhalten alle Beteiligten Rechts- und Planungssicherheit.

Der Arbeitgeber kann jedoch dienst- oder arbeitsrechtlich nicht festlegen, dass der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte hat (keine Negativfestlegung). Nicht mehr entscheidend ist seit 2014, 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. Die bisherige BFH-Rechtsprechung, die darauf abstellte, ob der zu beurteilenden Tätigkeitsstätte eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber weiteren Tätigkeitsorten beizumessen war, welche Tätigkeit an den verschiedenen Arbeitsstätten im Einzelnen ausgeübt wurde und welches konkrete Gewicht dieser Tätigkeit zukam, ist seit dem Jahr 2014 gegenstandslos.

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 EUR/ 24 EUR) für Auswärtstätigkeiten im Inland eingeführt (vgl. Übersicht 1).

ÜBERSICHT 1: ZWEISTUFIGE STAFFELUNG DER VERPFLEGUNGSPAUSCHALEN

Dauer der Abwesenheit	Pauschbetrag Inland
24 Stunden	24 EUR
weniger als 24 Stunden, aber mehr als 8 Stunden	12 EUR
Bei mehrtätigen Auswärtstätigkeiten für den An- und Abreisetag (ohne Prüfung einer Mindestabwesenheitszeit)	jeweils 12 EUR

Gewährt der Arbeitgeber höhere als die steuerlich möglichen Verpflegungspauschalbeträge (12 EUR/24 EUR) ist es nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 EStG weiterhin zulässig, die steuerpflichtigen Teile von Verpflegungsmehraufwendungen mit 25 Prozent pauschal zu versteuern. Die Pauschalbesteuerung ist hierbei auf maximal 100 Prozent der steuerfreien Verpflegungspauschalen (12 EUR/24 EUR), also auf das Doppelte der jeweiligen kalendertäglichen Verpflegungspauschalbeträge, 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 – wie bisher – auf die ersten drei Monate (sogenannte Dreimonatsfrist) einer beruflichen Tätigkeit an ein und derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Nach der neuen gesetzlichen Regelung (§ 9 Absatz 4a Satz 7 EStG) führt künftig eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an ein und derselben Tätigkeitsstätte für einen Zeitraum von vier Wochen stets zu einem Neubeginn des Dreimonats-Zeitraums. Seit 2014 ist es somit unerheblich, aus welchem Grund (zum Beispiel Krankheit, Urlaub, Tätigkeit an einer anderen Tätigkeitsstätte) die Tätigkeit unterbrochen wird. Dies gilt auch, wenn die Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit schon vor dem 1. Januar 2014 begonnen hat. Bei Auslandsreisen gelten die vom BMF mit amtlichen Schreiben vom 9. Dezember 2015 (IV C 5 – S 2353/08/10006 :006) veröffentlichten Auslandspauschalen (vgl. Kapitel 7.1). Auch für Aus-

landsreisen gibt es seit dem Jahr 2014 grundsätzlich nur noch zwei Verpflegungspauschalen.

1.1.4 Gewährung von Mahlzeiten auf Veranlassung des Arbeitgebers

Erhält der Arbeitnehmer während einer beruflichen Auswärtstätigkeit unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten, konnten nach der Rechtslage die Mahlzeiten bei dem Arbeitnehmer mit den amtlichen Sachbezugswerten angesetzt werden. An dieser steuerlichen Regelung, die dazu führte, dass die vom Arbeitgeber veranlasste Mahlzeit durch den Ansatz eines geldwerten Vorteils in Höhe des zutreffenden Sachbezugswerts beim Arbeitnehmer erfasst wird und im Gegenzug die lohnsteuerlichen Verpflegungspauschalbeträge dem Arbeitnehmer ungekürzt erstattet werden konnten, wird seit 1. Januar 2014 für den Regelfall nicht mehr festgehalten. 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 EUR bzw.
- für ein Mittag- und Abendessen um jeweils 9,60 EUR.

Das heißt, steht dem Arbeitnehmer für eine berufliche Auswärtstätigkeit (Inland) eine Verpflegungspauschale zu, unterbleibt eine (zusätzliche) Besteuerung einer solchen üblichen Mahlzeit mit dem amtlichen Sachbezugs-

wert; allerdings ist in diesem Fall die maßgebliche Verpflegungspauschale um 20 Prozent für ein Frühstück (4,80 EUR) bzw. um jeweils 40 Prozent für ein Mittag- oder Abendessen (9,60 EUR) 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
- die Dreimonatsfrist nach § 9 Absatz 4a Satz 6 EStG abgelaufen ist

und damit ein Werbungskostenabzug beim Arbeitnehmer grundsätzlich ausscheidet, verlangt der Gesetzgeber seit dem Jahr 2014 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 Nummer 1a EStG ab 2014 eine neue Pauschalierungsvorschrift eingeführt.

Erfolgt die Besteuerung des zutreffenden Sachbezugswerts nicht individuell beim Arbeitnehmer, kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer 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“

Seit dem Jahr 2014 wurde in § 41b Absatz 1 Satz 2 Nummer 8 EStG neu 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 EUR 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 der Verpflegungspauschale von vornherein nicht gewährt werden kann.

1.1.6 Übernachtungskosten

Der Werbungskostenabzug von Übernachtungskosten bzw. die Erstattung durch den Arbeitgeber wird seit 2014 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 Über-

nachtung (zum Beispiel laut Hotelrechnung) oder

- mit einem Pauschbetrag von 20 EUR je Übernachtung im Inland bzw.
- bei Übernachtungen im Ausland mit länderweise unterschiedlichen Pauschbeträgen (Übernachtungsgelder), die vom BMF in der Regel jährlich neu bekannt gemacht werden (vgl. Kapitel 7.1).

Erstattet der Arbeitgeber die tatsächlichen Aufwendungen für eine beruflich veranlasste Übernachtung, sind diese grundsätzlich anhand von Einzelnachweisen (zum Beispiel Hotel- oder Pensionsrechnungen) zu belegen. Gewährt der Arbeitgeber den Pauschbetrag für Übernachtungen von 20 EUR je Übernachtung im Inland, muss aufgrund der Entfernung des Reiseortes oder anhand anderer Belege glaubhaft gemacht werden, dass eine Übernachtung stattgefunden hat. Seit dem Jahr 2014 werden die Übernachtungskosten im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit mit den Unterkunftskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung gleichbehandelt.

Nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5a EStG können danach 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 EUR steuerfrei erstattet werden. Das gilt auch für Hotelübernachtungen. Bei Übernachtungen im Ausland im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit gelten die bisherigen Grundsätze zur beruflichen Veranlassung und Notwendigkeit der entstandenen Aufwendun-

gen unverändert weiter. Die Höchstgrenze für Unterkunftskosten von 1.000 EUR im Monat gilt hier nicht.

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 zum Beispiel:

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

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 zum Beispiel 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 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 EUR je beruflich gefahrenen Kilometer ohne zeitliche Beschränkung steuerfrei erstattet werden. Allerdings entfällt mit Wirkung seit 2014 die Mitnahmeentschädigung in Höhe von 0,02 EUR bei Mitnahme weiterer Personen. Seit 2014 gilt zudem, dass bei Benutzung eines anderen motorbetriebenen Fahrzeugs (Motorrad/Motoroller und Moped/Mofa) nun einheitlich 0,20 EUR je beruflich gefahrenen Kilometer vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden kann.

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, Mini-bar 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 der 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 seit 2014 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 Prozent der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten der Haushaltsführung (zum Beispiel Miete, Mietnebenkosten, Kosten für Lebensmittel und andere Dinge des täglichen Bedarfs), ist von einer finanziellen Beteiligung oberhalb der Bagatellgrenze auszugehen.

Mietet sich der Arbeitnehmer am Beschäftigungsort eine Wohnung, so konnte der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer nach der bis 31. Dezember 2013 geltenden Rechtslage nur die steuerlich angemessenen Unterkunftskosten steuerfrei ersetzen. Nach dem BFH-Urteil vom 9. August 2007

(VI R 10/06) sind Kosten für die Unterkunft am Beschäftigungs-ort nur dann angemessen, wenn sie den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten. Um den Bereich der doppelten Haushaltsführung zu vereinfachen, wurde seit 2014 auf die verwaltungsaufwändige Ermittlung der ortsüblichen Vergleichsmiete (sogenannte 60 qm-Regelung) verzichtet und stattdessen auf die tatsächlichen Unterkunfts-kosten abgestellt (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 EStG). Als Unterkunfts-kosten für eine doppelte Haushaltsführung im Inland werden seit 2014 die dem Arbeitnehmer tatsächlich entstandenen Aufwendungen für die Nutzung der Wohnung oder Unterkunft, höchstens bis zu einem nachgewiesenen Betrag von 1.000 EUR im Monat, anerkannt. Die bis 31. Dezember 2013 vorzunehmende Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit anhand der ortsüblichen Vergleichsmiete einer 60 qm-Wohnung ist entfallen. Der aktuelle Höchstbetrag von 1.000 EUR im Monat umfasst sämtliche dem Arbeitnehmer entstehenden Aufwendungen für die Zweitwohnung, wie beispielsweise:

- Kaltmiete,
- Betriebskosten,
- Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Wohnung/Unterkunft,
- Abschreibungsbetrag für Abnutzung für notwendige Einrichtungsgegenstände,
- 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 Betriebsveranstaltungen

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 EUR-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 Krusch-Tassen AG, der an mehreren Standorten ansässig ist, veranstaltet im Sommer 2016 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 gegebenenfalls 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.

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 der zum 1. Januar 2014 in Kraft getretenen Reisekostenreform ist die gesetzliche Definition der „ersten Tätigkeitsstätte“, die an die Stelle der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ getreten ist. Der bis 31. Dezember 2013 lediglich in den Lohnsteuer-Richtlinien näher bestimmte Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ wird erstmals im Einkommensteuergesetz in § 9 Absatz 4 EStG gesetzlich definiert und mit dem Begriff „erste Tätigkeitsstätte“ bezeichnet. Erste Tätigkeitsstätte ist danach die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.

Im Gegensatz zur bisherigen Regelung kann damit beispielsweise auch die ortsfeste betriebliche Einrichtung eines Kunden eine erste Tätigkeitsstätte bilden.

Zudem können seit dem Jahr 2014 auch Leiharbeitnehmer an der betrieblichen Einrichtung des Entleihers eine erste Tätigkeitsstätte begründen. Durch das BMF-Schreiben vom 24. Oktober 2014 (IV C 5 – S 2353/14/10002) wurde hierzu klargestellt, dass von einem Tätigwerden bei einem Dritten dann nicht auszugehen ist, wenn der Arbeitnehmer bei dem Dritten oder verbundenen Unternehmen zum Beispiel nur eine Dienstleistung des Dritten in Anspruch nimmt oder einen Einkauf tätigt.

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 der der Arbeitnehmer

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

tätig werden soll (Prognosentcheidung) (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, gegebenenfalls 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. Deshalb haben in der Regel zum Beispiel Bauarbeiter oder Berufskraftfahrer keine erste Tätigkeitsstätte.

BEISPIEL 3

Sachverhalt:

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

Beurteilung:

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

Eine Ausnahme gilt allerdings gegebenenfalls 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 im Sinne des § 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. Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers erfolgt somit seit 1. Januar 2014 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.

Durch die gesetzliche Definition, die vorrangig an die arbeits- oder dienstrechtlichen Festlegungen anknüpft, wird die Anwendung und Nachweisführung für die Arbeitgeber deutlich erleichtert. Zudem wird das Auseinanderfallen der arbeits- oder dienstrechtlichen von der steuerrechtlichen Einordnung bestimmter Zahlungen als Reisekosten deutlich verringert. Kommen danach mehrere Tätigkeitsstätten als erste Tätigkeitsstätte infrage (zum Beispiel mehrere Filialen), ist die Bestimmung einer dieser Tätigkeitsstätten als erste Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber jeweils maßgebend.

PRAXISHINWEIS:

Dadurch, dass im Fall des Fehlens einer arbeits-/dienstrechtlichen Festlegung auf einfache quantitative Merkmale oder im Zweifel auf die örtliche Nähe zur Wohnung des Arbeitnehmers abgestellt wird, erhalten alle Beteiligten Rechts- und Planungssicherheit.

Tätigkeitsstätte kann nur eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten sein. Somit sind Fahrzeuge, Flugzeuge, Schiffe oder Tätigkeitsgebiete ohne ortsfeste betriebliche Einrichtungen keine Tätigkeitsstätten im Sinne des § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG. Die Beschränkung der ersten Tätigkeitsstätte auf ortsfeste Einrichtungen bedeutet allerdings nicht, dass Arbeitnehmer, die zum Beispiel ausschließlich auf Fahrzeugen tätig werden, vom Reisekostenansatz ausgeschlossen sind; denn eine berufliche Auswärtstätigkeit liegt auch dann vor, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Einsatzstellen oder auf einem Fahrzeug tätig wird. Die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte erfordert nicht zwingend, dass es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des eigenen Arbeitgebers handeln muss.

Eine erste Tätigkeitsstätte kann seit 1. Januar 2014 statt beim eigenen Arbeitgeber auch in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung eines der in § 15 AktG genannten Unternehmen oder eines Dritten (zum Beispiel eines Kunden) begründet werden.

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.

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 (zum Beispiel Personalaktenführung), ohne dass der Arbeitnehmer in dieser Einrichtung – auch nicht in geringem Umfang – tätig werden soll, ist keine Zuordnung im Sinne des § 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 Arbeit-

gebers 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 zum Beispiel 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, dass die Abgabe von Krank- oder Urlaubsmeldungen durch Dritte (zum Beispiel mittels 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

Durch die Änderungen des steuerlichen Reisekostenrechts ist seit dem Jahr 2014 nicht mehr entscheidend, ob an der vom Arbeitgeber nach § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG festgelegten Tätigkeitsstätte der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers liegt. Die anderslautende Rechtsprechung des BFH, die darauf abstellte, ob der zu beurteilenden Tätigkeitsstätte eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber weiteren

Tätigkeitsorten beizumessen war (BFH-Urteil vom 9. Juni 2011, VI R 36/10, BStBl. 2012 II S. 36), ist seit 2014 gegenstandslos (*vgl. Beispiel 5*).

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 Herr Hartmann die quantitativen Voraussetzungen. 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 Herr Hartmann an der Firmenzentrale in Hamburg seine erste Tätigkeitsstätte. Hätte der Arbeitgeber keine arbeitsrechtliche Festlegung vorgenommen, hätte Herr Hartmann keine erste Tätigkeitsstätte.

BEISPIEL 5

Sachverhalt:

Der Vertriebsmitarbeiter Sebastian Böhm ist für die Region Süddeutschland zuständig und soll einmal wöchentlich an den Firmensitz nach München fahren, dem er arbeitsrechtlich zugeordnet ist. Dort soll er die anfallenden Bürotätigkeiten erledigen und an Dienstbesprechungen teilnehmen.

Beurteilung:

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

2.4 Zuordnungsentscheidung

Da die arbeits- oder dienstrechtliche Zuordnungsentscheidung eindeutig und nachweisbar sein muss, ist sie vom Arbeitgeber zu dokumentieren. In Betracht kommen hierfür zum Beispiel 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 herangezogen 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. Das heißt, 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 (gegebenenfalls 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 (sogenannte Ex-ante-Betrachtung) maßgebend (vgl. *Beispiel 6*).

BEISPIEL 6

Sachverhalt:

Der Arbeitnehmer Michael Dunst ist unbefristet in Mannheim beschäftigt. Für einen Zeitraum von 36 Monaten soll Herr Dunst überwiegend in einer Niederlassung in Frankfurt arbeiten; dies wird arbeitsrechtlich festgelegt. In Mannheim soll der Arbeitnehmer in dieser Zeit nur an Teambesprechungen teilnehmen. Die Teambesprechungen in Mannheim finden ein bis zwei Mal pro Monat statt.

Beurteilung:

Erste Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers ist weiterhin Mannheim, da die Zuordnung von Herr Dunst 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 zum Beispiel, 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 bezüglich 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 das Dienstverhältnis auf einen anderen Arbeitgeber ausgelagert wird (sogenanntes Outsourcing) und der Arbeitnehmer für die gesamte Dauer des neuen Beschäftigungsverhältnisses oder länger als 48 Monate weiterhin an seiner früheren Tätigkeitsstätte des bisherigen Arbeitgebers tätig werden soll. Die anders lautende Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 9. Februar 2012, VI R 22/10, BStBl II S. 827) ist nicht mehr anzuwenden. Entsprechendes gilt auch für den Fall, dass ein Leiharbeiter dauerhaft (gesamte Dauer des Leiharbeitsverhältnisses oder länger als 48 Monate) in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung

des Entleihers tätig werden soll (BFH, Urteil vom 17. Juni 2010, VI R 35/08, BStBl II S. 852). Die Finanzverwaltung stellt hierzu klar, dass auch die Entscheidung des BFH, wonach die betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers in der Regel

keine regelmäßige Arbeitsstätte darstellt (BFH, Urteil vom 13. Juni 2012, VI R 47/11, BStBl 2013 II S. 169), nicht mehr anzuwenden ist, sofern der Arbeitnehmer dauerhaft beim Kunden des Arbeitgebers tätig werden soll (vgl. *Beispiel 8*).

BEISPIEL 7

Sachverhalt:

Der unbefristet beschäftigte Arbeitnehmer Raffael Brand 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 Herr Brand 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 Herrn Brand 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 Herr Brand 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 die Projektentwicklungsfirma eingestellt worden. Das Arbeitsverhältnis zwischen Frau Wichmann mit der Zeitarbeitsfirma endet vertragsgemäß nach Abschluss des Projekts nach voraussichtlich zwei Jahren bei der Projektentwicklungsfirma.

Beurteilung:

Frau Wichmann hat ab dem ersten Tag der Tätigkeit bei der Projektentwicklungsfirma dort 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 Frau 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 Grenzüberschreitende 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 mit dem aufnehmenden Unternehmen einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung dieses Unternehmens unbefristet zugeordnet wird und die Zuordnung die Dauer des gesamten – befristeten oder unbefristeten – Dienstverhältnisses umfasst oder die Zuordnung über einen Zeitraum von 48 Monaten hinausreicht (vgl. *Beispiel 9*).

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 Frau Smith der inländischen Tochtergesellschaft zugeordnet wird.

Beurteilung:

Frau 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 Rüschenberg 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. Herr Rüschenberg hat mit der aufnehmenden Tochtergesellschaft keinen eigenständigen Arbeitsvertrag abgeschlossen.

Beurteilung:

Herr Rüschenberg hat bei der Tochtergesellschaft keine erste Tätigkeitsstätte, da er der inländischen Hauptniederlassung der Tochtergesellschaft nicht dauerhaft im Sinne von § 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 ausübenden Tätigkeit an. Die Finanzverwaltung stellt hierzu klar, dass der konkrete Beginn der Tätigkeit auch dann für die Anwendung der 48-Monatsfrist entscheidend ist, wenn er vor dem 1. Januar 2014 liegt. Hat der Arbeitgeber zu Beginn der Tätigkeit keine oder keine eindeutige Prognose getroffen oder eine solche nicht dokumentiert, konnte er dies bis spätestens zum 1. Januar 2014 nachholen (vgl. *Beispiel 11*).

BEISPIEL 11

Sachverhalt:

Der Arbeitnehmer Simon Baader hat seine Tätigkeit am 1. Juli 2013 an der Tätigkeitsstätte ausschließlich bei dem Kunden Köhler AG seines Arbeitgebers aufgenommen. Er soll dort dauerhaft bis zum 1. März 2017 tätig werden.

Beurteilung:

Die 48-Monatsfrist beginnt am 1. Juli 2013. Bis zum voraussichtlichen Ende der Tätigkeit am 1. März 2017 beträgt der (prognostizierte) Tätigkeitszeitraum weniger als 48 Monate, damit begründet Herr Baader keine erste Tätigkeitsstätte beim Kunden Köhler AG.

Abwandlung:

Herr Baader hat seine Tätigkeit am 1. Juli 2013 an der Tätigkeitsstätte des Kunden Köhler AG seines Arbeitgebers aufgenommen und soll dort laut arbeitsrechtlicher Vereinbarung bis zum 31. Dezember 2017 tätig sein.

Beurteilung:

Die 48-Monatsfrist beginnt am 1. Juli 2013. Da der Tätigkeitszeitraum bis zum voraussichtlichen Ende der Tätigkeit am 31. Dezember 2017 mehr als 48 Monate beträgt, begründet Herr Baader mit Wirkung ab Inkrafttreten der neuen steuerlichen Regelungen zum Reisekostenrecht und damit bereits ab 1. Januar 2014 bei dem Kunden Köhler AG seine erste Tätigkeitsstätte.

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*).

BEISPIEL 12

Sachverhalt:

Der Arbeitnehmer Sven Steger ist von seinem Arbeitgeber unbefristet als Filialleiter eingestellt worden, um dauerhaft in der Filiale Hannover zu arbeiten. In den ersten 36 Monaten seiner Beschäftigung soll er aber zunächst ausschließlich die Filiale in Wolfsburg führen. In der Filiale in Hannover soll er während dieser Zeit nicht, auch nicht in ganz geringem Umfang, tätig werden.

Beurteilung:

Die Filiale in Wolfsburg ist keine erste Tätigkeitsstätte, da Herr Steger dort lediglich für 36 Monate und damit nicht dauerhaft tätig werden soll (unabhängig vom quantitativen Umfang der Tätigkeit). Die Filiale in Hannover wird erst nach Ablauf von 36 Monaten erste Tätigkeitsstätte, wenn Herr Steger dort dauerhaft tätig werden soll.

Auch die zeitlichen (= quantitativen) Merkmale sind anhand einer in die Zukunft gerichteten Prognose zu beurteilen. Weichen die tatsächlichen Verhältnisse durch unvorhersehbare Ereignisse (wie zum Beispiel Krankheit) hiervon ab, bleibt es bei der zuvor getroffenen Prognoseentscheidung bezüglich 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 zum Beispiel auszugehen, wenn sich das Berufsbild des Arbeitnehmers (Außendienstmitarbeiter wechselt in den Innendienst) oder die quantitativen Zuordnungskriterien (Arbeitnehmer soll zum Beispiel 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 Tätigkeitsstätte entstehen kann. Allein ein regelmäßiges Aufsuchen der betrieblichen Einrichtung, zum Beispiel für kurze Rüstzeiten, zur Berichtsfertigung, zur Vorbereitung der Zustellroute, zur Wartung und Pflege des Fahrzeugs, zur Abholung oder Abgabe von Kundendienstfahrzeugen oder LKWs einschließlich deren Be- und Entladung, zur Abgabe von Auftragsbestätigungen, Stundenzetteln, Krankmeldungen und Urlaubsanträgen führt hier noch nicht zu einer Qualifizierung der betrieblichen Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte (vgl. Beispiele 13 und 14).

Kundendienstmonteure, Bus- oder LKW-Fahrer haben regelmäßig keine erste Tätigkeitsstätte. Lediglich, wenn dauerhaft und typischerweise arbeitstäglich ein vom Arbeitgeber festgelegter Ort aufgesucht werden soll (Beispiele 13 und 14), werden die Fahrten von der Wohnung zu

diesem Ort bzw. Sammelpunkt gleich behandelt mit den Fahrten von der Wohnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte. Diese Regelung gilt ausschließlich für den Bereich der Fahrtkosten, nicht jedoch für den Ersatz von weiteren Reisekosten (zum Beispiel Verpflegungsmehraufwendungen).

BEISPIEL 13

Sachverhalt:

Der Kundendienstmonteur Tim Bongartz, der von seinem Arbeitgeber keiner betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist, sucht den Betrieb seines Arbeitgebers regelmäßig nur deshalb auf, um den Firmenwagen und seine schriftlichen Auftragsbestätigungen in Empfang zu nehmen und die Stundenzettel vom Vortag abzugeben.

Beurteilung:

Herr Bongartz begründet keine erste Tätigkeitsstätte. Der Betrieb seines Arbeitgebers wird auch durch das regelmäßige Aufsuchen nicht zur ersten Tätigkeitsstätte, da er seine eigentliche berufliche Tätigkeit an diesem Ort nicht ausübt.

BEISPIEL 14

Sachverhalt:

Der LKW-Fahrer Bernd Schnell soll typischerweise arbeitstäglich den Betriebssitz des Arbeitgebers nur deshalb aufsuchen, um dort das Fahrzeug abzuholen sowie dessen Wartung und Pflege durchzuführen.

Beurteilung:

Allein das Abholen sowie die Wartung und Pflege des LKWs durch Herrn Schnell führen nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte am Betriebssitz des Arbeitgebers; allerdings handelt es sich in diesem Fall bei dem Betriebssitz um einen sogenannten Sammelpunkt.

Liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor und bestimmt der Arbeitgeber durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung, dass der Arbeitnehmer sich dauerhaft typischerweise arbeitstäglich an einem festgelegten Ort, der die Kriterien für eine erste Tätigkeitsstätte nicht erfüllt, einfinden soll, um von dort seine unterschiedlichen eigentlichen Einsatzorte aufzusuchen oder von dort seine berufliche Tätigkeit aufzunehmen (zum Beispiel Treffpunkt für einen betrieblichen Sammeltransport, das Fahrzeugdepot, der Fährhafen o.Ä.), werden die Fahrten des Arbeitnehmers von der Wohnung zu diesem vom Arbeitgeber festgelegten Ort wie Fahrten zu einer ersten Tätigkeitsstätte behandelt. Für diese Fahrten dürfen Fahrtkosten nur im Rahmen des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 EStG nur in Höhe der Entfernungspauschale angesetzt werden bzw. vom Arbeitgeber erstattet werden.

Bei der quantitativen Prüfung kommt es allein auf den Umfang der an der Tätigkeitsstätte zu leistenden arbeitsvertraglichen Arbeitszeit (mind. 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit oder zwei volle Arbeitstage wöchentlich oder arbeitstäglich) an. Demnach liegt eine erste Tätigkeitsstätte dann vor, wenn der Arbeitnehmer an dieser Tätigkeitsstätte zwei volle Arbeitstage je Arbeitswoche oder mindestens 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

Soll der Arbeitnehmer an einer Tätigkeitsstätte arbeitstäglich, aber weniger als 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden, dann führt dies nur dann zu einer ersten Tätigkeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer dort typischerweise arbeitstäglich seine eigentliche berufliche Tätigkeit und nicht nur Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten durchführen soll (zum Beispiel Abholen oder Abgeben von Kundendienstfahrzeugen, Material, Auftragsbestätigungen, Stundenzettel oder Ähnliches). Erfüllen danach mehrere Tätigkeitsstätten die quantitativen Voraussetzungen für eine erste Tätigkeitsstätte, dann kann der Arbeitgeber bestimmen, welche dieser Tätigkeitsstätten die erste Tätigkeitsstätte ist. Fehlt eine solche Bestimmung des Arbeitgebers, wird zugunsten des Arbeitnehmers die Tätigkeitsstätte zugrunde gelegt, die der Wohnung des Arbeitnehmers am nächsten liegt.

Die quantitative Prüfung, ob der Arbeitnehmer aufgrund des zeitlichen Umfangs eine erste Tätigkeitsstätte begründet, lässt sich wie folgt zusammenfassen: Bei der quantitativen Prüfung kommt es somit allein auf den Umfang der an der Tätigkeitsstätte zu leistenden arbeitsvertragli-

chen Arbeitszeit (mindestens 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit oder zwei volle Arbeitstage wöchentlich oder arbeitstäglich) an. Dies bedeutet:

- Soll der Arbeitnehmer an einer Tätigkeitsstätte zwei volle Arbeitstage je Arbeitswoche oder mindestens 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden, dann ist dies die erste Tätigkeitsstätte.
- Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitnehmer an einer Tätigkeitsstätte arbeitstäglich und mindestens 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.
- Soll der Arbeitnehmer an einer Tätigkeitsstätte arbeitstäglich, aber weniger als 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden, dann führt dies nur zu einer ersten Tätigkeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer dort typischerweise arbeitstäglich seine eigentliche berufliche Tätigkeit und nicht nur Vorbereitungs-, Hilfs- oder Nebentätigkeiten (Rüstzeiten, Abholung oder Abgabe von Kundendienstfahrzeugen, Material, Auftragsbestätigungen, Stundenzetteln, Krankmeldungen, Urlaubsanträgen oder Ähnliches) durchführen soll.
- Erfüllen danach mehrere Tätigkeitsstätten die quantitativen Voraussetzungen für eine erste Tätigkeitsstätte, kann der Arbeitgeber bestimmen, welche dieser Tätigkeitsstätten die erste Tätigkeitsstätte ist.
- Fehlt eine solche Bestimmung des Arbeitgebers, wird zugunsten des Arbeit-

nehmers die Tätigkeitsstätte zugrunde gelegt, die der Wohnung des Arbeitnehmers am nächsten liegt.

2.9 Arbeitnehmer mit mehreren Tätigkeitsstätten

Ein Arbeitnehmer kann je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte haben (§ 9 Absatz 4 Satz 5 EStG). Erfüllen mehrere Tätigkeitsstätten in einem Dienstverhältnis die Voraussetzungen für die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte, zum Beispiel weil der Arbeitnehmer an mehreren betrieblichen Einrichtungen mindestens ein Drittel seiner vereinbarten Arbeitszeit dort tätig wird, kann der Arbeitgeber die erste Tätigkeitsstätte bestimmen (§ 9 Absatz 4 Satz 6 EStG). Dabei muss es sich nicht um die Tätigkeitsstätte handeln, an der der Arbeitnehmer den zeitlich überwiegenden oder qualitativ bedeutsameren Teil seiner beruflichen Tätigkeit ausüben soll (*vgl. Beispiel 15*).

Macht der Arbeitgeber von seinem Bestimmungsrecht nach § 9 Absatz 4 Satz 6 EStG keinen Gebrauch oder ist die Bestimmung nicht eindeutig, ist die der Wohnung des Arbeitnehmers örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Absatz 4 Satz 7 EStG). Die Fahrten zu weiter entfernten Tätigkeitsstätten werden in diesem Fall als Auswärtstätigkeit qualifiziert (*vgl. Beispiel 16*).

2.10 Häusliches Arbeitszimmer ist keine erste Tätigkeitsstätte

Arbeitnehmer erledigen häufig einen Teil ihrer beruflichen Aufgaben von zu Hause aus in ihrem häuslichen Arbeitszimmer (sogenanntes Home-Office). Der Bundesfinanzhof hat in der Vergangenheit entschieden, dass ein häusliches Arbeitszimmer selbst dann nicht als regelmäßige Arbeitsstätte angesehen werden kann, wenn der Arbeitgeber den Raum vom Arbeitnehmer anmietet und anschließend wiederum dem Arbeitnehmer zur beruflichen Nutzung überlässt (BFH-Urteil vom 9. Juni 2011, VI R 55/10). Die berufliche Nutzung des Raums löst nicht die Einbindung in die private Sphäre des Arbeitnehmers ab und lässt den Charakter der Wohnung insgesamt unberührt. Folglich handelt es sich bei einem Home-Office in den Privaträumen des Arbeitnehmers nicht um eine Betriebsstätte des Arbeitgebers. Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer einen oder mehrere Arbeitsräume anmietet. Auch in diesem Fall handelt es sich bei einem häuslichen Arbeitszimmer um einen Teil der Wohnung des Arbeitnehmers (vgl. *Beispiele 17 bis 19*).

BEISPIEL 15

Sachverhalt:

Der in Frankfurt wohnende Filialleiter Torben Heller ist an drei Tagen in der Woche in einer Filiale seines Arbeitgebers in Frankfurt und an zwei Tagen in der Woche in einer Filiale seines Arbeitgebers in Offenbach tätig. Der Arbeitgeber bestimmt die Filiale in Offenbach zur ersten Tätigkeitsstätte.

Beurteilung:

Durch die ausdrückliche Bestimmung seines Arbeitgebers hat Herr Heller in der betrieblichen Einrichtung in Offenbach seine erste Tätigkeitsstätte. Unerheblich ist, dass er dort lediglich zwei Tage und damit nicht zeitlich überwiegend beruflich tätig ist.

BEISPIEL 16

Sachverhalt:

Der Arbeitgeber verzichtet in dem vorhergehenden Beispiel auf eine ausdrückliche Zuordnung von Herrn Heller zu einer bestimmten Filiale.

Beurteilung:

Durch die fehlende Zuordnung ist erste Tätigkeitsstätte des Filialleiters die seiner Wohnung in Frankfurt am nächsten liegende betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers. Dadurch wird die Filiale in Frankfurt zur ersten Tätigkeitsstätte von Herrn Heller. Die Tätigkeit in der Filiale in Offenbach ist eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit, für die ein Werbungskostenabzug bzw. ein steuerfreier Reisekostenersatz durch den Arbeitgeber in Betracht kommt.

BEISPIEL 17

Sachverhalt:

Der IT-Mitarbeiter Christoffer Kölges soll seine berufliche Tätigkeit an drei Tagen in seinem Home-Office ausüben und an zwei vollen Tagen in der betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers tätig werden.

Beurteilung:

Das Home-Office von Herrn Kölges ist nicht seine erste Tätigkeitsstätte. Erste Tätigkeitsstätte ist vielmehr die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, da Herr Kölges dort an zwei vollen Tagen beruflich tätig werden soll.

BEISPIEL 18

Sachverhalt:

Der Arbeitnehmer Philipp Bauer soll seine berufliche Tätigkeit im Home-Office ausüben und zusätzlich jeden Arbeitstag für eine Stunde in der betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers tätig werden.

Beurteilung:

Das Home-Office ist nicht die erste Tätigkeitsstätte von Herrn Bauer. Erste Tätigkeitsstätte ist hier vielmehr die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, da Herr Bauer dort typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll. In diesem Fall ist es unerheblich, dass dort weniger als 1/3 der gesamten regelmäßigen Arbeitszeit erbracht werden soll.

BEISPIEL 19

Sachverhalt:

Es wird vereinbart, dass der Arbeitnehmer Sandro Daniel seine berufliche Tätigkeit im Home-Office ausüben und zusätzlich jeden Tag in einer anderen betrieblichen Einrichtung (Filiale) seines Arbeitgebers tätig werden soll. Die Arbeitszeit in den verschiedenen betrieblichen Einrichtungen beträgt jeweils weniger als ein Drittel der gesamten Arbeitszeit des Arbeitnehmers.

Beurteilung:

Das Home-Office ist keine erste Tätigkeitsstätte. Auch an den anderen betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers hat Herr Daniel keine erste Tätigkeitsstätte, da er diese nicht arbeitstäglich aufsucht und dort jeweils weniger als ein Drittel seiner gesamten Arbeitszeit tätig wird.

2.11 Erste Tätigkeitsstätte bei Vollzeitstudium oder vollzeitigen Bildungsmaßnahmen

Erste Tätigkeitsstätte ist auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Arbeitsverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird (§ 9 Absatz 4 Satz 8 EStG).

Durch die Neuregelung ist die Rechtsprechung des BFH, wonach es sich bei vollzeitig besuchten Bildungseinrichtungen nicht um regelmäßige Arbeitsstätten handelt (BFH, Urteil vom 9. Februar 2012, VI R 42/11 BStBl. 2013 II S. 236 und VI R 44/10, BStBl. 2013 II S. 234), überholt und seit 1. Januar 2014 nicht mehr anzuwenden. Ein Studium oder eine Bildungsmaßnahme finden insbesondere dann außerhalb eines Dienstverhältnisses statt, wenn

- diese nicht Gegenstand des Dienstverhältnisses sind, auch wenn sie seitens des Arbeitgebers durch Hingabe von Mitteln, wie zum Beispiel eines Stipendiums, gefördert werden oder
- dies ohne arbeitsvertragliche Verpflichtung absolviert wird und die Beschäftigung lediglich das Studium oder die Bildungsmaßnahme ermöglicht.

————— 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:

Herausgeber:
BKK Dachverband e. V.
Mauerstraße 85
10117 Berlin

Alle Rechte vorbehalten

BKK ® und das BKK Logo sind registrierte Schutzmarken des BKK Dachverbandes. Nachdruck und Vervielfältigung nur mit Genehmigung des Herausgebers erlaubt.

Kontakt zum Herausgeber:
E-Mail: betriebservice@bkk-dv.de

Verantwortlicher Redakteur:
Stefan Allary

Diese BKK Extra-Ausgabe ersetzt alle vorangegangenen BKK Extra zu diesem Thema. Alle Ausführungen sind nach bestem Wissen und Gewissen erfolgt. Zwischenzeitliche Rechtsänderungen können nicht ausgeschlossen werden. Auch können nicht alle Tatbestände berücksichtigt werden.

Alle Angaben erfolgen ohne Gewähr.

Bestellung der Zeitschrift/Verlag:
MBO Verlag GmbH
Achtermannstraße 19, 48143 Münster
Telefon: 02 51 / 84 93 82 - 0
Telefax: 02 51 / 84 93 82 - 29
E-Mail: service@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 2016

Wir bestellen:

Exemplare	BKKExtra	Rechtsstand	Einzelpreis
	1 Entgeltfortzahlung	01.03.2016	25,66 EUR
	2 Einmalzahlungen/Sonderzuwendungen	01.05.2014	21,77 EUR
	3 Beschäftigung und Versicherung	01.09.2014	25,66 EUR
	4 Meldeverfahren zur Sozialversicherung	01.05.2016	25,66 EUR
	5 Studenten, Praktikanten und Schüler	01.09.2015	25,66 EUR
	6 Mutterschutz, Elterngeld, Elternzeit	01.03.2015	23,07 EUR
	7 Kurzarbeitergeld	01.01.2015	19,57 EUR
	8 Mini-Jobs	01.01.2015	37,32 EUR
	9 Reisekosten/Fahrtkosten	01.07.2016	19,57 EUR
	10 Entsendung	01.05.2013	28,25 EUR
	11 Beitragszuschüsse für Beschäftigte	01.01.2014	14,39 EUR
	12 Arbeitsentgelt/Arbeitslohn von A-Z	01.01.2016	17,24 EUR
	13 Betriebsprüfung	gepl. Neuauflage 10/2016	Preis auf Anfrage
	14 Beiträge für versicherungspflichtig Beschäftigte	01.01.2015	25,66 EUR
	15 Rentnerbeschäftigung	01.07.2015	23,07 EUR
	16 Betriebliche Altersversorgung	01.07.2014	37,32 EUR
	17 Flexible Arbeitszeitregelungen	01.01.2013	19,57 EUR
	18 Altersteilzeitarbeit	01.11.2015	19,57 EUR
	19 Melde- und Beitragsverfahren der Zahlstellen	01.01.2016	17,24 EUR
	20 Auszubildende einstellen und betreuen	01.03.2014	23,07 EUR
	Leitfaden zum Versicherungs- und Beitragsrecht 2016	01.01.2016	21,77 EUR