

Albertakademie

VERLAG E. ALBERT

Heinrich-von-Ohlendorff-Str. 91 - D-22359 Hamburg Telefon 040 - 603 09 33 - Fax 040 - 603 27 58
e-mail: info@albertakademie.de Internet-Adresse: <http://www.albertakademie.de>

Merkblatt

„Brennpunkte bei Auswärtstätigkeiten: Erste Tätigkeitsstätte und Dreimonatsfrist“

Diplom-Betriebswirt Uwe Albert, Hamburg

Erste Tätigkeitsstätte

A: Problem

Mit Wirkung zum 1.1.2014 hat der Gesetzgeber das steuerliche Reisekostenrecht neu geordnet und teilweise erstmalig im Einkommensteuergesetz geregelt. Das gilt insbesondere für die „Erste Tätigkeitsstätte“ (bisher regelmäßige Arbeitsstätte). Die gesetzliche Regelung dafür findet sich in § 9 Abs. 4 EStG.

Mit der gesetzlichen Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts wollte der Gesetzgeber den Anwendern insbesondere Rechts- und Planungssicherheit geben um weitere Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden.

Die erste Tätigkeitsstätte hat zentrale Bedeutung dafür, ob der Arbeitnehmer eine Auswärtstätigkeit ausführt und die dadurch entstandenen Reisekosten als Werbungskosten geltend machen kann bzw. der Arbeitgeber dem Mitarbeiter die dadurch entstandenen Reisekosten steuerfrei erstatten kann. Sie hat genauso Bedeutung dafür, ob der Mitarbeiter möglicherweise anstelle einer Auswärtstätigkeit eine Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ausführt, deren Aufwendungen der Arbeitgeber nicht steuerfrei erstatten kann. Hierfür kann der Mitarbeiter lediglich die Entfernungspauschale als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung geltend machen.

Der Gesetzgeber geht davon aus, dass eine Auswärtstätigkeit dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer

- außerhalb seiner Wohnung und
- außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte

beruflich tätig wird (auswärtige berufliche Tätigkeit).

Hat der Mitarbeiter keine erste Tätigkeitsstätte, dann befindet er sich bereits mit Verlassen der Wohnung aus beruflichem Grund auf einer Auswärtstätigkeit.

Die bis zum 31.12.2013 geltenden Regelungen zur „regelmäßigen Arbeitsstätte“, die der BFH in seinen zahlreichen Entscheidungen aufgestellt hatte und die von der Finanzverwaltung in die Lohnsteuerrichtlinien übernommen wurden, gelten ab dem 1.1.2014 nicht mehr.

Entscheidungen der Finanzgerichte sowie des BFH zum neuen – ab 1.1.2014 – geltenden Recht gibt es noch nicht.

B: Gesetzliche Regelung in § 9 Abs. 4 Einkommensteuergesetz mit Wirkung zum 1.1.2014

Die gesetzlichen Regelungen zur ersten Tätigkeitsstätte ergeben sich aus § 9 Abs. 4 EStG.

(4) ¹Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. ²Die Zuordnung im Sinne des Satzes 1 wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. ³Von 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. ⁴Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft

1. typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder
2. je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

⁵Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte. ⁶Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige Tätigkeitsstätte erste Tätigkeitsstätte, die der Arbeitgeber bestimmt. ⁷Fehlt es an dieser Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, ist die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte. ⁸Als erste Tätigkeitsstätte gilt auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird; die Regelungen für Arbeitnehmer nach Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und 5 sowie Absatz 4a sind entsprechend anzuwenden.

C: Bisherige Rechtsprechung des BFH zur „regelmäßigen Arbeitsstätte“

Mit seinen Entscheidungen hatte der Bundesfinanzhof zuletzt seine Auffassung zur regelmäßigen Arbeitsstätte konkretisiert. Das galt insbesondere für die Definition der regelmäßigen Arbeitsstätte als Abgrenzungskriterium der Dienstreise (Abwesenheit von der regelmäßigen Arbeitsstätte) von der Einsatzwechseltätigkeit (ohne Aufsuchen einer regelmäßigen Arbeitsstätte), für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte sowie für die Fahrt- und Übernachtungskosten bei einer Einsatzwechseltätigkeit. Nach dieser jüngsten Rechtsprechung konnte jeder Arbeitnehmer höchstens eine regelmäßige Arbeitsstätte haben.

Urteil VI R 36/10

Tenor: Ein Arbeitnehmer, der in verschiedenen Filialen seines Arbeitgebers wechselnd tätig ist, übt eine Auswärtstätigkeit aus, wenn keine der Tätigkeitsstätten eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den anderen Tätigkeitsorten hat.

Begründung des BFH: Der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers kann nur an einem Ort liegen. Nur insoweit kann sich der Arbeitnehmer auf die immer gleichen Wege einstellen und so (etwa durch Fahrgemeinschaften, öffentliche Verkehrsmittel oder eine zielgerichtete Wohnsitznahme in der Nähe der regelmäßigen Arbeitsstätte) auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Damit stellt sich § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG auch nur insoweit als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip dar.

Urteil VI R 55/10

Tenor: 1. Ein Arbeitnehmer kann nicht mehr als eine regelmäßige Arbeitsstätte innehaben, auch wenn er fortdauernd und immer wieder verschiedene Betriebsstätten seines Arbeitgebers aufsucht. In einem solchen Fall ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit (regelmäßige Arbeitsstätte) zu bestimmen (Fortentwicklung von BFH-Urteilen vom 11. Mai 2005 VI R 25/04, BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791, und vom 14. September 2005 VI R 93/04, BFH/NV 2006, 53).

2. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, welcher Tätigkeitsstätte der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugeordnet worden ist, welche Tätigkeit er an den verschiedenen Arbeitsstätten im Einzelnen wahrnimmt oder wahrzunehmen hat und welches konkrete Gewicht dieser Tätigkeit zukommt.

3. Allein der Umstand, dass der Arbeitnehmer eine Tätigkeitsstätte im zeitlichen Abstand immer wieder aufsucht, reicht für die Annahme einer regelmäßigen Arbeitsstätte jedenfalls nicht aus. Ihr muss vielmehr zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten zukommen.

Begründung des BFH: Regelmäßige Arbeitsstätte ist (nur) der (ortsgebundene) Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers und damit der Ort, an dem der Arbeitnehmer seine aufgrund des Dienstverhältnisses geschuldete Leistung zu erbringen hat. Dies ist im Regelfall der Betrieb oder eine Betriebsstätte des

Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also fortdauernd und immer wieder aufsucht.

Der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers kann nur an einem Ort liegen. Nur insoweit kann sich der Arbeitnehmer auf die immer gleichen Wege einstellen und so (etwa durch Fahrgemeinschaften, öffentliche Verkehrsmittel oder eine zielgerichtete Wohnsitznahme in der Nähe der regelmäßigen Arbeitsstätte) auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken.

Urteil VI R 58/09

Tenor: 1. *Der Betriebssitz des Arbeitgebers, den der Arbeitnehmer zwar regelmäßig, aber lediglich zu Kontrollzwecken aufsucht, ohne dort seiner eigentlichen beruflichen Tätigkeit nachzugehen, ist nicht die regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG.*

2. *Nutzt der Arbeitnehmer den ihm überlassenen Dienstwagen für Fahrten zum Betriebssitz seines Arbeitgebers, der nicht die regelmäßige Arbeitsstätte ist, so steht ihm dafür die Entfernungspauschale nicht zu. Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG kann er nur abziehen, soweit ihm dafür Aufwendungen entstehen.*

Begründung des BFH: *Der Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit bestimmt sich nach den qualitativen Merkmalen einer wie auch immer gearteten Arbeitsleistung, die der Arbeitnehmer an dieser Arbeitsstätte im Einzelnen wahrnimmt oder wahrzunehmen hat sowie nach dem konkreten Gewicht dieser dort verrichteten Tätigkeit. Angesichts dessen liegt die regelmäßige Arbeitsstätte am Betriebssitz des Arbeitgebers oder an einer sonstigen ortsfesten dauerhaften betrieblichen Einrichtung, welcher der Arbeitnehmer zugeordnet ist, wenn er diesen Ort nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder aufsucht und dort schwerpunktmäßig tätig wird. Dagegen genügt allein der Umstand, dass ein Arbeitnehmer den Betriebssitz oder sonstige Einrichtungen des Arbeitgebers mit einer gewissen Nachhaltigkeit aufsucht, für sich betrachtet nicht, um eine regelmäßige Arbeitsstätte zu begründen.*

Kernpunkte der BFH-Rechtsprechung zur regelmäßigen Arbeitsstätte waren:

- a) Bei der Arbeitsstätte muss es sich um den qualitativen Tätigkeitsmittelpunkt des Mitarbeiters handeln,
- b) der Mitarbeiter muss nachhaltig und schwerpunktmäßig an dieser Arbeitsstätte tätig werden,
- c) der Mitarbeiter muss sich auf die immer gleichen Wege einstellen und so durch eine zielgerichtete Wohnsitznahme in der Nähe der regelmäßigen Arbeitsstätte auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken können.

Zwar haben diese Kernaussagen des BFH keinen unmittelbaren Niederschlag in das Gesetzgebungsverfahren gefunden. Wesentlicher Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung zur ersten Tätigkeitsstätte seit dem 1.1.2014 ist es aber weiterhin, dass der Mitarbeiter durch die erste Tätigkeitsstätte wegen der Dauer und Häufigkeit des Aufsuchens dieser Tätigkeitsstätte eine zielgerichtete Wohnsitznahme zwecks Minderung der Wegekosten erreichen kann.

D. Umsetzung der neuen gesetzliche Regelung zur „ersten Tätigkeitsstätte“

a) Grundsatz

Die Definition der ersten Tätigkeitsstätte in § 9 Abs. 4 EStG mit Wirkung zum 1.1.2014 geregelt (siehe Ziff. B). Zusätzlich zur gesetzlichen Regelung im EStG hat die Finanzverwaltung Erläuterungen zur ersten Tätigkeitsstätte in einem ausführlichen BMF-Schreiben veröffentlicht. (Das Schreiben vom 24.10.2014 ist auszugsweise im Anhang abgedruckt). In den nachfolgenden Hinweisen wird auf dieses BMF-Schreiben teilweise Bezug genommen.

Die Feststellung der ersten Tätigkeitsstätte ergibt sich entweder

- a) aus der Festlegung (Zuordnung) durch den Arbeitgeber oder
- b) aus der quantitativen Tätigkeit des Mitarbeiters an dieser Stelle.

Legt der Arbeitgeber keine erste Tätigkeitsstätte für den Arbeitnehmer fest und lässt sich auch aus der quantitativen Tätigkeit des Mitarbeiters keine erste Tätigkeitsstätte ableiten, so hat der Mitarbeiter keine erste Tätigkeitsstätte. Das bedeutet, dass dann jede berufliche Tätigkeit außerhalb der Wohnung des Mitarbeiters steuerlich als Auswärtstätigkeit zu behandeln ist. Dadurch entstehende Fahrkosten können in diesen Fällen als Reisekosten behandelt werden.

Der Arbeitgeber kann eine erste Tätigkeitsstätte festlegen (die erste Tätigkeitsstätte muss nicht dem im Arbeitsvertrag festgelegten Arbeitsort entsprechen), er kann aber auch darauf verzichten oder er kann ausdrücklich erklären, dass die vorhandene organisatorische Zuordnung keine erste Tätigkeitsstätte begründen soll. Der Arbeitgeber kann allerdings nicht festlegen, dass der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte hat.

b) Zuordnung (Festlegung) durch den Arbeitgeber

Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte erfolgt entweder mit Festlegung durch den Arbeitgeber oder aufgrund quantitativer Merkmale der Tätigkeit des Mitarbeiters. Aufgrund des arbeitsrechtlichen Weisungsrechts kann der Arbeitgeber die erste Tätigkeitsstätte für den Mitarbeiter festlegen. Er muss es aber nicht. Für die Festlegung durch den Arbeitgeber gelten die Regelungen in § 9 Abs. 4 Satz 1 bis 3 EStG.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Anhang Tz. 6) muss der Arbeitnehmer in einer vom Arbeitgeber festgelegten Tätigkeitsstätte zumindest in ganz geringem Umfang tätig werden, z. B. Hilfs- und Nebentätigkeiten (Auftragsbestätigungen, Stundenzettel, Krank- und Urlaubsmeldung abgeben etc.). Auf die Qualität des Tätigwerdens soll es dabei nicht ankommen (anders als bei der Bestimmung anhand der quantitativen Zuordnungskriterien). Eine allein organisatorische Zuordnung, ohne dass der Mitarbeiter an dieser Stelle tätig werden soll, reicht nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht zur Festlegung einer ersten Tätigkeitsstätte aus (Anhang, Tz. 6).

Bei der Festlegung ist folgendes zu berücksichtigen:

1. Die Tätigkeitsstätte muss eine ortsfeste betriebliche Einrichtung sein.
2. Bei der betrieblichen Einrichtung muss es sich um eine des Arbeitgebers, oder die eines verbundenen Unternehmens (15 AktG) oder die eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten handeln.
3. Die Zuordnung muss dauerhaft sein.
4. Der Mitarbeiter muss an dieser Tätigkeitsstätte tätig werden.

Nur wenn alle 4 Voraussetzungen gleichzeitig erfüllt sind, gilt die erste Tätigkeitsstätte als dem Mitarbeiter zugeordnet.

Anmerkungen:

Zu 1. Die Tätigkeitsstätte muss eine ortsfeste betriebliche Einrichtung sein

Ortsfest bedeutet, die Tätigkeitsstätte muss fest mit dem Boden - auf dem sie steht - verbunden sein. Daher sind insbesondere Schiffe, und andere Fahrzeuge keine erste Tätigkeitsstätten, da sie nicht ortsfest sind.

Das bedeutet für Mitarbeiter, die z.B. eine Fahrtätigkeit auf einem Fahrzeug ausüben, dass sie grundsätzlich keine erste Tätigkeitsstätte haben (z.B. Taxifahrer- oder Lkw-Fahrer). Keine ortsfesten betrieblichen Einrichtungen sind öffentliche (Bus-)Haltestellen oder Schiffsanlegeplätze oder andere Tätigkeitsgebiete ohne weitere ortsfeste Arbeitgebereinrichtungen. An dieser ortsfesten betrieblichen Einrichtung muss der Mitarbeiter zumindest einen Teil seiner ihm zugewiesenen Arbeiten erledigen.

Zu 2. Bei der Einrichtung muss es sich um eines des Arbeitgebers, oder eines verbundenen Unternehmens (15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten handeln.

Entgegen der Regelung bis zum 31.12.2013 kann sich die erste Tätigkeitsstätte nicht nur beim Arbeitgeber selbst, sondern auch bei einem verbundenen Unternehmen oder sogar bei einem Dritten befinden.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist das „home-office“ (das häusliche Arbeitszimmer des Arbeitnehmers) keine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers oder eines Dritten und kann daher auch zukünftig keine erste Tätigkeitsstätte sein. Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer einen oder mehrere Arbeitsräume anmietet, die der Wohnung des Arbeitnehmers zuzurechnen sind. Diese Auffassung ist allerdings nicht unumstritten (siehe Thomas, Entfernungspauschale, vom Regen in die Traufe DStR 2014, 497).

Zu 3. Die Zuordnung muss dauerhaft sein.

Unter dauerhafter Zuordnung versteht das EStG in § 9 Abs. 4 Satz 3 wenn der Mitarbeiter entweder

- unbefristet,
 - oder für die Dauer des Dienstverhältnisses
 - oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus
- an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Anhang Tz. 14) ist für die Beurteilung, ob eine dauerhafte Zuordnung vorliegt, die auf die Zukunft gerichtete prognostische Betrachtung (Ex-ante-Betrachtung) maßgebend. Die Änderung einer Zuordnung durch den Arbeitgeber ist mit Wirkung für die Zukunft zu berücksichtigen.

Wird eine zunächst auf 48 Monate befristete Tätigkeit an einer Tätigkeitsstätte anschließend um weitere maximal 48 Monate verlängert, bleibt es nach Auffassung der Finanzverwaltung bei einer befristeten Tätigkeit (Anhang Tz. 18), sog. Kettenabordnung.

c) Keine Festlegung (Zuordnung) durch den Arbeitgeber

Hat der Arbeitgeber keine erste Tätigkeitsstätte für den Mitarbeiter festgelegt, so ist dennoch zu prüfen, ob die quantitativen Voraussetzungen für eine erste Tätigkeitsstätte gem. § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG erfüllt sind. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Anhang Tz. 26) muss der Arbeitnehmer an der betrieblichen Einrichtung seine eigentliche berufliche Tätigkeit ausüben. Auch hierbei ist nach Auffassung der Finanzverwaltung eine prognostische Betrachtung vorzunehmen.

Liegt keine Zuordnung des Arbeitgebers vor ist folgendes zu prüfen:

1. Soll der Mitarbeiter typischerweise arbeitstäglich an dieser Tätigkeitsstätte tätig werden oder
2. soll der Mitarbeiter je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage an dieser Tätigkeitsstätte tätig werden oder
3. soll der Mitarbeiter mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit an dieser Tätigkeitsstätte tätig werden?

Anmerkungen:

Zu 1. Soll der Mitarbeiter typischerweise arbeitstäglich an dieser Tätigkeitsstätte tätig werden

Typischerweise arbeitstäglich bedeutet hier, dass der Mitarbeiter grundsätzlich jeden Arbeitstag an dieser Tätigkeitsstätte tätig wird. (von Ausnahmen wie Auswärtstätigkeiten u.ä abgesehen). Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Anhang, Beispiel 18) kommt es nicht darauf an, wie lange der Mitarbeiter täglich an dieser Tätigkeitsstätte tätig wird.

Zu 2. soll der Mitarbeiter je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage an dieser Tätigkeitsstätte tätig werden

Dieses Kriterium ist erfüllt, wenn der Mitarbeiter pro Arbeitswoche an zwei vollen Arbeitstagen an dieser Stelle tätig wird. (Zur Auffassung der Finanzverwaltung siehe Anhang, Beispiel 17).

Zu 3. soll der Mitarbeiter mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit an dieser Tätigkeitsstätte tätig werden?

Maßgebend ist hierfür die mit dem Mitarbeiter individuelle vereinbarte Arbeitszeit. Bei einer Teilzeitbeschäftigung gilt folglich die anteilige vereinbarte Arbeitszeit.

Hat der Arbeitgeber keine Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte vorgenommen und erfüllt die Tätigkeit an einer bestimmten Stelle nicht die quantitativen Voraussetzungen für eine erste Tätigkeitsstätte, dann hat dieser Mitarbeiter keine erste Tätigkeitsstätte. Mitarbeiter ohne erste Tätigkeitsstätte sind in dem Augenblick, in dem sie die Wohnung aus beruflichem Anlass verlassen, auf einer Auswärtstätigkeit!

Erfüllen dagegen mehrere Tätigkeitsstätte die quantitativen Voraussetzungen für eine erste Tätigkeitsstätte, so ist gem. § 9 Abs. 4 Satz 7 EStG die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte des Mitarbeiters.

E. Prüfschema für die Bestimmung einer ersten Tätigkeitsstätte

1. Prüfung:

Hat der Arbeitgeber dem Mitarbeiter dienst- bzw. arbeitsrechtlich eine

- erste Tätigkeitsstätte (ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten)
- dauerhaft (= unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder für mehr als 48 Monate)
- zugeordnet

und wird der Mitarbeiter an dieser Tätigkeitsstätte zumindest teilweise tätig?

Wenn ja:

diese Tätigkeitsstätte gilt steuerrechtlich als erste Tätigkeitsstätte.

Wenn nein dann

2. Prüfung:

Soll der Arbeitnehmer

dauerhaft (unbefristet oder für die Dauer des Dienstverhältnisses oder für mehr als 48 Monate)

- mindestens 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit oder
- zwei volle Arbeitstage wöchentlich oder
- typischerweise arbeitstäglich

an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden und dort die ihm übertragenen Arbeiten verrichten?

Wenn ja und diese Merkmale treffen auf nur eine Tätigkeitsstätte zu?

Ergebnis:

dies ist die erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 Satz 4 EStG)

Wenn ja und die Merkmale treffen auf mehr als eine Tätigkeitsstätte:

Ergebnis:

die der Wohnung am nächsten liegende Tätigkeitsstätte ist die die erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 Satz 7 EStG)

Wenn nein:

Ergebnis:

da keines der Merkmale auf eine Tätigkeitsstätte zutrifft hat der Mitarbeiter keine erste Tätigkeitsstätte.

F. Problemfelder der ersten Tätigkeitsstätte

1. Dokumentation

Die Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte kann vom Arbeitgeber u.a. im Arbeitsvertrag geregelt werden.

Bei Arbeitsverträgen, die vor Inkrafttreten des neuen Reisekostenrechts geschlossen wurden, konnten Regelungen zur ersten Tätigkeitsstätte noch gar nicht getroffen werden. Wenn beispielsweise in einem vor dem 1.1.2014 geschlossenen Arbeitsvertrag geregelt wurde, dass der Mitarbeiter eine Auswärtstätigkeit auszuüben hat und dazu für seine Dienstfahrten arbeitstäglich den Dienst-Pkw vom Fahrzeugdepot des Arbeitgebers abzuholen hat, ist zumindest fraglich, ob das Fahrzeugdepot als erste Tätigkeitsstätte anzusehen ist (weil im Vertrag dem Mitarbeiter das Depot als Übernahmestelle zugeordnet war). Vergleichbare Fälle können sich z.B. auch bei Arbeitnehmern ergeben, die das betriebliche Fahrzeug (LKW, Bus, Bahn) täglich auf einem Betriebsgelände des Arbeitgebers abholen müssen um damit ihre eigentliche Aufgabe zu erfüllen.

In solchen Fällen stellt das Depot bzw. das Betriebsgelände keine erste Tätigkeitsstätte dar, es sei denn, der Arbeitgeber hätte mit Inkrafttreten des neuen Reisekostenrechts ab dem 1.1.2014 dem Mitarbeiter diese Tätigkeitsstätte als erste Tätigkeitsstätte zugeordnet. Die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte scheidet deshalb aus, weil der Mitarbeiter weder im PKW-Depot noch auf dem Betriebsgelände seine eigentliche Tätigkeit zu verrichten hat.

Ob dies auch bei einer Lohnsteuer Außenprüfung von der Finanzverwaltung so gesehen wird bleibt abzuwarten. Deshalb ist es zweckmäßig, wenn die Unternehmen für jeden

einzelnen Mitarbeiter schriftlich dokumentieren, ob - und wenn ja wo - der jeweilige Mitarbeiter seine erste Tätigkeitsstätte hat.

2. Dauerhaftigkeit

In der betrieblichen Praxis werden Mitarbeiter häufig „bis auf Weiteres“ z.B. zu Baustellen bei Kunden des Arbeitgebers eingesetzt. Die Finanzverwaltung geht in diesen Regelungsfällen („bis auf Weiteres“) davon aus, dass es sich bei dieser Abordnung um eine dauerhafte Zuordnung handelt (Anhang, Tz. 13). Als Zuordnung gilt in diesem Fall die Abordnungsentscheidung des Arbeitgebers.

Üblicherweise wird der Einsatz auf solchen Baustellen weniger als 48 Monate dauern. Und damit ist zugleich fraglich, ob der Mitarbeiter – wie es die Rechtsprechung des BFH formuliert hat - eine zielgerichtete Wohnsitznahme in der Nähe der Arbeitsstätte zwecks Minder- rung der Wegekosten erreichen kann. Denn nur dann, wenn die voraussichtliche Tätigkeit von erheblicher Dauer ist, wird der Mitarbeiter auch bereit sein, seine Wohnung in die Nähe der Tätigkeitsstätte zu verlegen. Fraglich ist daher, ob die Auffassung der Finanzverwaltung von den Finanzgerichten mitgetragen wird.

Auch die von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung zur sog. Kettenabordnung ist nicht unproblematisch. Wird beispielsweise die Tätigkeit vom Arbeitgeber auch maximal 48 Monate an derselben Tätigkeitsstätte und wird anschließend diese Tätigkeit an dieser Tätigkeitsstätte nochmals um maximal 48 Monate verlängert, so soll es nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht um eine dauerhafte Tätigkeit handeln (Anhang, Tz 18). Auch für diese Thematik bleibt die Rechtsprechung des BFH abzuwarten.

3. Umfang der Tätigkeit an der Tätigkeitsstätte

Nach Auffassung der Finanzverwaltung reicht es für die Zuordnung einer ersten Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber aus, wenn der Arbeitnehmer in einer vom Arbeitgeber festgelegten Tätigkeits-stätte in ganz geringem Umfang tätig werden soll, z.B. Hilfs- und Nebentätigkeiten (Auftrags- bestätigungen, Stundenzettel, Krank- und Urlaubsmeldung abgeben etc.). Auf die Qualität des Tätigwerdens soll dabei somit nicht ankommen (Anhang Tz. 6).

Nimmt dagegen der Arbeitgeber keine Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte vor, so reicht es für die Prüfung, ob die quantitativen Voraussetzungen für eine erste Tätigkeits-stätte vorliegen nicht aus, dass der Arbeitnehmer an der betrieblichen Einrichtung nur Nebentätigkeiten ausübt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung muss der Mitarbeiter an dieser Tätigkeitsstätte seine eigentliche berufli- che Tätigkeit ausüben. Allein ein regelmäßiges Aufsuchen der betrieblichen Einrichtung, z. B. für kurze Rüstzeiten, zur Berichtsfertigung, zur Vorbereitung der Zustellroute, zur Wartung und Pflege des Fahr- zeugs, zur Abholung oder Abgabe von Kundendienstfahrzeugen oder LKWs einschließ- lich 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 (Anhang Tz. 26).

Diese unterschiedlichen Voraussetzungen für das Festlegen der ersten Tätigkeitsstätte sind bedenklich. Sie ergeben sich auch nicht aus dem Gesetz. Die Auffassung der

Finanzverwaltung überlässt somit den Arbeitgebern einen erheblichen Gestaltungsspielraum bei der Frage, ob eine erste Tätigkeitsstätte festgelegt werden soll. Das ist auch verfassungsrechtlich bedenklich, da der Arbeitgeber einerseits bereits bei Arbeit in "ganz geringem Umfang" eine erste Tätigkeitsstätte generieren und andererseits trotz jahrelanger Arbeit am selben Arbeitsplatz durch eine nicht näher zu begründende Befristung eine erste Tätigkeitsstätte vermeiden kann (Thomas, vom Regen in die Traufe DStR 2014, 497).

Auch zu dieser Thematik bleibt die Rechtsprechung der Finanzgerichte abzuwarten.

Dreimonatsfrist

1: Ausgangssituation

Der Gesetzgeber hat das steuerliche Reisekostenrecht bekanntlich mit Wirkung zum 1.1.2014 geändert. Leider ist dabei die sog. Dreimonatsfrist nicht abgeschafft worden obwohl dies bei der Abrechnung von Reisen einen erheblichen Vereinfachungseffekt für die Unternehmen gehabt hätte.

Die Dreimonatsfrist bedeutet, dass der Arbeitgeber dem Mitarbeiter nur für die ersten drei Monate seiner Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte den Pauschbetrag für den Verpflegungsmehraufwand steuerfrei erstatten kann, wenn

1. während einer Woche die Tätigkeit mindestens an drei Tagen an dieser Stelle ausgeübt wird und
2. die Tätigkeit an dieser Stelle nicht um mindestens 4 Wochen unterbrochen wird.

Der Gesetzgeber begründet diese einschränkende Regelung u.a. damit, dass es nach der Lebenswahrscheinlich dem Mitarbeiter nach Ablauf von 3 Monaten möglich ist, sich preisgünstige Verpflegungsmöglichkeiten zu suchen und damit ab dem 4. Monat kein Verpflegungsmehraufwand mehr entsteht.

Der Bundesfinanzhof hatte im Jahr 2013 entschieden, dass diese Regelung zumindest nicht verfassungswidrig ist.

2: Regelungen (Gesetz, BMF-Schreiben, BFH-Urteile)

2.1. Einkommensteuergesetz

2.1.1. § 9 Absatz 4a EStG

(4a) 1 Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung sind nur nach Maßgabe der folgenden Sätze als Werbungskosten abziehbar. 2 Wird der Arbeitnehmer außerhalb

seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig, ist zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine Verpflegungspauschale anzusetzen. 3 Diese beträgt

1. 24 Euro für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist,
2. jeweils 12 Euro für den An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer auswärts übernachtet,
3. 12 Euro für den Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer ohne Übernachtung mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist; beginnt die auswärtige berufliche Tätigkeit an einem Kalendertag und endet am nachfolgenden Kalendertag ohne Übernachtung, werden 12 Euro für den Kalendertag gewährt, an dem der Arbeitnehmer den überwiegenden Teil der insgesamt mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist.
4. Hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte, gelten die Sätze 2 und 3 entsprechend; Wohnung im Sinne der Sätze 2 und 3 ist der Hausstand, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Arbeitnehmers bildet sowie eine Unterkunft am Ort der ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. 5 Bei einer Tätigkeit im Ausland treten an die Stelle der Pauschbeträge nach Satz 3 länderweise unterschiedliche Pauschbeträge, die für die Fälle der Nummer 1 mit 120 sowie der Nummern 2 und 3 mit 80 Prozent der Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder aufgerundet auf volle Euro festgesetzt werden; dabei bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht, oder, wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland. **6 Der Abzug der Verpflegungspauschalen ist auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. 7 Eine Unterbrechung dieser beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn sie mindestens vier Wochen dauert.** 8 Wird dem Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, sind die nach den Sätzen 3 und 5 ermittelten Verpflegungspauschalen zu kürzen:

1. für Frühstück um 20 Prozent,
2. für Mittag- und Abendessen um jeweils 40 Prozent,

der nach Satz 3 Nummer 1 gegebenenfalls in Verbindung mit Satz 5 maßgebenden Verpflegungspauschale; die Kürzung darf die ermittelte Verpflegungspauschale nicht übersteigen. 9 Satz 8 gilt auch, wenn Reisekostenvergütungen wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten einbehalten oder gekürzt werden oder die Mahlzeiten nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1a pauschal besteuert werden. 10 Hat der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag den Kürzungsbetrag nach Satz 8. 11 Erhält der Arbeitnehmer steuerfreie Erstattungen für Verpflegung, ist ein Werbungskostenabzug insoweit ausgeschlossen. 12 Die Verpflegungspauschalen nach den Sätzen 3 und 5, die Dreimonatsfrist nach den Sätzen 6 und 7 sowie die Kürzungsregelungen nach den Sätzen 8 bis 10 gelten auch für den Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung, die bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, soweit der Arbeitnehmer vom eigenen Hausstand im Sinne des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 abwesend ist; dabei ist für jeden Kalendertag

innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 oder des Satzes 4 ausgeübt wird, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abziehbar. 13 Die Dauer einer Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 an dem Tätigkeitsort, an dem die doppelte Haushaltsführung begründet wurde, ist auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist.

(5) 1§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 6b bis 8a, 10, 12 und Absatz 6 gilt sinngemäß. 2§ 6 Absatz 1 Nummer 1a gilt entsprechend.

2.1.2. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG

1Abweichend von Absatz 1 kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent erheben, soweit er

1a) oder auf seine Veranlassung ein Dritter den Arbeitnehmern anlässlich einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte Mahlzeiten zur Verfügung stellt, die nach § 8 Absatz 2 Satz 8 und 9 mit dem Sachbezugswert anzusetzen sind,

2.2. BMF-Schreiben vom 24.10.2014

b) Dreimonatsfrist, § 9 Absatz 4a Satz 6 EStG

52 Wie bisher ist der Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt (vgl. Rz. 55). **Werden im Rahmen einer beruflichen Tätigkeit mehrere ortsfeste betriebliche Einrichtungen innerhalb eines großräumigen Werks- oder Betriebsgeländes aufgesucht, handelt es sich um die Tätigkeit an einer Tätigkeitsstätte. Handelt es sich um einzelne ortsfeste betriebliche Einrichtungen verschiedener Auftraggeber oder Kunden, liegen mehrere Tätigkeitsstätten vor. Dies gilt auch dann, wenn sich die Tätigkeitsstätten in unmittelbarer räumlicher Nähe zueinander befinden.**

53 Um die Berechnung der Dreimonatsfrist zu vereinfachen, wird eine rein zeitliche Bemessung der Unterbrechungsregelung eingeführt. Danach führt eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn sie mindestens vier Wochen dauert (§ 9 Absatz 4a Satz 7 EStG). Der Grund der Unterbrechung ist unerheblich; es zählt nur noch die Unterbrechungsdauer.

54 Dies gilt auch, wenn die Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit schon vor dem 1. Januar 2014 begonnen hat.

Beispiel 39

Der Arbeitnehmer A musste seine Tätigkeit in B wegen einer Krankheit ab dem 15. Dezember 2013 unterbrechen. Er nimmt seine Tätigkeit in B am 20. Januar 2014 wieder auf.

Die berufliche Tätigkeit des A in B wurde für mehr als vier Wochen unterbrochen. A kann somit für weitere drei Monate seiner Tätigkeit in B Verpflegungspauschalen als Werbungs- kosten geltend machen oder steuerfrei durch den Arbeitgeber ersetzt bekommen.

55 **Von einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte ist erst**

dann auszugehen, sobald der Arbeitnehmer an dieser mindestens an drei Tagen **in der Woche** tätig wird. Die Dreimonatsfrist beginnt daher nicht, solange die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als zwei Tagen **in der Woche** aufgesucht wird. Die Prüfung des Unterbrechungszeitraums und des Ablaufs der Dreimonatsfrist erfolgt stets im Nachhinein mit Blick auf die zurückliegende Zeit (Ex-post-Betrachtung).

Beispiel 40

Der Bauarbeiter A soll ab März 2014 arbeitstäglich an der Baustelle in H für 5 Monate tätig werden. Am 1. April 2014 nimmt er dort seine Tätigkeit auf. Ab 20. Mai 2014 wird er nicht nur in H, sondern für einen Tag wöchentlich auch an der Baustelle in B tätig, da dort ein Kollege ausgefallen ist.

Für die Tätigkeit an der Baustelle in H beginnt die Dreimonatsfrist am 1. April 2014 und endet am 30. Juni 2014. Eine vierwöchige Unterbrechung liegt nicht vor (immer nur eintägige Unterbrechung).

Für die Tätigkeit an der Baustelle in B greift die Dreimonatsfrist hingegen nicht, da A dort lediglich einen Tag wöchentlich tätig wird.

Abwandlung

Wie Beispiel 40, allerdings wird A ab 1. April 2014 zwei Tage wöchentlich in H und drei Tage wöchentlich in B tätig. Ab 15. April 2014 muss er für zwei Wochen nach M. Ab 1. Mai 2014 ist er dann bis auf Weiteres drei Tage wöchentlich in H und zwei Tage in B tätig. Für die Tätigkeit an der Baustelle in B beginnt die Dreimonatsfrist am 1. April 2014 und endet am 30. Juni 2014. Eine vierwöchige Unterbrechung liegt nicht vor (lediglich zwei Wochen und dann immer nur dreitägige Unterbrechung).

Für die Tätigkeit an der Baustelle in H beginnt die Dreimonatsfrist hingegen erst am 1. Mai 2014, da A dort erst ab diesem Tag an drei Tagen wöchentlich tätig wird.

Beispiel 41

Der Außendienstmitarbeiter A wohnt in K und hat am Betriebssitz seines Arbeitgebers in S seine erste Tätigkeitsstätte (arbeitsrechtliche Zuordnung durch AG). A sucht arbeitstäglich die Filiale in K gegen 8.00 Uhr auf und bereitet sich dort üblicherweise für ein bis zwei Stunden auf seinen Außendienst vor. Von ca. 10.00 Uhr bis 16.30 Uhr sucht er dann verschiedene Kunden im Großraum K auf. Anschließend fährt er nochmals in die Filiale in K, um Nacharbeiten zu erledigen.

Bei dem arbeitstäglichen Vor- und Nachbereiten der Außendiensttätigkeit in der Filiale in K handelt es sich um eine längerfristige berufliche Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte; für die berufliche Tätigkeit an dieser Tätigkeitsstätte können nach Ablauf von drei Monaten daher keine Verpflegungspauschalen mehr beansprucht werden. Für die restliche eintägige berufliche Auswärtstätigkeit bei den verschiedenen Kunden im Großraum K gilt dies nicht. Die Tätigkeitszeit in der Filiale in K kann für die Ermittlung der erforderlichen Mindestabwesenheitszeit von mehr als 8 Stunden nach Ablauf von 3 Monaten nicht mehr berücksichtigt werden, sondern ist abzuziehen. Ab dem vierten Monat kommt es für die Ermittlung der Abwesenheitszeiten der eintägigen Auswärtstätigkeit daher jeweils auf die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung, abzüglich der Tätigkeitszeit(en) in der Filiale in K an.

56 Bei beruflichen Tätigkeiten auf mobilen, nicht ortsfesten betrieblichen Einrichtungen wie z. B. Fahrzeugen, Flugzeugen, Schiffen findet die Dreimonatsfrist ebenfalls keine Anwendung. Entsprechendes gilt für eine Tätigkeit in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet.

57 Die Regelungen zu den Verpflegungspauschalen sowie die Dreimonatsfrist gelten auch im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (§ 9 Absatz 4a Satz 12 EStG).

2.3. BFH-Urteil vom 28.2.2013

BFH-Urteil vom 28.2.2013, III R 94/10 - Verpflegungsmehraufwandspauschale für einen Unternehmensberater - Dreimonatsfrist bei einer längerfristigen vorübergehenden Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte ist verfassungsgemäß - Keine teleologische Reduktion von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG - Änderung einer Steuerfestsetzung nach Billigkeitsmaßnahme gemäß § 163 AO

1. Ein selbständiger Unternehmensberater, der über Monate hinweg wöchentlich zwei bis vier Arbeitstage in dem Betrieb eines Kunden auswärts tätig ist, kann Mehraufwendungen für seine Verpflegung nur in den ersten drei Monaten dieser Auswärtstätigkeit geltend machen. Dies gilt auch dann, wenn die Beratungsaufträge kurzfristig immer wieder aufs Neue erteilt werden.
2. Eine Unterbrechung der Tätigkeit, die zum Neubeginn der Dreimonatsfrist führt, liegt grundsätzlich nur dann vor, wenn sie mindestens vier Wochen andauert.

3. Anwendung der Regelung

3.1. Vorbemerkung

Das Einkommensteuergesetz regelt in § 9 Abs. 4a wann und in welcher Höhe der Arbeitnehmer aus Anlass einer Auswärtstätigkeit für Verpflegung einen Pauschbetrag für Verpflegung als Werbungskosten geltend machen kann bzw. wann und in welcher Höhe der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen solchen Pauschbetrag steuerfrei erstattet kann (Siehe Tz. 2.1.1.). Dieser Pauschbetrag kommt aber nur zur Anwendung, wenn der Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit nicht länger als 3 Monate immer wieder dieselbe Tätigkeitsstätte aufsucht. Nach Ablauf von 3 Monaten ist daher der Pauschbetrag nicht mehr als Werbungskosten abziehbar bzw. kann vom Arbeitgeber nicht mehr steuerfrei erstattet werden.

Die Dreimonatsfrist hat für die Frage, ob nach 3 Monaten noch eine Auswärtstätigkeit vorliegt, keinen Einfluss. Sie hat nur Einfluss darauf, ob ein steuerfreier Pauschbetrag für den Verpflegungsmehraufwand zur Anwendung kommt.

Erhält der Arbeitnehmer bei einer vom Arbeitgeber angeordneten Auswärtstätigkeit gleichzeitig eine Mahlzeit auf Veranlassung des Arbeitgebers ist der Pauschbetrag – je nach Mahlzeit – zu kürzen (Siehe Tz. 2.1.1.).

Wird die Mahlzeit nach Ablauf der Dreimonatsfrist zur Verfügung gestellt, ist der Pauschbetrag nicht zu kürzen. Dafür muss die Mahlzeit mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet und versteuert werden. Das kann auch der Arbeitgeber im Wege der Lohnsteuerpauschalierung für den Arbeitnehmer durchführen (Siehe 2.1.2.).

3.2. Wann gilt die Dreimonatsfrist?

3.2.1. Zeitliche Voraussetzungen

Die einschränkende Regelung bei Verpflegungsmehraufwand kommt dann zur Anwendung, wenn

a) der Arbeitnehmer wiederkehrend die gleiche Tätigkeitsstätte aufsucht. Tätigkeitsstätte ist nicht der Ort an dem der Mitarbeiter tätig wird, sondern die konkrete Tätigkeitsstelle (z.B. Hamburger Straße Nr. 5 in Berlin und.

b) die Tätigkeit an dieser Stelle während einer Woche an mindestens 3 Tagen ausgeübt wird und

c) die Tätigkeit an dieser Stelle um nicht mehr als 4 Wochen unterbrochen wird, gleichviel aus welchem Grund.

Liegen diese Voraussetzungen gleichzeitig vor, kommt die Dreimonatsfrist zur Anwendung.

Die Dreimonatsfrist beginnt an dem Tag an dem der Arbeitnehmer das erste Mal 3 Tage an derselben Tätigkeitsstätte während einer Woche tätig war. Beispiel: In der Woche vom 18.07.-22.07.2016 ist der Mitarbeiter 3 Tage an derselben Tätigkeitsstätte tätig. Für diesen Fall beginnt die Dreimonatsfrist 3 Monate nach dem 18.07.2016.

3.2.2. Sachliche Voraussetzungen

Die Dreimonatsfrist kommt nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann zur Anwendung, wenn der Arbeitnehmer ständig dieselbe Tätigkeitsstätte entweder für den gleichen Kunden oder Auftraggeber aufsucht. Sucht der Arbeitnehmer zum Beispiel die gleiche Adresse (z.B. Berlin, Hamburger Straße 5, da beide Kunden dieselbe Adresse haben) ständig wiederkehrend auf aber immer für unterschiedliche Kunden, so gilt je Kunde eine separate Dreimonatsfrist.

Beispiel:

Kunde A und Kunde B haben die gleiche Adresse nämlich Berlin, Hamburger Straße 5. Für diesen Fall ist für den Kunden A und Kunden B jeweils eine getrennte Dreimonatsfrist zu berechnen (Siehe 2.2.), wenn der Mitarbeiter sowohl beim Kunden A als auch beim Kunden B tätig wird. Die Tätigkeiten in der Hamburger Straße 5 werden in diesem Fall nicht zusammengerechnet!

Für die Abrechnung von Reisen zur Prüfung der Dreimonatsfrist ist es daher zweckmäßig, wenn der Arbeitnehmer für jede einzelne Reise vermerkt und der Arbeitgeber aufzeichnet, welcher Kunde/Auftraggeber jeweils besucht worden ist. Andernfalls ist die rückwirkende Prüfung, ob die Dreimonatsfrist zur Anwendung kommt, nur mit erheblichem Aufwand möglich.

Wird die Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte für mindestens 4 Wochen unterbrochen (der Grund der Unterbrechung ist seit dem 1.1.2014 unerheblich), so endet die

Dreimonatsfrist für diese Tätigkeitsstätte. Sie beginnt erst dann neu, wenn der Arbeitnehmer nach Ablauf von 4 Wochen wieder dieselbe Tätigkeitsstätte aufsucht und dann während einer Woche mindestens an 3 Tagen an dieser Tätigkeitsstätte tätig wird.

3.2.3. Konsequenzen aus der Dreimonatsfrist

Nach Ablauf der Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte kann ein steuerfreier Pauschbetrag für den Verpflegungsmehraufwand nicht mehr steuerfrei gezahlt werden. Wird der Pauschbetrag vom Arbeitgeber auch nach Ablauf von 3 Monaten weiterhin gezahlt, ist er steuerpflichtig. Für diesen Fall kommt eine Lohnsteuerpauschalierung gem. § 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG mit 25 % nicht in Betracht.

3.2.4. Gewährung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber aus Anlass von Auswärtstätigkeiten.

Erhält der Arbeitnehmer aus Anlass der Auswärtstätigkeit auch nach Ablauf von 3 Monaten seit Beginn der Dreimonatsfrist eine Mahlzeit, so gilt § 9 Abs. 4 a Satz 8 und 9 EStG (siehe 2.1.1.). Die Mahlzeit ist dann steuerpflichtig. Eine Kürzung des Pauschbetrages kommt dann nicht mehr in Betracht, da der Mitarbeiter nach 3 Monaten keinen Pauschbetrag als Werbungskosten geltend machen kann.

Beträgt in diesem Fall der Preis der Mahlzeit einschl. Umsatzsteuer nicht mehr als 60 €, so handelt es sich um eine übliche Mahlzeit, die mit dem amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung anzusetzen ist (Frühstück = 1,67 €, Mittag- und Abendessen jeweils 3,10 €). Dieser Wert ist als Arbeitslohn vom Arbeitnehmer zu versteuern. Der Arbeitgeber kann aber diesen Wert auch gem. § 40 Abs. 2 Nr. 1a EStG mit einem Steuersatz von 25 % pauschal versteuern (Die Mahlzeit ist dann zugleich beitragsfrei in der Sozialversicherung).

Beträgt der Wert der einzelnen Mahlzeit mehr als 60 €, so ist der gesamte Wert zu versteuern.

Beispiel:

Im 4. Monat der Tätigkeit beim Kunden A in der Hamburger Straße 5 in Berlin gewährt der Arbeitgeber dem Mitarbeiter täglich ein Frühstück, ein Mittagessen und ein Abendessen zum Preis von jeweils 50 €. Ergebnis: Da es sich um übliche Mahlzeiten handelt, ist als Wert für das Frühstück 1,67 €, für das Mittagessen von 3,10 € und für das Abendessen von 3,10 €, insgesamt pro Tag von 7,87 € anzusetzen und zu versteuern.

Würden die einzelnen Mahlzeiten jeweils 65 € kosten, müsste der Betrag von 195 € versteuert werden. Eine Lohnsteuerpauschalierung durch den Arbeitgeber ist dann nicht mehr möglich.

4. Kritik

Die Regelung unterstellt, dass der Arbeitnehmer erst nach Ablauf von 3 Monaten seine Verpflegungskosten reduzieren kann und das auch nur, wenn er mindestens einmal während einer Woche an drei Tagen an derselben Tätigkeitsstätte tätig war.

Im Zeitalter der Telekommunikation ist das völlig unrealistisch. Denn spätestens nach einem Tag seit Einsatz an der auswärtigen Tätigkeitsstätte kann sich der Arbeitnehmer darüber informieren, welche günstigen Verpflegungsmöglichkeiten am Einsatzort bestehen.

Und die Regelung im BMF-Schreiben vom 24.10.2014, nach der es Voraussetzung für die Dreimonatsfrist ist, dass der Arbeitnehmer während einer Woche einmal an mindestens 3 Tagen an derselben Tätigkeitsstätte tätig sein muss, ist ebenfalls unrealistisch und nicht nachvollziehbar. Warum wird ein Arbeitnehmer, der jede Woche an 2 Tagen an derselben Tätigkeitsstätte tätig ist anders behandelt als ein Mitarbeiter der (meist zufällig) nur einmal während einer Woche an derselben Tätigkeitsstätte aber dann noch nur alle 3 Wochen für jeweils einen Tag dort tätig ist?

Konsequenz: Es wird Zeit, dass die Dreimonatsfrist endlich abgeschafft wird. Das würde zu einer wesentlichen Vereinfachung in den Unternehmen beitragen.

Hinweis:

In unseren ganztägigen Seminaren zum Lohnsteuer- und Reisekostenrecht in Hamburg wird unser Referent, Diplom-Betriebswirt Uwe Albert, die Konsequenzen aus der neuen gesetzlichen Regelung zur ersten Tätigkeitsstätte darstellen und erläutern.

Nr	Seminarthema	Referenten	Termin
1	Brennpunkte bei Reisekosten, Mahlzeiten, Betriebsveranstaltungen und Pauschalbesteuerung	Uwe Albert	05.10.2016
2	Aktuelles Reisekostenrecht 2017	Uwe Albert	21.11.2016
3	Aktuelles Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht 2017	Gabriele Maack, Uwe Albert	23.11.2016
4	Aktuelles Reisekostenrecht 2017	Uwe Albert	28.11.2016
5	Aktuelles Lohnsteuerrecht 2017	Uwe Albert	05.12.2016

Die Seminare finden im IC-Hotel Hamburg Hbf. statt. Jeweils von 09.00 bis 16.00 Uhr

Anmeldung: direkt beim VERLAG E. ALBERT per Fax 040-6032758 oder per Email.

Teilnahmepreis: Jeweils 450 Euro pro Teilnehmer zzgl. USt. Der Teilnahmepreis beinhaltet Pausengetränke, ausführliche Seminarunterlagen, Mittagsmenü im Tagungshotel.

Weitere aktuelle Infos finden Sie im Internet unter:

www.albertakademie.de

Anhang:

Auszug aus dem BMF-Schreiben vom 24.10.2014 - IV C 5 - S 2353/14/10002 - DOK - 2014/0849647 - Ergänztes BMF-Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1.1.2014

I. Vorbemerkung

1 Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285, BStBl I S. 188) wurden die bisherigen steuerlichen Bestimmungen zum steuerlichen Reisekostenrecht umgestaltet. Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten bei der Anwendung der am 1. Januar 2014 in Kraft **getretenen** gesetzlichen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes zur steuerlichen Beurteilung von Reisekosten der Arbeitnehmer die folgenden Grundsätze:

II. Anwendung der Regelungen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit

1. Erste Tätigkeitsstätte, auswärtige Tätigkeit, weiträumiges Tätigkeitsgebiet, § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a, Absatz 4 EStG

a) Gesetzliche Definition „erste Tätigkeitsstätte“, § 9 Absatz 4 EStG

2 Zentraler Punkt der ab 1. Januar 2014 geltenden Neuregelungen ist die gesetzliche Definition der ersten Tätigkeitsstätte, die an die Stelle der regelmäßigen Arbeitsstätte tritt. 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). Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte erfolgt vorrangig anhand der dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen durch den Arbeitgeber (Rz. 5 ff.). Sind solche nicht vorhanden oder sind die getroffenen Festlegungen nicht eindeutig, werden hilfsweise quantitative Kriterien (Rz. 25 ff.) herangezogen. Voraussetzung ist zudem, dass der Arbeitnehmer in einer der in § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG genannten ortsfesten Einrichtungen (Rz. 3 ff.) dauerhaft (Rz. 13 ff.) tätig werden soll. Ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte ist außerhalb seiner Wohnung immer auswärts tätig.

aa) Tätigkeitsstätte

3 Tätigkeitsstätte ist eine von der Wohnung getrennte, ortsfeste betriebliche Einrichtung. Baucontainer, die z. B. auf einer Großbaustelle längerfristig fest mit dem Erdreich verbunden sind und in denen sich z. B. Baubüros, Aufenthaltsräume oder Sanitäreinrichtungen befinden, stellen „ortsfeste“ betriebliche Einrichtungen dar. Befinden sich auf einem Betriebs-/Werksgelände mehrere ortsfeste betriebliche Einrichtungen, so handelt es sich dabei nicht um mehrere, sondern nur um eine Tätigkeitsstätte. Fahr- zeuge, Flugzeuge, Schiffe oder Tätigkeitsgebiete ohne ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind keine Tätigkeitsstätten i. S. d. § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG. Das häusliche Arbeitszimmer des Arbeitnehmers ist - wie bisher - keine betriebliche Einrichtung des

Arbeitgebers oder eines Dritten und kann daher auch zukünftig keine erste Tätigkeitsstätte sein. Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer einen oder mehrere Arbeitsräume anmietet, die der Wohnung des Arbeitnehmers zuzurechnen sind. Auch in diesem Fall handelt es sich bei einem häuslichen Arbeitszimmer um einen Teil der Wohnung des Arbeitnehmers. Zur Abgrenzung, welche Räume der Wohnung des Arbeitnehmers zuzurechnen sind, ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall abzustellen (z. B. unmittelbare Nähe zu den privaten Wohnräumen).

bb) Tätigkeitsstätte des Arbeitgebers bei einem verbundenen Unternehmen oder bei einem Dritten

4 Die Annahme einer Tätigkeitsstätte erfordert nicht, dass es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des lohnsteuerlichen Arbeitgebers handelt. Von der Neuregelung erfasst werden auch Sachverhalte, in denen der Arbeitnehmer statt beim eigenen Arbeitgeber in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung eines der in § 15 AktG genannten Unternehmen oder eines Dritten (z. B. eines Kunden) tätig werden soll. Von einem solchen Tätigwerden kann dann nicht ausgegangen werden, wenn der Arbeitnehmer bei dem Dritten oder verbundenen Unternehmen z. B. nur eine Dienstleistung des Dritten in Anspruch nimmt oder einen Einkauf tätigt.

cc) Zuordnung mittels dienst- oder arbeitsrechtlicher Festlegung durch den Arbeitgeber

5 Eine erste Tätigkeitsstätte liegt vor, wenn der Arbeitnehmer einer solchen Tätigkeitsstätte (§ 9 Absatz 4 Satz 1 EStG) dauerhaft zugeordnet ist. Ist der Arbeitnehmer nur vorübergehend einer Tätigkeitsstätte zugeordnet, begründet er dort keine erste Tätigkeitsstätte (zur Abgrenzung der Merkmale „dauerhaft“ und „vorübergehend“ vgl. Rz. 13). 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 für einzelne Arbeitnehmer oder Arbeitnehmergruppen, unabhängig davon, ob diese schriftlich oder mündlich erteilt worden sind. Die Zuordnung muss sich auf die Tätigkeit des Arbeitnehmers beziehen; dies ergibt sich aus § 9 Absatz 4 Satz 3 EStG, der mit der beispielhaften Aufzählung darüber hinaus das Kriterium der Dauerhaftigkeit beschreibt.

6 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 tätig werden soll, ist keine Zuordnung i. S. d. § 9 Absatz 4 EStG. Sofern der Arbeitnehmer in einer vom Arbeitgeber festgelegten Tätigkeitsstätte zumindest in ganz geringem Umfang tätig werden soll, z. B. Hilfs- und Nebentätigkeiten (Auftragsbestätigungen, Stundenzettel, Krank- und Urlaubsmeldung abgeben etc.), kann der Arbeitgeber den Arbeitnehmer zu dieser Tätigkeitsstätte zuordnen, selbst wenn für die Zuordnung letztlich tarifrechtliche, mitbestimmungsrechtliche oder organisatorische Gründe ausschlaggebend sind. Auf die Qualität des Tätigwerdens kommt es dabei somit nicht an (anders als bei der Bestimmung anhand der quantitativen Zuordnungskriterien vgl. dazu Rz. 26). Vielmehr können, wie z. B. bei Festlegung einer Dienststelle/Dienststätte, auch Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung (s. o.) ausreichend sein (Vorrang des Dienst- oder Arbeitsrechts). Die Abgabe von Krank- oder Urlaubsmeldungen durch Dritte (z. B. mittels Post, Bote oder Familienangehörige) reicht für eine Zuordnung nicht aus, da ein Tätigwerden auch ein persönliches Erscheinen des Arbeitnehmers voraussetzt.

7 Soll der Arbeitnehmer an mehreren Tätigkeitsstätten tätig werden und ist er einer bestimmten Tätigkeitsstätte dienst- oder arbeitsrechtlich dauerhaft zugeordnet, ist es 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 mehr an.

8 Nicht mehr entscheidend ist zudem, ob an der vom Arbeitgeber nach § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG festgelegten Tätigkeitsstätte der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit liegt oder liegen soll. Die Rechtsprechung des BFH, die darauf abstellte, ob der zu beurteilenden Arbeitsstätte eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber weiteren Tätigkeitsorten beizumessen war (vgl. BFH vom 9. Juni 2011, VI R 36/10, BStBl 2012 II S. 36), welche Tätigkeit an den verschiedenen Arbeitsstätten im Einzelnen ausgeübt wurde und welches konkrete Gewicht dieser Tätigkeit zukam (vgl. BFH vom 9. Juni 2011, VI R 55/10, BStBl 2012 II S. 38), ist ab 2014 gegenstandslos.

Beispiel 1

Der Vertriebsmitarbeiter V für die Region A soll einmal wöchentlich an den Firmensitz nach B fahren, dem er zugeordnet ist. Dort soll er die anfallenden Bürotätigkeiten erledigen und an Dienstbesprechungen teilnehmen. B ist erste Tätigkeitsstätte auf Grund der arbeitsrechtlichen Zuordnung. Dabei ist unerheblich, dass V überwiegend in der Region A und nicht in B tätig werden soll.

Abwandlung

Ordnet der Arbeitgeber den V dem Firmensitz in B nicht oder nicht eindeutig zu, erfolgt die Prüfung, ob eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt anhand der quantitativen Kriterien des § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG (Rz. 25 ff.) In diesem Fall liegt in B keine erste Tätigkeitsstätte vor.

9 § 42 AO ist zu beachten. Insbesondere bei Gesellschafter-Geschäftsführern, Arbeitnehmer-Ehegatten/Lebenspartnern und sonstigen, mitarbeitenden Familienangehörigen ist entscheidend, ob die getroffenen Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten.

10 Da die dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers eindeutig sein muss, ist sie vom Arbeitgeber zu dokumentieren. In Betracht kommen hierfür z. B. Regelungen im Arbeitsvertrag, im Tarifvertrag, in Protokollnotizen, dienstrechtlichen Verfügungen, Einsatzplänen, Reiserichtlinien, Reisekostenabrechnungen, der Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Nutzung eines Dienstwagens für die Fahrten Wohnung - erste Tätigkeitsstätte oder vom Arbeitgeber als Nachweis seiner Zuordnungsentscheidung vorgelegte Organigramme. Fehlt ein Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer eindeutigen Zuordnung, gilt § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG.

11 Ein Organigramm kann gegen den Willen des Arbeitgebers nicht als Nachweis zur Bestimmung einer ersten Tätigkeitsstätte herangezogen werden, wenn der Arbeitgeber tatsächlich keine Zuordnung seines Arbeitnehmers zu einer Tätigkeitsstätte getroffen hat und kein anderer Nachweis über die Zuordnung erbracht wird. In diesen Fällen ist anhand der quantitativen Kriterien nach § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG zu prüfen, ob der Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte hat. Indiz für eine dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers kann auch sein, dass z. B. nach der Reiserichtlinie gerade für Tätigkeiten an dieser Tätigkeitsstätte keine Reisekosten gezahlt werden bzw. die Besteuerung eines geldwerten Vorteils für die Fahrten Wohnung - erste Tätigkeitsstätte bei Dienstwagengestellung erfolgt.

12 § 9 Absatz 4 Satz 1 bis 3 EStG sieht die Möglichkeit einer Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte vor. Der Arbeitgeber kann dienst- oder arbeitsrechtlich daher nicht festlegen, dass der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte hat

(Negativfestlegung). Er 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 (Rz. 25 ff.). Der Arbeitgeber kann zudem festlegen, dass sich die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte nach den quantitativen Zuordnungskriterien des § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG richtet. Im Ergebnis ist eine Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers mittels dienst- oder arbeitsrechtlicher Festlegung (Rz. 6 ff.) somit lediglich erforderlich, wenn er die erste Tätigkeitsstätte abweichend von den quantitativen Zuordnungskriterien festlegen will.

Beispiel 2

In Einstellungsbögen bzw. in Arbeitsverträgen ist aufgrund des Nachweisgesetzes und tariflicher Regelungen ein Einstellungs-, Anstellungs- oder Arbeitsort des Arbeitnehmers bestimmt. Hierbei handelt es sich nicht um eine Zuordnung i. S. d. § 9 Absatz 4 EStG, wenn der Arbeitgeber schriftlich auch gegenüber dem Arbeitnehmer bzw. in der Reiserichtlinie des Unternehmens erklärt, dass dadurch keine arbeitsrechtliche Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte erfolgen soll.

dd) Dauerhafte Zuordnung

13 Die Zuordnung durch den Arbeitgeber zu einer Tätigkeitsstätte muss auf Dauer angelegt sein (Prognose). Die typischen Fälle einer dauerhaften Zuordnung sind nach § 9 Absatz 4 Satz 3 EStG die unbefristete Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer bestimmten betrieblichen Einrichtung, die Zuordnung für die gesamte Dauer des - befristeten oder unbefristeten - Dienstverhältnisses oder die Zuordnung über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus. Die Zuordnung „bis auf Weiteres“ ist eine Zuordnung ohne Befristung und damit dauerhaft. Entscheidend sind dabei allein die Festlegungen des Arbeitgebers und die im Rahmen des Dienstverhältnisses erteilten Weisungen.

Beispiel 3

Der Arbeitnehmer A ist von der Firma Z als technischer Zeichner ausschließlich für ein Projekt befristet eingestellt worden. Das Arbeitsverhältnis von A soll vertragsgemäß nach Ablauf der Befristung enden.

A hat ab dem ersten Tag der Tätigkeit bei Z auf Grund der arbeitsrechtlichen Zuordnung des Arbeitgebers seine erste Tätigkeitsstätte.

14 Für die Beurteilung, ob eine dauerhafte Zuordnung vorliegt, ist die auf die Zukunft gerichtete prognostische Betrachtung (Ex-ante-Betrachtung) maßgebend. Die Änderung einer Zuordnung durch den Arbeitgeber ist mit Wirkung für die Zukunft zu berücksichtigen.

Beispiel 4

Der in H wohnende Arbeitnehmer A ist bis auf Weiteres an drei Tagen in der Woche in einer Filiale seines Arbeitgebers in H und an zwei Tagen in der Woche in einer Filiale seines Arbeitgebers in S tätig. Der Arbeitgeber hatte zunächst die Filiale in S als erste Tätigkeitsstätte festgelegt. Ab 1. Juli 2014 legt er H als erste Tätigkeitsstätte fest.

Bis 30. Juni 2014 hat der Arbeitnehmer in S seine erste Tätigkeitsstätte. Ab 1. Juli 2014 ist die erste Tätigkeitsstätte in H.

Beispiel 5

Der Arbeitnehmer A ist unbefristet beschäftigt. Für einen Zeitraum von 36 Monaten soll er überwiegend in der Filiale X arbeiten. In der Filiale Y soll er nur an Teambesprechungen,

Mitarbeiterschulungen und sonstigen Firmenveranstaltungen teilnehmen. Diese finden voraussichtlich einmal pro Monat statt. Der Arbeitgeber hat A der Filiale Y arbeitsrechtlich dauerhaft zugeordnet.

Erste Tätigkeitsstätte ist die Filiale Y, da A dort arbeitsrechtlich dauerhaft zugeordnet ist.

Abwandlung

Ordnet der Arbeitgeber nicht zu, liegt keine erste Tätigkeitsstätte vor; in der Filiale X soll A nicht dauerhaft tätig werden und in der Filiale Y nicht in dem nach § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG (Rz. 25 ff.) erforderlichen quantitativen Umfang.

15 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.

Beispiel 6

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

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

16 Weichen die tatsächlichen Verhältnisse durch unvorhersehbare Ereignisse, wie etwa Krankheit, politische Unruhen am Tätigkeitsort, 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.

Beispiel 7

Der Kundendienstmonteur K soll an der betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers in A lediglich in unregelmäßigen Abständen seine Aufträge abholen und abrechnen, Urlaubsanträge abgeben und gelegentlich an Besprechungen teilnehmen (vgl. Rz. 26). K ist der betrieblichen Einrichtung in A nicht arbeitsrechtlich zugeordnet. Seine eigentliche berufliche Tätigkeit soll K ausschließlich bei verschiedenen Kunden ausüben. Auf Grund ungeplanter betrieblicher Abläufe ergibt es sich, dass K über einen Zeitraum von 12 Monaten nun die betriebliche Einrichtung in A arbeitstäglich aufsuchen soll und auch aufsucht, um dort seine Berichte zu verfassen (= Teil seiner eigentlichen beruflichen Tätigkeit).

Auch wenn K für einen Zeitraum von 12 Monaten arbeitstäglich einen Teil seiner beruflichen Tätigkeit in der betrieblichen Einrichtung in A ausüben soll, führt dies mangels Dauerhaftigkeit noch nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte. Die ursprüngliche Prognose sah dies nicht vor und nach der neuen Prognose sollen diese Arbeiten am Betriebsitz in A nur vorübergehend ausgeübt werden.

17 Wird eine auf **höchstens** 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.

Beispiel 8

Der unbefristet beschäftigte Arbeitnehmer A wird für eine Projektdauer von voraussichtlich 18 Monaten der betrieblichen Einrichtung in M zugeordnet. Nach 18 Monaten wird die Zuordnung um 36 Monate verlängert.

Obwohl A insgesamt 54 Monate in M tätig wird, hat er dort keine erste Tätigkeitsstätte. Die vom Gesetz vorgegebene Prognose-Betrachtung bedeutet, dass A weder im Zeitpunkt der erstmaligen Zuordnung noch im Zeitpunkt der Verlängerungsentscheidung für mehr als 48 Monate in M eingesetzt werden sollte.

Abwandlung

Die Zuordnung von A wird bereits nach drei Monaten um 36 Monate auf insgesamt 54 Monate verlängert.

Ab dem Zeitpunkt der Verlängerungsentscheidung hat A seine erste Tätigkeitsstätte in M, da er ab diesem Zeitpunkt noch 51 Monate und somit dauerhaft in M tätig werden soll. Das gilt auch, wenn A für diese Tätigkeit neu eingestellt und eine Probezeit vereinbart wurde oder das Projekt planwidrig bereits nach 12 Monaten beendet wird. Die steuerliche Beurteilung der ersten drei Monate als beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit bleibt von der Verlängerungsentscheidung unberührt.

18 Bei einer sog. Kettenabordnung ist keine dauerhafte Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte gegeben, wenn die einzelne Abordnung jeweils einen Zeitraum von *höchstens* 48 Monaten umfasst.

19 Eine dauerhafte Zuordnung ist gegeben, wenn das Dienstverhältnis auf einen anderen Arbeitgeber ausgelagert wird 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 (sog. Outsourcing). Die anders lautende Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH vom 9. Februar 2012, VI R 22/10, BStBl II S. 827) ist überholt. Entsprechendes gilt für den Fall, dass ein Leiharbeiter ausnahmsweise dauerhaft (nach § 9 Absatz 4 Satz 3 EStG, wenn er „bis auf Weiteres“ also unbefristet, für die gesamte Dauer des Leiharbeitsverhältnisses oder länger als 48 Monate) in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Entleihers tätig werden soll (vgl. BFH vom 17. Juni 2010, VI R 35/08, BStBl II S. 852, der das Vorliegen einer regelmäßigen Arbeitsstätte generell verneint hatte). Auch die Entscheidung des BFH, wonach die betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers in der Regel keine regelmäßige Arbeitsstätte sein konnte (vgl. BFH vom 13. Juni 2012, VI R 47/11, BStBl 2013 II S. 169), ist überholt, sofern der Arbeitnehmer dauerhaft beim Kunden des Arbeitgebers tätig werden soll.

Beispiel 9

Der Arbeitnehmer A ist von der Zeitarbeitsfirma Z als technischer Zeichner ausschließlich für die Überlassung an die Projektentwicklungsfirma P eingestellt worden. Das Arbeitsverhältnis von A endet vertragsgemäß nach Abschluss des aktuellen Projekts bei P.

A hat ab dem ersten Tag der Tätigkeit bei der Projektentwicklungsfirma P seine erste Tätigkeitsstätte, da er seine Tätigkeit bei P für die gesamte Dauer seines Dienstverhältnisses bei Z und damit dort dauerhaft ausüben soll.

Abwandlung

Der Arbeitnehmer A ist von der Zeitarbeitsfirma Z unbefristet als technischer Zeichner eingestellt worden und wird bis auf Weiteres an die Projektentwicklungsfirma P überlassen.

A hat ab dem ersten Tag der Tätigkeit bei der Projektentwicklungsfirma P seine erste Tätigkeitsstätte, da er seine Tätigkeit bei P ohne Befristung und damit dort dauerhaft ausüben soll.

20 Dienststelle/Dienststätte i. S. d. öffentlichen Reisekosten-, Umzugskosten- und Trennungsgeldrechts ist die Stelle, bei der der Arbeitnehmer eingestellt oder zu der er versetzt, abgeordnet, zugeteilt, zugewiesen oder kommandiert worden ist. Jede dieser dienstlichen Maßnahmen führt dazu, dass diese Stelle zur neuen dienstrechtlichen Dienststelle/Dienststätte wird, unabhängig davon, ob die Maßnahme dauerhaft oder nur vorübergehend ist. Für die steuerrechtliche Beurteilung der dauerhaften Zuordnung zu einer bestimmten Tätigkeitsstätte gilt insbesondere Folgendes:

- Versetzung ohne zeitliche Befristung - dauerhafte Zuordnung, es wird eine neue „erste Tätigkeitsstätte“ begründet.
- Abordnung ohne zeitliche Befristung - dauerhafte Zuordnung, es wird eine neue „erste Tätigkeitsstätte“ begründet.
- Versetzung mit einer zeitlichen Befristung bis zu 48 Monaten - keine dauerhafte Zuordnung, damit keine neue „erste Tätigkeitsstätte“.
- Abordnung mit einer zeitlichen Befristung bis zu 48 Monaten, ggf. auch verbunden mit dem Ziel der Versetzung - keine dauerhafte Zuordnung, damit keine neue „erste Tätigkeitsstätte“.
- Entsprechendes gilt für abordnungs- oder versetzungsgleiche Maßnahmen (z. B. Kommandierung, Zuteilung, Zuweisung).

21 Bei grenzüberschreitender Arbeitnehmerentsendung zwischen verbundenen Unternehmen liegt beim aufnehmenden Unternehmen eine erste Tätigkeitsstätte dann vor, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen eines eigenständigen Arbeitsvertrags mit dem aufnehmenden Unternehmen einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung dieses Unternehmens unbefristet zugeordnet ist, die Zuordnung die Dauer des gesamten - befristeten oder unbefristeten - Dienstverhältnisses umfasst oder die Zuordnung über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus reicht (vgl. § 9 Absatz 4 Satz 3 EStG). Die Rechtsprechung des BFH, die darauf abstellte, dass ein Arbeitnehmer, der wiederholt befristet von seinem Arbeitgeber ins Ausland entsandt worden ist, dort keine regelmäßige Arbeitsstätte begründet (vgl. BFH vom 10. April 2014, VI R 11/13, BStBl 2014 II S. 804), ist im Hinblick auf die gesetzliche Regelung des § 9 Absatz 4 EStG ab 2014 überholt.

Beispiel 10

Der Arbeitnehmer A ist von der ausländischen Muttergesellschaft M für zwei Jahre an die inländische Tochtergesellschaft T entsandt worden. A hat mit T einen eigenständigen Arbeitsvertrag über zwei Jahre abgeschlossen, in dem er der inländischen Hauptniederlassung von T zugeordnet wurde.

A hat bei T seine erste Tätigkeitsstätte.

22 Wird 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, die Zuordnung die Dauer des gesamten - befristeten oder unbefristeten - Dienstverhältnisses umfasst oder die Zuordnung über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus reicht (vgl. § 9 Absatz 4 Satz 3 EStG).

Beispiel 11

Der Arbeitnehmer A ist von der ausländischen Muttergesellschaft M im Rahmen eines unbefristeten

Arbeitsvertrags für zwei Jahre an die inländische Tochtergesellschaft T entsandt und für diesen Zeitraum der inländischen Hauptniederlassung von T zugeordnet worden. A hat mit T keinen eigenständigen Arbeitsvertrag abgeschlossen.

A hat bei T keine erste Tätigkeitsstätte, da er der inländischen Hauptniederlassung von T nicht dauerhaft i. S. v. § 9 Absatz 4 Satz 1 i. V. m. Satz 3 EStG zugeordnet worden ist. Er übt für die Dauer seiner zweijährigen Tätigkeit bei T eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit aus.

23 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 (vgl. hierzu die Ausführungen zur Dauerhaftigkeit unter Rz. 13 ff. und zu den quantitativen Kriterien unter Rz. 25 ff.).

ee) Anwendung der 48-Monatsfrist im Zusammenhang mit der Prüfung der dauerhaften Zuordnung ab 1. Januar 2014

24 Für die Anwendung der im Zusammenhang mit der Prüfung einer dauerhaften Zuordnung gegebenenfalls zu beachtenden 48-Monatsfrist gilt Folgendes:

Für die Frage (Prognose), ob der Arbeitnehmer dauerhaft einer bestimmten Tätigkeitsstätte zugeordnet ist, kommt es maßgeblich auf den jeweiligen Beginn der durch den Arbeitnehmer auszuübenden Tätigkeit an. Dieser ist daher regelmäßig für die Anwendung der 48-Monatsfrist entscheidend, auch 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 diese bis spätestens zum 1. Januar 2014 treffen und dokumentieren.

Beispiel 12

Der Arbeitnehmer A hat seine Tätigkeit am 1. Juli 2010 an der Tätigkeitsstätte des Kunden K seines Arbeitgebers aufgenommen. Er soll dort bis zum 1. März 2014 tätig sein.

Die 48-Monatsfrist beginnt am 1. Juli 2010; der Tätigkeitszeitraum beträgt weniger als 48 Monate. A hat ab 1. Januar 2014 bei dem Kunden K weiterhin keine erste Tätigkeitsstätte.

Abwandlung

A hat seine Tätigkeit am 1. Juli 2010 an einer Tätigkeitsstätte des Kunden K seines Arbeitgebers aufgenommen und soll dort bis zum 31. Dezember 2014 tätig sein.

Die 48-Monatsfrist beginnt am 1. Juli 2010; der Tätigkeitszeitraum beträgt mehr als 48 Monate. Ab 1. Januar 2014 hat Arbeitnehmer A somit bei dem Kunden K seine erste Tätigkeitsstätte.

ff) Quantitative Zuordnungskriterien

25 Fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer betrieblichen Einrichtung durch dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung nach den vorstehenden Kriterien (z. B. weil der Arbeitgeber ausdrücklich auf eine Zuordnung verzichtet hat oder ausdrücklich erklärt, dass organisatorische Zuordnungen keine steuerliche Wirkung entfalten sollen) oder ist die getroffene Festlegung nicht eindeutig, 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 (vgl. Rz. 13 ff.) tätig werden soll.

Beispiel 13

Der Arbeitnehmer A ist von seinem Arbeitgeber unbefristet eingestellt worden, um dauerhaft in der Filiale Y zu arbeiten. In den ersten 36 Monaten seiner Tätigkeit arbeitet er an drei Tagen wöchentlich in der Filiale X und zwei volle Tage wöchentlich in der Filiale Y. Der Arbeitgeber hat A für die ersten 36 Monate Filiale X zugeordnet.

In diesen 36 Monaten seiner Tätigkeit hat A in der Filiale X keine erste Tätigkeitsstätte, da er dort nicht dauerhaft zugeordnet ist. Erste Tätigkeitsstätte ist jedoch - auch ohne Zuordnung i. S. d. § 9 Absatz 4 Satz 1 EStG - Filiale Y, da A dort dauerhaft typischerweise an zwei vollen Tagen i. S. d. § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG tätig werden soll.

Abwandlung

Der Arbeitnehmer A soll in den ersten 36 Monaten seiner Tätigkeit an vier Tagen wöchentlich in der Filiale X und einen vollen Tag wöchentlich in der Filiale Y tätig werden.

In diesen 36 Monaten seiner Tätigkeit hat A in der Filiale X keine erste Tätigkeitsstätte, da er dort nicht dauerhaft tätig werden soll. Erste Tätigkeitsstätte ist auch nicht die Filiale Y, da A dort die quantitativen Kriterien nach § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG nicht erfüllt.

26 Dabei muss der Arbeitnehmer an der betrieblichen Einrichtung seine eigentliche berufliche Tätigkeit ausüben. Allein ein regelmäßiges Aufsuchen der betrieblichen Einrichtung, z. B. 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.

Beispiel 14

Der Kundendienstmonteur K, der von seinem Arbeitgeber keiner betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist, sucht den Betrieb seines Arbeitgebers regelmäßig auf, um den Firmenwagen samt Material zu übernehmen, die Auftragsbestätigungen in Empfang zu nehmen und die Stundenzettel vom Vortag abzugeben.

Der K hat 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 15

Die Fahrer im ÖPV sollen ihr Fahrzeug immer an wechselnden Stellen im Stadtgebiet aufnehmen und in der Regel mindestens einmal wöchentlich die Kassen abrechnen. Die Kassenabrechnung sollen sie in der Geschäftsstelle oder in einem Betriebshof durchführen. Dort werden auch die Personalakten geführt oder sind Krank- und Urlaubsmeldungen abzugeben.

Das bloße Abrechnen der Kassen, die Führung der Personalakten sowie die Verpflichtung zur Abgabe der Krank- und Urlaubsmeldungen führt nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte am Betriebshof oder in der Geschäftsstelle, es sei denn, der Arbeitgeber ordnet die Arbeitnehmer dem Betriebshof oder der Geschäftsstelle arbeitsrechtlich als erste Tätigkeitsstätte zu.

Beispiel 16

Der LKW-Fahrer L soll typischerweise arbeitstäglich den Betriebssitz des Arbeitgebers auf-

chen, um dort das Fahrzeug abzuholen sowie dessen Wartung und Pflege durchzuführen. Allein das Abholen sowie die Wartung und Pflege des Fahrzeugs, als Hilfs- und Nebentätigkeiten, führen nicht zu einer ersten Tätigkeitsstätte am Betriebsitz des Arbeitgebers; allerdings handelt es sich in diesem Fall bei dem Betriebsitz um einen sog. Sammelpunkt (Rz. 37). Etwas anderes gilt nur, wenn der Arbeitgeber den Arbeitnehmer dem Betriebsitz arbeitsrechtlich als erste Tätigkeitsstätte zuordnet (Rz. 12).

27 Auch die in § 9 Absatz 4 Satz 4 EStG aufgeführten zeitlichen (= quantitativen) Kriterien 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 bezüglich der ersten Tätigkeitsstätte. Die Prognoseentscheidung ist zu Beginn des Dienstverhältnisses zu treffen. Die auf Grundlage dieser Prognose getroffene Beurteilung bleibt solange bestehen, bis sich die Verhältnisse maßgeblich ändern. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn sich das Berufsbild des Arbeitnehmers (Außendienstmitarbeiter wechselt z. B. in den Innendienst) oder die quantitativen Zuordnungskriterien (Arbeitnehmer soll z. B. statt zwei nun drei Filialen betreuen) dauerhaft ändern oder der Arbeitgeber erstmalig eine dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung trifft.

Beispiel 17

Der Arbeitnehmer A soll seine berufliche Tätigkeit an drei Tagen wöchentlich in einem häuslichen Arbeitszimmer ausüben und an zwei vollen Tagen wöchentlich in der betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers in D tätig werden.

Das häusliche Arbeitszimmer ist nie erste Tätigkeitsstätte. Erste Tätigkeitsstätte ist hier vielmehr die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers in D, da der Arbeitnehmer dort an zwei vollen Tagen wöchentlich beruflich tätig werden soll.

Beispiel 18

Der Arbeitnehmer A soll seine berufliche Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer ausüben und zusätzlich jeden Arbeitstag für eine Stunde in der betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers in D tätig werden.

Das häusliche Arbeitszimmer ist nie erste Tätigkeitsstätte. Erste Tätigkeitsstätte ist hier vielmehr die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers in D, da der Arbeitnehmer 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

Der Arbeitnehmer A soll seine berufliche Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer ausüben und zusätzlich jeden Tag in einer anderen betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers tätig werden. Die Arbeitszeit in den verschiedenen Tätigkeitsstätten beträgt jeweils weniger als 1/3 der gesamten Arbeitszeit des Arbeitnehmers.

Das häusliche Arbeitszimmer ist nie erste Tätigkeitsstätte. Auch an den anderen Tätigkeitsstätten des Arbeitgebers hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte, da er diese Tätigkeitsstätten nicht arbeitstäglich aufsucht und dort jeweils weniger als 1/3 seiner gesamten Arbeitszeit tätig wird.

Beispiel 20

Der Arbeitnehmer A übt seine Tätigkeit nur bei wechselnden Kunden und im häuslichen Arbeitszimmer aus. Er hat keine erste Tätigkeitsstätte.

Bei der quantitativen Prüfung kommt es somit 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. 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 oder LKWs einschließlich deren Be- und Entladung, die Abgabe von Auftragsbestätigungen, Stundenzetteln, Krankmeldungen, Urlaubsanträgen oder Ähnlichem) 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 Arbeitnehmers die Tätigkeitsstätte zugrunde gelegt, die der Wohnung des Arbeitnehmers am nächsten liegt.

gg) Mehrere Tätigkeitsstätten

29 Der Arbeitnehmer kann je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte haben (§ 9 Absatz 4 Satz 5 EStG). Hingegen kann ein Arbeitnehmer mit mehreren Dienstverhältnissen auch mehrere erste Tätigkeitsstätten haben (je Dienstverhältnis jedoch höchstens eine).

30 Erfüllen mehrere Tätigkeitsstätten in einem Dienstverhältnis die quantitativen Kriterien für die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte, 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.

Beispiel 21

Der in H wohnende Filialleiter A ist an drei Tagen in der Woche in einer Filiale seines Arbeitgebers in H und an zwei Tagen in der Woche in einer Filiale seines Arbeitgebers in S tätig. Der Arbeitgeber bestimmt die Filiale in S zur ersten Tätigkeitsstätte.

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

31 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 entfernt liegenden Tätigkeitsstätten werden in diesem Fall als Auswärtstätigkeit qualifiziert.

Beispiel 22

Der in H wohnende Filialleiter A soll typischerweise arbeitstäglich in drei Filialen (X, Y und Z) seines Arbeitgebers tätig werden. Er fährt morgens mit seinem eigenen PKW regelmäßig zur Filiale X, dann zur Filiale Y, von dort zur Filiale Z und von dieser zur Wohnung. Die Filiale in Y liegt der Wohnung am nächsten. Der Arbeitgeber ordnet A arbeitsrechtlich keine Filiale (als erste Tätigkeitsstätte) zu.

Erste Tätigkeitsstätte ist die Filiale Y, da diese der Wohnung des A am nächsten liegt. Die Tätigkeit in X und Z sind beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten. Da A von seiner Wohnung zu einer auswärtigen Tätigkeitsstätte, von dort zur ersten Tätigkeitsstätte und von dort wieder zu einer anderen auswärtigen Tätigkeitsstätte fährt, liegen keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vor, sondern Fahrten, für die ein steuerfreier Arbeitgeberersatz bzw. Werbungskostenabzug nach Reisekostengrundsätzen in Betracht kommt.

Abwandlung

Wie Beispiel 22, allerdings nutzt der Filialleiter A für die arbeitstäglichen Fahrten einen ihm vom Arbeitgeber überlassenen Dienstwagen; A führt kein Fahrtenbuch, sondern ermittelt den geldwerten Vorteil nach der pauschalen Nutzungswertmethode.

Grundsätzlich ist ein geldwerter Vorteil, für die Möglichkeit den Dienstwagen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu nutzen, in Höhe von 0,03 Prozent des Listenpreises je Entfernungskilometer anzusetzen. Weist A mittels Einzelaufzeichnungen die Zahl der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nach, ist statt- dessen für jede Fahrt ein geldwerter Vorteil von 0,002 Prozent des Listenpreises je Entfernungskilometer anzusetzen. Im vorliegenden Fall hat A keine unmittelbaren Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte; daher ist - bei Nachweis der tatsächlichen Fahrten - insoweit kein geldwerter Vorteil anzusetzen.

Beispiel 23

Die Pflegedienstkraft P hat täglich vier Personen zu betreuen. Alle vier Pflegepersonen sollen von P nach Absprache mit der Pflegedienststelle (Arbeitgeber) bis auf Weiteres arbeits- täglich regelmäßig betreut werden. Der Arbeitgeber hat keine dieser Pflegestellen als erste Tätigkeitsstätte bestimmt.

Erste Tätigkeitsstätte der P ist die ihrer Wohnung am nächsten liegende Pflegestelle.

Abwandlung

Die vier Pflegepersonen sollen von P nach Absprache mit der Pflegedienststelle (Arbeitgeber) zunächst für die Dauer von zwei Jahren arbeitstäglich regelmäßig betreut werden.

Die Pflegedienstkraft hat keine erste Tätigkeitsstätte, da sie an keiner der Pflegestellen dauerhaft tätig werden soll.

hh) Erste Tätigkeitsstätte bei Vollzeitstudium oder vollzeitigen Bildungsmaßnahmen

32 Erste Tätigkeitsstätte ist auch eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird (§ 9 Absatz 4 Satz 8 EStG). Durch diese Neuregelung ist die Rechtsprechung des BFH, wonach es sich bei vollzeitig besuchten Bildungseinrichtungen nicht um regelmäßige Arbeitsstätten handelt (vgl. BFH vom 9. Februar 2012, VI R 42/11, BStBl 2013 II S. 236 und VI R 44/10, BStBl 2013 II S. 234), überholt.

Ein Studium oder eine Bildungsmaßnahme findet insbesondere dann außerhalb eines Dienstverhältnisses statt, wenn

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

Zur Abgrenzung gegenüber einem Studium oder einer Bildungsmaßnahme innerhalb eines Dienstverhältnisses vgl. auch R 9.2 sowie 19.7 LStR 2013.

33 Ein Vollzeitstudium oder eine vollzeitige Bildungsmaßnahme liegt insbesondere vor, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen des Studiums oder im Rahmen der Bildungsmaßnahme für einen Beruf ausgebildet wird und daneben entweder keiner Erwerbstätigkeit nachgeht oder während der gesamten Dauer des Studiums oder der Bildungsmaßnahme eine Erwerbstätigkeit mit durchschnittlich bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit oder in Form eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses i. S. d. §§ 8 und 8a SGB IV ausübt.

34 Dies gilt auch für den Sonderausgabenabzug nach § 10 Absatz 1 Nummer 7 EStG.

2. Verpflegungsmehraufwendungen, § 9 Absatz 4a EStG

b) Dreimonatsfrist, § 9 Absatz 4a Satz 6 EStG

52 Wie bisher ist der Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt (vgl. Rz. 55). **Werden im Rahmen einer beruflichen Tätigkeit mehrere ortsfeste betriebliche Einrichtungen innerhalb eines großräumigen Werks- oder Betriebsgeländes aufgesucht, handelt es sich um die Tätigkeit an einer Tätigkeitsstätte. Handelt es sich um einzelne ortsfeste betriebliche Einrichtungen verschiedener Auftraggeber oder Kunden, liegen mehrere Tätigkeitsstätten vor. Dies gilt auch dann, wenn sich die Tätigkeitsstätten in unmittelbarer räumlicher Nähe zueinander befinden.**

53 Um die Berechnung der Dreimonatsfrist zu vereinfachen, wird eine rein zeitliche Bemessung der Unterbrechungsregelung eingeführt. Danach führt eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn sie mindestens vier Wochen dauert (§ 9 Absatz 4a Satz 7 EStG). Der Grund der Unterbrechung ist unerheblich; es zählt nur noch die Unterbrechungsdauer.

54 Dies gilt auch, wenn die Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit schon vor dem 1. Januar 2014 begonnen hat.

Beispiel 39

Der Arbeitnehmer A musste seine Tätigkeit in B wegen einer Krankheit ab dem 15. Dezember 2013

unterbrechen. Er nimmt seine Tätigkeit in B am 20. Januar 2014 wieder auf.

Die berufliche Tätigkeit des A in B wurde für mehr als vier Wochen unterbrochen. A kann somit für weitere drei Monate seiner Tätigkeit in B Verpflegungspauschalen als Werbungskosten geltend machen oder steuerfrei durch den Arbeitgeber ersetzt bekommen.

55 Von einer **längerfristigen** beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte **ist erst dann auszugehen, sobald** der Arbeitnehmer an dieser mindestens an drei Tagen **in der Woche** tätig wird. Die Dreimonatsfrist beginnt daher nicht, solange die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als zwei Tagen **in der Woche** aufgesucht wird. Die Prüfung des Unterbrechungszeitraums und des Ablaufs der Dreimonatsfrist erfolgt stets im Nachhinein mit Blick auf die zurückliegende Zeit (Ex-post-Betrachtung).

Beispiel 40

Der Bauarbeiter A soll ab März 2014 arbeitstäglich an der Baustelle in H für 5 Monate tätig werden. Am 1. April 2014 nimmt er dort seine Tätigkeit auf. Ab 20. Mai 2014 wird er nicht nur in H, sondern für einen Tag wöchentlich auch an der Baustelle in B tätig, da dort ein Kollege ausgefallen ist.

Für die Tätigkeit an der Baustelle in H beginnt die Dreimonatsfrist am 1. April 2014 und endet am 30. Juni 2014. Eine vierwöchige Unterbrechung liegt nicht vor (immer nur eintägige Unterbrechung).

Für die Tätigkeit an der Baustelle in B greift die Dreimonatsfrist hingegen nicht, da A dort lediglich einen Tag wöchentlich tätig wird.

Abwandlung

Wie Beispiel 40, allerdings wird A ab 1. April 2014 zwei Tage wöchentlich in H und drei Tage wöchentlich in B tätig. Ab 15. April 2014 muss er für zwei Wochen nach M. Ab 1. Mai 2014 ist er dann bis auf Weiteres drei Tage wöchentlich in H und zwei Tage in B tätig. Für die Tätigkeit an der Baustelle in B beginnt die Dreimonatsfrist am 1. April 2014 und endet am 30. Juni 2014. Eine vierwöchige Unterbrechung liegt nicht vor (lediglich zwei Wochen und dann immer nur dreitägige Unterbrechung).

Für die Tätigkeit an der Baustelle in H beginnt die Dreimonatsfrist hingegen erst am 1. Mai 2014, da A dort erst ab diesem Tag an drei Tagen wöchentlich tätig wird.

Beispiel 41

Der Außendienstmitarbeiter A wohnt in K und hat am Betriebssitz seines Arbeitgebers in S seine erste Tätigkeitsstätte (arbeitsrechtliche Zuordnung durch AG). A sucht arbeitstäglich die Filiale in K gegen 8.00 Uhr auf und bereitet sich dort üblicherweise für ein bis zwei Stunden auf seinen Außendienst vor. Von ca. 10.00 Uhr bis 16.30 Uhr sucht er dann verschiedene Kunden im Großraum K auf. Anschließend fährt er nochmals in die Filiale in K, um Nacharbeiten zu erledigen.

Bei dem arbeitstäglichen Vor- und Nachbereiten der Außendiensttätigkeit in der Filiale in K handelt es sich um eine längerfristige berufliche Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte; für die berufliche Tätigkeit an dieser Tätigkeitsstätte können nach Ablauf von drei Monaten daher keine Verpflegungspauschalen mehr beansprucht werden. Für die restliche eintägige berufliche Auswärtstätigkeit bei den verschiedenen Kunden im Großraum K gilt dies nicht. Die Tätigkeitszeit in der Filiale in K kann für die Ermittlung der erforderlichen Mindestabwesenheitszeit von mehr als 8 Stunden nach Ablauf von 3 Monaten nicht mehr berücksichtigt werden, sondern ist abzuziehen. Ab dem vierten Monat kommt es für die Ermittlung der Abwesenheitszeiten der eintägigen Auswärtstätigkeit daher jeweils auf die Dauer

der Abwesenheit von der Wohnung, abzüglich der Tätigkeitszeit(en) in der Filiale in K an.

56 Bei beruflichen Tätigkeiten auf mobilen, nicht ortsfesten betrieblichen Einrichtungen wie z. B. Fahrzeugen, Flugzeugen, Schiffen findet die Dreimonatsfrist ebenfalls keine Anwendung. Entsprechendes gilt für eine Tätigkeit in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet.

57 Die Regelungen zu den Verpflegungspauschalen sowie die Dreimonatsfrist gelten auch im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (§ 9 Absatz 4a Satz 12 EStG).