



S 2338 – 1001 – St 215 (OFD Rhld)
S 2353 – 20 – St 22 - 31(OFD Ms)

50668 Köln, 13.02.2009
Auskunft erteilt: ~~221-9778-2744 / (0251)~~
Telefon: ~~934-2868~~
Telefax: ~~0800 100 9267-5200 bzw. 5300~~

Festsetzungs- Finanzämter
Prüfungsfinanzämter
im Bezirk der OFD Rhld und Ms

Bestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte bei Arbeitnehmern

Neuregelung durch die Lohnsteuer-Richtlinien 2008

Durch die Lohnsteuer-Richtlinien 2008 haben sich wesentliche Änderungen bei der steuerlichen Berücksichtigung von Reisekosten ergeben.

Bis einschließlich 2007 wurde für die steuerliche Berücksichtigung von Reisekosten zwischen einer Dienstreise, Fahrtätigkeit oder Einsatzwechselfähigkeit unterschieden. Diese Unterscheidung ist ab 2008 entfallen; es wird auf die beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit abgestellt.

Eine solche beruflich veranlasste **Auswärtstätigkeit** liegt vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und an keiner seiner regelmäßigen Arbeitsstätten beruflich tätig wird. Sie liegt auch vor, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird (R 9.4 Abs. 2 LStR).

Eine **regelmäßige Arbeitsstätte** ist gemäß R 9.4 Abs. 3 LStR der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, unabhängig davon, ob es sich um eine Einrichtung des Arbeitgebers handelt. Regelmäßige Arbeitsstätte ist insbesondere jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit immer wieder aufsucht. Nicht maßgebend sind Art, Umfang und Inhalt der Tätigkeit. Von einer regelmäßigen Arbeitsstätte ist auszugehen, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufgesucht wird.

Bei einer nur vorübergehenden Auswärtstätigkeit (z. B. befristete Abordnung) an einer anderen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens wird diese nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte (R 9.4 Abs. 3 S. 5 LStR).

Nachfolgende Beispielfälle verdeutlichen die Änderungen in den LStR 2008 und sind für die steuerliche Berücksichtigung von Reisekosten als Werbungskosten bzw. die steuerfreie Erstattung derselben seitens des Arbeitgebers nach § 3 Nr. 16 EStG heranzuziehen. (Für die Steuerbefreiung von Reisekostenvergütungen, die aus öffentlichen Kassen gezahlt werden, gelten nach § 3 Nr. 13 EStG Besonderheiten, auf die nicht eingegangen wird.)

1. Regelmäßige Arbeitsstätte in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers

1.1 Grundsatz

Sucht der Arbeitnehmer eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. durchschnittlich einmal arbeitswöchentlich (in der Regel: 52 Wochen - 6 Wochen Urlaub = 46 Arbeitswochen/Kalenderjahr) auf, dann wird diese zu seiner regelmäßigen Arbeitsstätte (R 9.4 Abs. 3 Sätze 2 - 4 LStR, bestätigt durch BFH-Urteil vom 04.04.2008, VI R 85/04, BStBl 2008 II S. 887). Sollte der Arbeitnehmer mehrere Arbeitgebereinrichtungen durchschnittlich einmal arbeitswöchentlich aufsuchen, begründet der Arbeitnehmer an jeder dieser Arbeitgebereinrichtungen eine regelmäßige Arbeitsstätte. Falls die betriebliche Einrichtung planmäßig an mindestens 46 Tagen jährlich aufgesucht werden soll, liegt eine regelmäßige Arbeitsstätte vor. Das gilt auch dann, wenn die 46 Tage „planwidrig“ nicht erreicht werden. Umgekehrt führt eine Tätigkeit im Betrieb von mindestens 46 Tagen im Kalenderjahr zur unwiderlegbaren Annahme einer regelmäßigen Arbeitsstätte, auch wenn diese Tätigkeit in einem solchen Umfang nicht geplant war.

Falls sich die Art der Tätigkeit von Grund auf ändert, wie z.B. bei einem Wechsel vom Innen- in den Außendienst, ist eine getrennte Beurteilung der jeweiligen Zeiträume angezeigt.

Beispiel: Anwendung der 46-Tage-Regelung

Zum Aufgabenbereich des leitenden Mitarbeiters gehört nach arbeitsvertraglicher Regelung die Tätigkeit an zwei Niederlassungen des Arbeitgebers. An vier Tagen ist A in einer Niederlassung in Köln tätig, an einem Tag arbeitet er in der in Düsseldorf belegenen Niederlassung.

A hat in beiden Niederlassungen des Arbeitgebers eine regelmäßige Arbeitsstätte. Für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte findet die Entfernungspauschale Anwendung (§ 9 Abs. 2 EStG). Werden allerdings Fahrten zwischen zwei regelmäßigen Arbeitsstätten durchgeführt, können diese – unverändert – als Reisekosten abgerechnet werden (H 9.5 „Allgemeines“ erster Spiegelstrich Nr. 2 LStH).

Regelmäßige Arbeitsstätte kann auch die Wohnung des Arbeitnehmers sein, wenn er in dieser Wohnung ein eigenes Büro unterhält und darin Aufgaben erledigt, die mit seiner Tätigkeit in Zusammenhang stehen (BFH-Urteil vom 12.2.1988, VI R 139/84, BFH/NV 1988 S. 439). Falls bei Arbeitnehmern sowohl das häusliche Arbeitszimmer als auch der Betrieb des Arbeitgebers als regelmäßige Arbeitsstätten anzusehen sind, handelt es sich bei den Fahrten von der Wohnung zum Betrieb gleichwohl um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, sodass Reisekostengrundsätze keine Anwendung finden. Dies wird damit begründet, dass die Wohnung Ausgangs- und Endpunkt der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist (BFH-Urteile vom 16.2.1994, XI R 52/91, BStBl II 1994 S. 468 und vom 19.8.1998, XI R 90/96, BFH/NV 1999 S. 41).

Wird der Arbeitnehmer in solch einem Fall allerdings außerhalb seiner Wohnung und seinen regelmäßigen Arbeitsstätten beruflich tätig, liegt eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor.

1.2 Besonderheiten

1.2.1 Der Arbeitnehmer wird **vorübergehend** an einer anderen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens tätig (z.B. befristete Abordnung; R 9.4 Abs. 3 Satz 5 LStR). In diesem Fall wird die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, die nur vorübergehend aufgesucht wird, auch dann nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte, wenn sie durchschnittlich im Kalenderjahr an mindestens 46 Tagen aufgesucht wird.

Da die LStR 2008 keine zeitliche Begrenzung hinsichtlich des Merkmals „vorübergehend“ enthalten, muss anhand der Gesamtumstände entschieden werden, ob die Auswärtstätigkeit noch als vorübergehend angesehen werden kann oder ob am Beschäftigungsort eine (weitere) regelmäßige Arbeitsstätte begründet wird. Die Vorgabe einer festen zeitlichen Obergrenze für die Annahme einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit ist nicht möglich.

Beispiel 1: Abordnung für vier Jahre

Arbeitnehmer A mit regelmäßiger Arbeitsstätte bei einer Einzelhandelsfiliale in Köln wird für vier Jahre nach München abgeordnet, um die dortige kleinere Zweigniederlassung wirtschaftlicher zu gestalten. Danach kommt er wieder nach Köln zurück.

Lösung:

A führt während der vierjährigen Tätigkeit in München eine Auswärtstätigkeit durch. Er begründet in München keine regelmäßige Arbeitsstätte, da er vorübergehend an einer anderen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers tätig ist (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 10.04.2008, VI R 66/05, BStBl II 2008, 825).

Beispiel 2: Verlängerung der Abordnung (Auswärtstätigkeit)

Arbeitnehmer A mit regelmäßiger Arbeitsstätte bei seinem Arbeitgeber, einer Softwarefirma in Düsseldorf, soll die Zweigniederlassung des Arbeitgebers in München auf das neue Softwareprogramm umstellen. Hierfür wird er für drei Jahre nach München abgeordnet. Aufgrund technischer Schwierigkeiten verlängert sich der Einsatz um neun Monate.

Lösung:

In derartigen Fällen ist aufzuklären, ob von Beginn an eine unbefristete und damit dauerhafte Tätigkeit beabsichtigt war. Arbeitgeber und Arbeitnehmer haben die Möglichkeit, die Vermutung des dauerhaften Einsatzes durch geeignete Unterlagen zu widerlegen. Sie tragen die Feststellungslast für das Vorliegen einer vorübergehenden Tätigkeit.

Im Beispielsfall begründet A in München trotz der Verlängerung keine regelmäßige Arbeitsstätte, da es sich um eine unvorhergesehene kurzzeitige Verlängerung handelt.

Beispiel 3: Verlängerung der Abordnung (regelmäßige Arbeitsstätte)

A soll die Zweigniederlassung seines Arbeitgebers in Nürnberg auf das neue Softwareprogramm umstellen und anschließend auch die weitere Betreuung übernehmen. Hierfür wird A zunächst für drei Jahre nach Nürnberg abgeordnet. Dieser Einsatz wird nach Ablauf der dreijährigen Tätigkeit in Nürnberg um weitere drei Jahre verlängert.

Lösung:

Die Dauer des Einsatzes indiziert eine von vornherein auf Dauer angelegte Tätigkeit. Anhand der Gesamtumstände – vereinbart war nicht nur die Umstellung auf das neue Softwareprogramm, sondern auch die weitere Betreuung – kann im Beispielsfall davon ausgegangen werden, dass von Beginn der Tätigkeitsaufnahme in Nürnberg an eine nicht nur vorübergehende Tätigkeit geplant war.

- 1.2.2 Der Arbeitnehmer wird immer wieder an einer anderen Arbeitgebereinrichtung tätig, wobei der einzelne Arbeitseinsatz sich nicht über einen längeren zeitlich zusammenhängenden Zeitraum erstreckt (Fallgestaltungen **ähnlich einer befristeten Abordnung**).

Beispiel 4: Vertretungstätigkeit

Arbeitnehmer A hat am Sitz des Arbeitgebers in Münster eine regelmäßige Arbeitsstätte. Mehrmals im Jahr nimmt er anlässlich von Krankheits- oder Urlaubsvertretung Aufgaben in der Zweigniederlassung des Arbeitgebers in Dortmund wahr. Ohne Abordnung ist A an mindestens 46 Tagen in Dortmund tätig.

Lösung:

Es handelt sich bei der Vertretung in Dortmund jeweils um eine zeitlich befristete, also vorübergehende, Tätigkeit an einer anderen Arbeitgebereinrichtung. A begründet in Dortmund keine regelmäßige Arbeitsstätte, vielmehr handelt es sich jeweils um Auswärtstätigkeiten (R 9.4 Abs. 3 Satz 5 LStR).

2. Regelmäßige Arbeitsstätte bei einem Dritten

Wird der Arbeitnehmer nicht in einer Einrichtung des Arbeitgebers tätig, sondern in einer Einrichtung eines Dritten (z.B. Leiharbeiter), ist im jeweiligen Einzelfall zu prüfen, ob der Arbeitnehmer dort eine regelmäßige Arbeitsstätte begründet. Dafür reicht es nicht aus, dass der Arbeitnehmer die Einrichtung eines Dritten durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufsucht. Neben dem Arbeitsvertrag sind z.B. weitere schriftliche oder mündliche Vereinbarungen sowie der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt in die rechtliche Würdigung einzubeziehen.

Zu berücksichtigen ist, dass bei einem Arbeitnehmer, der keine regelmäßige Arbeitsstätte in einer Betriebseinrichtung seines Arbeitgebers hat, eine Auswärtstätigkeit u.a. dann vorliegt, wenn er bei seiner beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an **ständig wechselnden Tätigkeitsstätten** tätig wird. Dabei kommt es auf die Dauer der einzelnen Tätigkeiten nicht an, sofern der Arbeitnehmer damit rechnen muss, im Rahmen des Arbeitsverhältnisses nach Beendigung der jeweiligen Tätigkeit an einer anderen Tätigkeitsstätte eingesetzt zu werden.

In diesem Fall können Fahrtkosten zur Tätigkeitsstätte in tatsächlicher Höhe für den gesamten Zeitraum als Werbungskosten anerkannt oder steuerfrei ersetzt werden; bei den Mehraufwendungen für Verpflegung ist die Dreimonatsfrist des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG zu beachten.

Beispiel 1: ständig wechselnde Tätigkeitsstätten

Ein bei einer Zeitarbeitsfirma beschäftigter Hochbauingenieur wird in regelmäßigem Wechsel verschiedenen Entleihfirmen überlassen und auf deren Baustellen eingesetzt. Den Betrieb seines Arbeitgebers sucht er nur hin und wieder auf, ohne dort eine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. der R 9.4 Abs. 3 LStR zu begründen. Er wird für einen vor Beginn der Tätigkeit festgelegten Zeitraum von zwei Jahren an eine Baufirma überlassen und von dieser während des gesamten Zeitraums auf ein- und derselben Großbaustelle eingesetzt.

Lösung:

Die Großbaustelle wird nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte, weil die dortige Tätigkeit vorübergehend, d.h. auf eine von vornherein bestimmte Dauer angelegt ist; diese kann im Übrigen auch projektbezogen sein (z.B. Überlassung des Leiharbeitnehmers bis zur Vollendung eines konkreten Bauvorhabens).

Allerdings kann die Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmers, der typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten tätig wird, gem. R 9.4 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 LStR als außerbetriebliche Einrichtung zur regelmäßigen Arbeitsstätte werden, wenn er dort „dauerhaft“ tätig wird. Eine dauerhafte Tätigkeit in diesem Sinne liegt immer dann vor, wenn sie nicht vorübergehend, also **zeitlich unbefristet** ist.

Beispiel 2: Überlassung ohne zeitliche Befristung

Ein Arbeitnehmer wird von einer Zeitarbeitsfirma einem Kunden als kaufmännischer Mitarbeiter überlassen. Der Überlassungsvertrag enthält keine zeitliche Befristung („bis auf Weiteres“).

Lösung:

In diesem Fall liegt ab dem ersten Tag der Tätigkeit beim Kunden eine regelmäßige Arbeitsstätte in einer außerbetrieblichen Einrichtung vor, denn die Tätigkeit dort ist nicht vorübergehend sondern auf Dauer angelegt. Ein steuerfreier Reisekostenersatz / Abzug von Reisekosten als Werbungskosten ist somit nicht zulässig.

Eine dauerhafte Tätigkeit liegt auch vor, wenn ein Arbeitnehmer bei einem Arbeitnehmerverleiher **mit dem Ziel der späteren Festanstellung beim Entleiher eingestellt** wird oder er nur **für die Dauer eines bestimmten Projekts eingestellt** wird und das Arbeitsverhältnis danach endet. Hier liegt keine Tätigkeit an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten vor, weil der Arbeitnehmer nicht damit rechnen muss, im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses an anderen Tätigkeitsstätten eingesetzt zu werden. Vielmehr ist er dauerhaft an einer regelmäßigen (außerbetrieblichen) Arbeitsstätte tätig.

Beispiel 3: Projektarbeit

Ein bei einer Zeitarbeitsfirma beschäftigter Hochbauingenieur ohne regelmäßige Arbeitsstätte bei der Zeitarbeitsfirma ist von dieser ausschließlich für die Überlassung an eine Firma für ein bestimmtes Bauvorhaben eingestellt worden; das Arbeitsverhältnis endet vertragsgemäß nach Abschluss des Bauvorhabens.

Lösung:

In diesem Fall liegt ab dem ersten Tag der Tätigkeit auf der Baustelle eine regelmäßige Arbeitsstätte in einer außerbetrieblichen Einrichtung vor, denn die Tätigkeit dort ist nicht vorübergehend sondern auf Dauer angelegt. Aufgrund der zeitlichen Befristung des Arbeitsvertrages musste der Arbeitnehmer auch nicht damit rechnen, im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses an anderen Tätigkeitsstätten eingesetzt zu werden. Ein steuerfreier Reisekostenersatz / Abzug von Reisekosten als Werbungskosten ist somit nicht zulässig.

Auch wenn ein jetzt entliehener Arbeitnehmer **zuvor bei dem Entleiher (mit gleicher Tätigkeit) beschäftigt** war, ist regelmäßig davon auszugehen, dass von vornherein eine dauerhafte Tätigkeit an einer (außerbetrieblichen) Arbeitsstätte vorliegt (**Outsourcing**).

Beispiel 4: Outsourcing

Ein Automobilunternehmen lagert einen Teil der in der Montage beschäftigten Arbeitnehmer an eine Leiharbeitsfirma aus, die ihrerseits die Arbeitnehmer an das Automobilunternehmen entleiht. Dort üben sie die gleiche Tätigkeit aus wie zuvor im Automobilunternehmen.

Lösung:

Es liegt ab dem ersten Tag der Tätigkeit eine regelmäßige Arbeitsstätte in einer außerbetrieblichen Einrichtung vor, denn die Tätigkeit dort ist nicht vorübergehend sondern auf Dauer angelegt. Ein steuerfreier Reisekostenersatz / Abzug von Reisekosten als Werbungskosten ist somit nicht möglich.

Nach H 9.4 „Regelmäßige Arbeitsstätte“ LStH kann ein Arbeitnehmer innerhalb desselben Dienstverhältnisses auch **mehrere regelmäßige Arbeitsstätten** nebeneinander haben.

Beispiel 5: mehrere regelmäßige Arbeitsstätten

Ein unbefristet ausgeliehener Arbeitnehmer ist überwiegend beim Entleiher tätig. Einmal in der Woche fährt er zur betrieblichen Einrichtung des Verleihers, um Abrechnungsunterlagen abzugeben und Bericht zu erstatten.

Lösung:

Der Leiharbeitnehmer hat zwei regelmäßige Arbeitsstätten. Neben dem Betrieb des Entleihers besteht auch im Betrieb der Verleihfirma eine regelmäßige Arbeitsstätte.

3. Ausbildungsarbeitsverhältnisse

Die Grundsätze für Auswärtstätigkeiten sind auch maßgebend, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen seines Ausbildungsdienstverhältnisses oder als Ausfluss seines Dienstverhältnisses zu Fortbildungszwecken vorübergehend eine Ausbildungs- oder Fortbildungsstätte außerhalb seiner regelmäßigen Arbeitsstätte im Betrieb des Arbeitgebers aufsucht (R 9.2 Abs. 2 Sätze 2 und 3 LStR). Eine Bildungseinrichtung wird daher auch dann nicht zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte, wenn ein vollbeschäftigter Arbeitnehmer eine längerfristige, jedoch vorübergehende berufliche Fortbildungsmaßnahme durchführt und die Bildungseinrichtung längerfristig über vier Jahre aufsucht (BFH-Urteil vom 10.04.2008, VI R 66/05, BStBl II 2008, 825).

Im Auftrag
Dederichs
Brinkmann

Anlage: