

# Auswärtstätigkeiten bei Arbeitnehmern: geänderte BFH-Rechtsprechung

## **OFD Rheinland, 7.2.2007, S 2353 - 1001 - St 214**

Der BFH hat mit Urteilen vom 11.5.2005 (BStBl 2005 II S. 782 ; BStBl 2005 II S. 785 ; BStBl 2005 II S. 789 ; BStBl 2005 II S. 791 ; BStBl 2005 II S. 793) über den Werbungskostenabzug von Arbeitnehmern mit auswärtigen Tätigkeitsstätten entschieden. Hinweise zur Anwendung der Urteile enthält das BMF-Schreiben vom 26.10.2005 (BStBl 2005 I S. 960).

Danach gelten nunmehr folgende Grundsätze:

### **I. Regelmäßige Arbeitsstätte**

Regelmäßige Arbeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG i.d.F. bis 2006, § 9 Abs. 2 EStG i.d.F. ab 2007, ist jede ortsfeste, dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder aufsucht. Regelmäßige Arbeitsstätte im o.g. Sinn ist auch die ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung eines mit dem Unternehmen des Arbeitgebers verbundenen Unternehmens, wenn der Arbeitnehmer sie nachhaltig aufsucht. Die betriebliche Einrichtung wird mit einer gewissen Nachhaltigkeit aufgesucht, wenn der Arbeitnehmer sie durchschnittlich einmal je Arbeitswoche (i.d.R.: 52 Wochen - 6 Wochen Urlaub = 46 Arbeitswochen/Kalenderjahr) aufsucht. Unmaßgeblich ist, welche Tätigkeiten dort im Einzelnen ausgeübt werden; es reicht daher aus, dass die betriebliche Einrichtung z.B. nur aufgesucht wird, um Aufträge entgegenzunehmen, Bericht zu erstatten oder nach Austausch des eigenen Kfz gegen ein Dienstfahrzeug von dort aus zu auswärtigen Tätigkeitsstätten weiterzufahren (BFH-Urteil vom 11.5.2005, BStBl 2005 II S. 791).

Nach Abschn. I des BMF-Schreibens vom 26.10.2005 ist R 37 Abs. 2 Satz 2 LStR, wonach eine regelmäßige Arbeitsstätte voraussetzt, dass der Arbeitnehmer dort wenigstens einen Teil der ihm übertragenen Arbeit verrichtet, damit überholt. R 37 Abs. 2 Satz 3 LStR, wonach bei einem Arbeitnehmer mit Auswärtstätigkeit der Betrieb ohne weitere Ermittlungen als regelmäßige Arbeitsstätte anerkannt werden kann, wenn er regelmäßig in der Woche mindestens 20 % seiner vertraglichen Arbeitszeit oder durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche im Betrieb tätig wird, hat ebenfalls keine Bedeutung mehr, da es bereits ausreicht, dass der Arbeitnehmer den Betrieb durchschnittlich einmal je Arbeitswoche aufsucht, unabhängig davon, in welchem Umfang er dort tätig wird.

Die Erweiterung des Begriffs der "regelmäßigen Arbeitsstätte" führt dazu, dass bei zahlreichen Arbeitnehmern, deren Tätigkeit in der Vergangenheit als Einsatzwechsel- oder Fahrtätigkeit behandelt worden ist, nunmehr von einer regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen ist und die Auswärtstätigkeiten Dienstreisen darstellen.

#### **Beispiel 1:**

Der Stpfl., der auf verschiedenen Baustellen eingesetzt wird, fährt täglich zum Betrieb des Arbeitgebers, um von dort aus mit Kollegen mit einem Firmenfahrzeug kostenlos zur jeweiligen Baustelle befördert zu werden.

Da der Stpfl. den Betrieb nachhaltig aufsucht, hat er dort eine regelmäßige Arbeitsstätte. Er übt somit keine Einsatzwechseltätigkeit aus. Die Fahrten vom Betrieb zu den Baustellen stellen Dienstreisen dar.

Bei den Fahrten zum Betrieb handelt es sich um Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG i.d.F. bis 2006, § 9 Abs. 2 EStG i.d.F. ab 2007. Für die Wege zwischen dem Betrieb und den Baustellen kommt mangels Aufwendungen kein Werbungskostenabzug in Betracht. Bei der Ermittlung der Verpflegungsmehraufwendungen für die ersten drei Monate des Einsatzes auf der jeweiligen Baustelle ist auf die Abwesenheitsdauer vom Betrieb abzustellen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 und 5 EStG).

**Beispiel 2:**

Der Stpfl. ist Linienbusfahrer. In 2006 war er auf wechselnden Linien eingesetzt. Das jeweils zu führende Fahrzeug hat er an drei unterschiedlichen Busdepots seines Arbeitgebers übernommen.

Die Busdepots sind ortsfeste betriebliche Einrichtungen des Arbeitgebers, die der Stpfl. regelmäßig und immer wieder aufgesucht hat. Bei den Fahrten zu den Busdepots handelt es sich daher um Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, für die die Entfernungspauschale anzusetzen ist. Bei der Ermittlung der Höhe der abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen ist zu berücksichtigen, dass die Auswärtstätigkeit erst mit Verlassen des Busdepots beginnt (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG). Zur Berücksichtigung der Dreimonatsfrist für die Verpflegungsmehraufwendungen vgl. Abschn. IV.

Bei Arbeitnehmern, die eine regelmäßige Arbeitsstätte haben und längerfristig eine auswärtige Tätigkeitsstätte aufsuchen, wird diese weiterhin nach Ablauf von drei Monaten zur (weiteren) regelmäßigen Arbeitsstätte (R 37 Abs. 3 Satz 3 LStR). Dieses gilt jedoch nur, wenn sich die auswärtige Tätigkeit im Vergleich zur Arbeit an der (bisherigen) regelmäßigen Arbeitsstätte nicht als untergeordnet darstellt (BFH-Urteil vom 18.5.2004, BStBl 2004 II S. 962).

**Beispiel 3:**

Der Stpfl. ist in 2006 von Januar bis Mai jeweils montags in den Betrieb des Arbeitgebers gefahren (9 km), um dort Bericht zu erstatten und anschließend weiter zu dem Kunden A. Dienstags bis freitags fuhr er unmittelbar von seiner Wohnung zu A, dessen Büro 15 km vom Betrieb seines Arbeitgebers und 18 km von seiner Wohnung entfernt liegt.

Da der Stpfl. einmal je Arbeitswoche den Betrieb des Arbeitgebers aufsucht, hat er dort eine regelmäßige Arbeitsstätte. Sowohl die Fahrten vom Betrieb als auch die Fahrten von der Wohnung zum Kunden stellen von Januar bis März 2006 Dienstreisen dar. Für April bis Mai 2006 wird das Büro des Kunden zur weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte (R 37 Abs. 3 Satz 3 LStR).

Bei den Fahrten zum Betrieb handelt es sich um Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG i.d.F. bis 2006, § 9 Abs. 2 EStG i.d.F. ab 2007.

Für die Fahrten zum Kunden sind für die ersten drei Monate Reisekostengrundsätze anzuwenden. Im April und Mai 2006 stellen die Fahrten vom Betrieb zum Kunden Fahrten zwischen zwei regelmäßigen Arbeitsstätten dar, für die ebenfalls Reisekostengrundsätze gelten (R 37 Abs. 3 Satz 5 LStR), während die Fahrten von der Wohnung zum Kunden Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte darstellen, die mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen sind.

## **II. Aufwendungen von Arbeitnehmern mit Einsatzwechseltätigkeit bei auswärtiger Übernachtung**

Bei Arbeitnehmern, die keine regelmäßige Arbeitsstätte i.S.d. Abschn. I haben und typischerweise auf ständig wechselnden Einsatzstellen tätig werden, gilt nach den BFH-Urteilen vom 11.5.2005 (BStBl 2005 II S. 782 ; BStBl 2005 II S. 793) bei auswärtiger Übernachtung Folgendes:

Neben den Übernachtungskosten können auch

- die Kosten für die Wege zwischen dem Ort des Lebensmittelpunkts und dem Tätigkeitsort sowie
- die Kosten für die Wege von der auswärtigen Unterkunft zur Tätigkeitsstätte

zeitlich unbegrenzt in tatsächlicher Höhe bzw. mit 0,30 EUR/km als Werbungskosten berücksichtigt oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Verpflegungsmehraufwendungen können ab 2006 nur für die ersten drei Monate der Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden. Dieses gilt auch in Fällen, in denen die betroffene Tätigkeitsstätte bereits in 2005 aufgesucht worden ist. Bei der Ermittlung der Höhe der Verpflegungsmehraufwendungen ist auf die Abwesenheitszeit vom Ort des Lebensmittelpunkts abzustellen.

### **Übergangsregelung für Vz. bis einschließlich 2005**

Für Vz. bis einschließlich 2005 können Verpflegungsmehraufwendungen - über die Dreimonatsfrist hinaus - für die gesamte Dauer der Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Bei der Ermittlung der Höhe der Verpflegungsmehraufwendungen ist für den gesamten Tätigkeitszeitraum auf die Abwesenheitszeit vom Ort des Lebensmittelpunkts abzustellen (Abschn. II letzter Absatz des BMF-Schreibens vom 26.10.2005, a.a.O.).

### **III. Aufwendungen von Arbeitnehmern mit Einsatzwechselstätigkeit bei täglicher Rückkehr**

Bei Arbeitnehmern, die keine regelmäßige Arbeitsstätte i.S.d. Abschn. I haben, typischerweise auf ständig wechselnden Einsatzstellen tätig werden und nicht auswärtig übernachten, gilt nach Abschn. III des BMF-Schreibens vom 26.10.2005 (a.a.O.) Folgendes:

Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte mehr als 30 km, sind die Fahrtkosten zeitlich unbegrenzt in tatsächlicher Höhe bzw. mit 0,30 EUR/km als Werbungskosten abziehbar bzw. durch den Arbeitgeber steuerfrei erstattungsfähig. Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nicht mehr als 30 km, sind die Aufwendungen für die Wege zur Tätigkeitsstätte grundsätzlich wie Kosten für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG i.d.F. bis 2006, § 9 Abs. 2 EStG i.d.F. ab 2007 zu behandeln. Die tatsächlichen Kosten können nur dann als Werbungskosten berücksichtigt bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden, wenn

- an einem Tag mehrere Tätigkeitsstätten aufgesucht werden, von denen mindestens eine mehr als 30 km von der Wohnung entfernt ist (R 38 Abs. 3 Satz 2 LStR) oder
- die Tätigkeit im Wesentlichen durch den täglichen mehrfachen Ortswechsel geprägt wird.

Verpflegungsmehraufwendungen können ab 2006 nur für die ersten drei Monate der Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Dieses gilt auch in Fällen, in denen die Tätigkeitsstätte bereits in 2005 aufgesucht worden ist.

### **Übergangsregelung für Vz. bis einschließlich 2005**

Für Vz. bis einschließlich 2005 können Verpflegungsmehraufwendungen - über die Dreimonatsfrist hinaus - für die gesamte Dauer der Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

#### **Beispiel 4:**

Ein Bauarbeiter arbeitet vom 1.9.2005 bis zum 30.4.2006 auf einer Großbaustelle, zu der er täglich mit dem eigenen Pkw fährt. Die einfache Entfernung beträgt 37 km. Er ist arbeitsbedingt täglich mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung abwesend.

Die Fahrtkosten können für den gesamten Zeitraum mit den tatsächlichen Aufwendungen bzw. 0,30 EUR je gefahrenen km berücksichtigt werden. Aufgrund der Übergangsregelung können die Verpflegungsmehraufwendungen für den Zeitraum 1.9. bis 31.12.2005 mit 6 EUR täglich abgezogen werden. Ab Januar 2006 sind keine Verpflegungsmehraufwendungen mehr zu berücksichtigen, da die Dreimonatsfrist bereits in 2005 abgelaufen ist.

### **IV. Verpflegungsmehraufwendungen bei Arbeitnehmern, die ihre Tätigkeit auf einem Fahrzeug ausüben**

Abschn. IV letzter Satz des BMF-Schreibens vom 26.10.2005 (a.a.O.), wonach die Regelungen zu Dienstreisen und Fahrtätigkeit (R 37 bis 40a und R 43 LStR) unverändert anzuwenden sind, ist durch neuere Rechtsprechung des BFH teilweise überholt.

Mit Urteil vom 19.12.2005 (BStBl 2006 II S. 378), hat der BFH entschieden, dass die Dreimonatsfrist für Verpflegungsmehraufwendungen entgegen der Regelung in R 39 Abs. 1 Satz 5 LStR auch bei einer Fahrtätigkeit zu beachten ist. In dem Urteil, das einen Seemann betrifft, der auf einem Hochseeschiff

eingesetzt war, wird ausgeführt, dass die gleich bleibende nämliche Auswärtstätigkeit i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG bei Reisen auf einem seegehenden Schiff regelmäßig ihr Ende finde, sobald das Schiff in den Heimathafen zurückkehre. Laufe das Schiff zu einem späteren Zeitpunkt zu einer neuen Reise aus, beginne die Dreimonatsfrist zum Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen von neuem. Folglich endet bei Arbeitnehmern, die ihre Tätigkeit auf einem Fahrzeug ausüben, die gleich bleibende nämliche Auswärtstätigkeit i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG mit der Rückkehr an den Ausgangsort/die Wohnung. Dieses gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer eine regelmäßige Arbeitsstätte hat oder nicht, so dass die Dreimonatsfrist bei den betroffenen Arbeitnehmern nur in seltenen Fällen überschritten wird.

**Beispiel 5:**

Ein Linienbusfahrer war in 2006 auf drei verschiedenen Linien eingesetzt. Das jeweils zu führende Fahrzeug hat er an zwei unterschiedlichen Busdepots seines Arbeitgebers übernommen.

Die Busdepots sind ortsfeste betriebliche Einrichtungen des Arbeitgebers, die der Stpfl. regelmäßig und immer wieder aufgesucht hat. Die Fahrten zu den Busdepots stellen daher Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar, für die die Entfernungspauschale anzusetzen ist. Bei der Ermittlung der Höhe der Verpflegungsmehraufwendungen ist zu berücksichtigen, dass die Auswärtstätigkeit erst mit dem Verlassen des Busdepots beginnt. Für jeden Tag, an dem die Auswärtstätigkeit mindestens acht Stunden gedauert hat, können Verpflegungsmehraufwendungen berücksichtigt werden, da für jeden Tag eine "neue" Auswärtstätigkeit vorliegt.

**Beispiel 6:**

Ein Reisebusfahrer hat in 2006 verschiedene Reisegruppen jeweils zu zweiwöchigen Reisen von Düsseldorf nach Rom gefahren. Während des Reiseaufenthalts hat er die Teilnehmer zu verschiedenen Sehenswürdigkeiten in der Umgebung gefahren und am Urlaubsende zurück nach Düsseldorf. Nach drei Tagen Aufenthalt in Düsseldorf fuhr er die nächste Reisegruppe für vierzehn Tage nach Rom. Er hat den Betriebssitz seines Arbeitgebers in 2006 durchschnittlich einmal alle vierzehn Tage aufgesucht.

Der Arbeitnehmer hat am Betriebssitz seines Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte.

Für jeden Tag, an dem er mindestens acht Stunden von seiner Wohnung abwesend war, können Verpflegungsmehraufwendungen berücksichtigt werden, da jede einzelne Fahrt nach Rom eine "neue" Auswärtstätigkeit darstellt.

**Beispiel 7:**

Der Arbeitnehmer ist bei einer Spedition als Fahrer angestellt. In 2006 hat er sein Fahrzeug morgens auf dem Betriebshof seines Arbeitgebers abgeholt, seinen jeweiligen Fahrauftrag entgegengenommen und das Fahrzeug abends wieder auf dem Hof des Arbeitgebers abgestellt. I.d.R. wurden dem Arbeitnehmer immer wieder Fahraufträge zugewiesen, die ihn zu den gleichen Kunden führten.

Da der Arbeitnehmer den Betrieb seines Arbeitgebers regelmäßig und immer wieder aufgesucht hat, hat er dort eine regelmäßige Arbeitsstätte. Bei der Ermittlung der Höhe der Verpflegungsmehraufwendungen ist zu berücksichtigen, dass die Auswärtstätigkeit erst mit dem Verlassen des Betriebshofs beginnt und mit der Rückkehr auf dem Betriebshof endet. Für jeden Tag, an dem die Auswärtstätigkeit mindestens acht Stunden gedauert hat, können Verpflegungsmehraufwendungen berücksichtigt werden, da jeden Tag eine "neue" Auswärtstätigkeit vorliegt.

## Normenkette

EStG a.F. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4; EStG n.F. § 9 Abs. 2