

SONDERBEILAGE ÜBER DIE "REGELMÄSSIGE ARBEITSSTÄTTE" NACH DEM REISEKOSTENRECHT 2008

Mai 2009

Die Frage, für welche Fahrt-, Verpflegungs- und ggf. Unterbringungskosten des Arbeitnehmers bei Tätigkeiten außerhalb seiner Firma als Werbungskosten anzusetzen sind bzw. welche Beträge der Arbeitgeber für auswärtige Einsätze bei der Lohnabrechnung steuerfrei ersetzen kann, regelt das lohnsteuerliche Reisekostenrecht ab 1.1.2008 neu in den Lohnsteuerrichtlinien 2008. Durch die Zusammenfassung der Reisekostenarten "Dienstreise", "Einsatzwechselfähigkeit" und "Fahrtätigkeit" zu einer einzigen Reisekostenart dürfen unter dem Oberbegriff "berufliche Auswärtstätigkeit" für sämtliche berufliche Reisetätigkeiten eines Arbeitnehmers nun gleich hohe Reisekostenbeträge angesetzt werden. Mit dieser für den Arbeitnehmer vorteilhaften Angleichung der Reisekostensätze geht allerdings auch die neue Bestimmung der sogenannten "regelmäßigen Arbeitsstätte" einher, die in der Praxis leider immer wieder Anwendungsprobleme verursacht.

Die neue Definition der "regelmäßigen Arbeitsstätte" entscheidet allein darüber, ob für die jeweilige Tätigkeit steuerfreie Reisekosten oder lediglich die Pendlerpauschale angesetzt werden darf. In den Lohnsteuerrichtlinien 2008 wird die Gleichbehandlung der verschiedenen Reisekosten in einem neuen Reisekostenrecht zusammen gefasst. Eine regelmäßige Arbeitsstätte hat ein Arbeitnehmer dort, wo er den ortsgebundenen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit hat. Die bisher vertretene Auffassung, wonach insbesondere die zeitliche Komponente und damit die Zeitdauer der Tätigkeit des Arbeitnehmers den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit ausmacht, wird nicht mehr aufrecht erhalten.

Entscheidend ist demnach, dass eine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vorliegt. Dies bedeutet, dass jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist, eine regelmäßige Arbeitsstätte begründet, wenn der Arbeitnehmer diese nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also fortdauernd bzw. regelmäßig immer wieder aufsucht.

Durch diese Unbestimmtheit ergeben sich natürlich weitere Abgrenzungsschwierigkeiten, die das Bundesministerium der Finanzen (BMF) versucht hat, in den Lohnsteuerrichtlinien mit einer Vereinfachungsregel zu umgehen. Danach kann von einer regelmäßigen Arbeitsstätte immer dann ausgegangen werden, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer **durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche** aufgesucht wird. Dabei kommt es nicht mehr auf den zeitlichen Ablauf der an der Arbeitgebereinrichtung erbrachten Arbeitsleistung an. Die Vereinfachungsregel ist völlig unabhängig davon, z. B. wie lange sich ein Arbeitnehmer bei seiner wöchentlichen Arbeitgeberfahrt an der bezeichneten Arbeitgebereinrichtung aufhält. Ebenso ist es unerheblich, ob er in diesem Zusammenhang eine qualitative Arbeit verrichtet. Die "Ein-Tage-Regelung" ist bereits dann erfüllt, wenn der Arbeitnehmer die betriebliche Einrichtung nur zu dem Zweck aufsucht, den eigenen PKW mit dem Firmenwagen auszutauschen oder z. B. die wöchentlichen Kundenaufträge abzuholen.

In der Praxis wird diese Regelung durch die Finanzverwaltung zu einer **46-Tage-Regelung** (52 Wochen abzüglich übliche Urlaubs- und sonstige Fehlzeiten = 46 Arbeitswochen) weiterentwickelt. Die wöchentlich verlangte Arbeitgeberfahrt liegt ohne weiteren Nachweis vor, wenn der Arbeitnehmer mindestens 46 Tage im Jahr diese betriebliche Einrichtung aufsucht. Die **"46-Tage-Regelung"** stellt eine Faustregel dar. In Sonderfällen z. B. bei längerer Krankheit können auch weniger Arbeitgeberfahrten ausreichen.

Insbesondere für Handelsvertreter, Kundendienstmonteure oder Mitarbeiter, die regelmäßig an verschiedenen betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers tätig sind, hat sich **die Rechtslage zum Teil deutlich verschärft**. Die bezeichnete wöchentliche Arbeitgeberfahrt ist jahresbezogen zu prüfen. Die Finanzämter zählen somit die im jeweiligen Kalenderjahr insgesamt in die Firma, den Betrieb oder die Betriebsstätte durchgeführten Fahrten zusammen und prüfen anschließend, ob auf Grund der absoluten Gesamtjahresanzahl - rein rechnerisch - eine Arbeitgeberfahrt auf die tatsächlichen Arbeitswochen des Arbeitnehmers entfällt. Somit hat z. B. ein Baustellenleiter, der im Rahmen eines Bauprojekts alle 14 Tage donnerstags und freitags ausschließlich im Betrieb seines Arbeitgebers Büroarbeiten verrichtet, nach der besagten Vereinfachungsregel seine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb, weil er nach Abzug der üblichen Fehlzeiten an 48 Tagen seinen Arbeitgeber aufsucht.

Nicht unproblematisch ist außerdem eine Tätigkeit im Betrieb an zusammenhängenden Arbeitstagen, so dass z. B. ein Architekt, der zu Beginn des Jahres wegen der Vorbereitung eines Großprojektes (= 50 Arbeitstage) für seine Planungen im Planungsbüro am Betriebsitz seines Arbeitgebers eingesetzt wird, dort seine regelmäßige Arbeitsstätte hat, da er bei seiner Tätigkeit die von der Finanzverwaltung angewandte Vereinfachungsregel (46-Tage-Grenze) überschreitet. Im Gegensatz zum früheren Reisekostenrecht hat somit der Arbeitnehmer nur während der Zeit seines Baustelleneinsatzes eine echte berufliche Auswärtstätigkeit.



Im Einzelfall kann die jahresbezogene Auslegung der Vereinfachungsregel im Lohnsteuerverfahren zu erheblichen **praktischen Problemen** hinsichtlich der technischen Abwicklung der Reisekostenauszahlung durch den Arbeitgeber führen. Im Regelfall wird der betriebliche Reisekostenersatz dem Arbeitnehmer über seine Lohn- oder Gehaltsabrechnung steuerfrei ausbezahlt. Diese Verfahrensweise ist aber hinsichtlich der Fahrten des Arbeitnehmers in den Betrieb des Arbeitgebers immer dann unzutreffend, wenn der Arbeitnehmer z. B. erst durch zusätzliche Arbeitstage am Ende des Kalenderjahres unvorhersehbar die 46-Tages-Grenze erreicht bzw. überschreitet. In diesen Fällen stellt der Betrieb des Arbeitgebers eine regelmäßige Arbeitsstätte dar, die den steuerfreien Arbeitgebersatz für Tätigkeiten beim Arbeitgeber ausschließt, da die 46-Tage-Regelung nicht nur die künftigen Lohnabrechnungen, sondern auch die zurück liegenden Lohnabrechnungszeiträume des aktuellen Lohnsteuerjahres erfasst. Die Finanzämter verlangen hier, die Korrektur der zunächst steuerfreien Reisekostenauslösungen. Die Nachversteuerung ist in der Lohnabrechnung für den Lohnzahlungszeitraum vorzunehmen, in dem feststeht, dass der Arbeitnehmer die 46-Tage-Grenze erreicht bzw. überschreitet. Wir empfehlen deshalb in Grenzfällen, soweit der Arbeitnehmer nach den jeweiligen betrieblichen Reisekostenregelungen auch für Tätigkeitszeiten im Betrieb des Arbeitgebers einen Anspruch auf Reisekostenersatz hat, diese Reisekostenvergütungen zunächst lohnsteuerpflichtig auszubezahlen. Eine Korrektur kann dann im Dezember des laufenden Jahres erfolgen.

Die obigen Ausführungen zur regelmäßigen Arbeitsstätte gelten nach Auffassung der Finanzverwaltung entsprechend für eine dauerhafte Tätigkeit eines Arbeitnehmers **an einer betriebsfremden Einrichtung**. Die beschriebene Vereinfachungsregelung, nach der eine Arbeitgeberfahrt pro Woche zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte führt, ist aber nur für arbeitgebereigene Arbeitsstätten anwendbar. So haben z. B. Arbeitnehmer einer Sicherheitsfirma, die auf dem Werksgelände eines Industrieunternehmens ihren ortsfesten Tätigkeitsmittelpunkt haben, grundsätzlich dort ihre regelmäßige Arbeitsstätte, auch wenn es sich hierbei um eine außerbetriebliche Einrichtung handelt. Eine beruflich bedingte Auswärtstätigkeit liegt in diesem Fall nicht vor. Bei den dort ausgeübten Tätigkeiten muss es sich um eine dauerhafte Tätigkeit handeln, wobei hier die vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Fremdfirma von Bedeutung sind. Nach den neuen Regelungen kann auch ohne Eigentums- oder pachtrechtliche Verfügungsbefugnis die auswärtige Einrichtung wenigstens faktisch dem Arbeitgeber zugerechnet werden (streitig).

Hiervon zu unterscheiden ist die **zeitlich befristete** Tätigkeit an einem auswärtigen Arbeitsort durch den Arbeitnehmer, die im Ergebnis **keinen** auf Dauer angelegten Tätigkeitsmittelpunkt begründen kann. In einem aktuellen Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) wurde entschieden, dass selbst bei einer vier Jahre dauernden Fortbildungsmaßnahme an einem außerhalb des Arbeitgebers liegenden Veranstaltungsort dieser nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte wird. Somit kann auch ein auswärtiger Einsatz von längerer Dauer noch als vorübergehend angesehen werden, wenn er von vorne herein an einen durch Vertrag oder die Art der Tätigkeit festgelegte Befristung geknüpft ist. Je länger allerdings die zeitliche Befristung andauert, um so mehr gewinnt die Prüfung an Bedeutung, ob die bisherige regelmäßige Arbeitsstätte weiterhin der dauerhafte Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit darstellt oder sich der Tätigkeitsmittelpunkt auf Grund der Dauer der auswärtigen Beschäftigung verlagert hat.

In **Konzernstrukturen** behandelt die Finanzverwaltung die Betriebsstätte eines Konzernunternehmens nicht als arbeitgebereigene Einrichtung. Die bereits bezeichnete Vereinfachungsregelung, nach der eine Arbeitgeberfahrt im Wochendurchschnitt eine regelmäßige Arbeitsstätte begründet, findet deshalb auf Arbeitnehmerereinsätze im Rahmen von Konzernunternehmen keine Anwendung. Durch eine befristete Entsendung an ein verbundenes Unternehmen wird dieses nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte, es sei denn, dass es sich um eine dauerhafte Abordnung handelt. Hier wird auch die vertragliche Gestaltung den Ausschlag geben. Die für Arbeitnehmerentsendungen im Konzern geltenden Reisekostenregelungen haben auch für **grenzüberschreitende** Einsätze bei international verbundenen Unternehmen Gültigkeit. Wird z. B. ein bei einer ausländischen Konzernmutter angestellter Arbeitnehmer für ein Jahr befristet (also nicht dauerhaft) an ein deutsches Konzernunternehmen abgeordnet, erfüllt die Arbeitnehmerentsendung für die Gesamtdauer den Reisekostenbegriff der beruflichen Auswärtstätigkeit. Der Umstand, dass in solchen Fällen das in Deutschland ansässige aufnehmende Unternehmen kraft Fiktion zum inländischen Arbeitgeber werden kann, hat auf die reisekostenrechtliche Beurteilung keine Auswirkung. Somit bleiben die von der inländischen Firma gezahlten Auslösungen im Rahmen der zulässigen Reisekostensätze steuerfrei. Da das inländische Konzernunternehmen auf Grund der befristeten Tätigkeit nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte wird, beschränkt sich außerdem, soweit dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen zur Verfügung steht, die Firmenwagenbesteuerung auf den Ansatz der Privatfahrten (z. B. 1 % Regelung). Ein Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfällt.

Wie Sie den Ausführungen entnehmen können, ergeben sich durch die neue Begriffsdefinition der "regelmäßigen Arbeitsstätte" gegenüber der bisherigen Regelung unterschiedliche Ergebnisse, so dass wir im Einzelfall, eine genaue Prüfung empfehlen.

Steuerberatungsgesellschaft
Rechtsanwälte

76131 Karlsruhe
Rintheimer Str. 63a
Tel: +49 721 9633-0
Fax: +49 721 9633-188

76530 Baden-Baden
Quettigstr. 12
Tel: +49 7221 504848-0
Fax: +49 7221 504848-288

www.mhp-kanzlei.de
info@mhp-kanzlei.de

