

## Fahrten zwischen Wohnung und verschiedenen Tätigkeitsstätten

ESTG §§ 9, 19

*Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts<sup>1</sup> soll nach der Intention des Gesetzgebers<sup>2</sup> das steuerliche Reisekostenrecht grundlegend vereinfacht und vereinheitlicht werden. Die mit den folgenden Fällen dargestellten Änderungen des steuerlichen Reisekostenrechts gelten erstmals ab dem 01.01.2014.*

*Im Lohnsteuerabzugsverfahren sind die Neuregelungen erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31.12.2013 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, sowie für sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2013 zufließen (§ 52 Abs. 1 Satz 2, Abs. 12 Satz 4 und 5 EStG).*

*Mit den Neuregelungen reagiert der Gesetzgeber u. a. auf das geänderte Verständnis der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ in der neueren Rechtsprechung des BFH.<sup>3</sup> Der bisher im Gesetz nicht näher erläuterte Begriff „regelmäßige Arbeitsstätte“ wurde ab 01.01.2014 durch den gesetzlich definierten Begriff „erste Tätigkeitsstätte“ ersetzt (§ 9 Abs. 4 EStG). Des Weiteren ergeben sich Änderungen bei den Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand im Rahmen einer Auswärtstätigkeit; die bislang geltende dreistufige Staffelung wurde durch eine zweistufige Staffelung ersetzt (§ 9 Abs. 4a EStG). Weitere Änderungen ergeben sich im Bereich der vom Arbeitgeber im Rahmen einer Auswärtstätigkeit gewährten Mahlzeiten (§ 8 Abs. 2 EStG) sowie der Unterkunftskosten im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG).*

*Das BMF<sup>4</sup> hat in einem ausführlichen Einführungsschreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 01.01.2014 Stellung genommen.*

### Sachverhalt

Bankangestellter A (46 Arbeitswochen) bezieht Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit (§ 19 EStG). Er wohnt in X-Stadt. Im Jahr 2014 fährt er montags bis mittwochs, also an drei Tagen pro Arbeitswoche bzw. 138 Tagen im Jahr, mit seinem eigenen PKW zur 20 km entfernten Bank-Hauptstelle in Y-Stadt, der er arbeitsvertraglich zugeordnet ist.

1 Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BStBl 2013 I S. 188).

2 BT-Drucksache 17/10774 vom 25.09.2012.

3 BFH vom 09.06.2011 VI R 58/09 (BStBl 2012 II S. 34), VI R 36/10 (BStBl 2012 II S. 36), VI R 55/10 (BStBl 2012 II S. 38), vom 09.02.2012 VI R 22/10 (BStBl 2012 II S. 827) und vom 13.06.2012 VI R 47/11 (BStBl 2013 II S. 169).

4 BMF vom 30.09.2013 (BStBl 2013 I S. 1279).

Donnerstags und freitags, also an zwei Tagen pro Arbeitswoche bzw. 92 Tagen im Jahr, fährt er mit dem eigenen PKW in die 25 km von seiner Wohnung entfernte Bank-Zweigstelle in Z-Stadt, um dort den Geschäftsstellenleiter zu unterstützen.

Seine PKW-Kosten hat A nicht im Einzelnen festgehalten.

### Frage

1. In welcher Höhe kann A die Aufwendungen für die Wege zwischen seiner Wohnung und der Bank-Hauptstelle in X-Stadt als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehen?
2. Wie sind die Fahrten in die Bank-Zweigstelle in Z-Stadt zu berücksichtigen?

### Antwort

1. Die Aufwendungen für die Wege zwischen der Wohnung und der Bank-Hauptstelle in X-Stadt sind in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 Euro für jeden vollen Kilometer der **Entfernung** zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte als Werbungskosten abziehbar.
2. Die Aufwendungen für die Fahrten zwischen der Wohnung und der Bank-Zweigstelle in Z-Stadt sind i. H. von 0,30 Euro für jeden **gefahrenen** Kilometer als Werbungskosten abziehbar.

### Begründung

*Früher mehrere  
regelmäßige  
Arbeitsstätten*

**Zu 1:** Wenn Arbeitnehmer im Rahmen ihres Arbeitsverhältnisses dauerhaft an mehreren Betriebsstätten ihres Arbeitgebers tätig sind oder diese zumindest immer wieder aufsuchen, handelte es sich früher um mehrere regelmäßige Arbeitsstätten (i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a. F.). Der BFH beschrieb in seiner Rechtsprechung die regelmäßige Arbeitsstätte als den (ortsgebundenen) Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit, also den Ort, an dem der Arbeitnehmer seine arbeitsvertraglich geschuldete Leistung zu erbringen hat. Dies ist typischerweise der Betrieb oder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers, die der Arbeitnehmer nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit – also fortdauernd und immer wieder – aufsucht. Gemessen an dieser Umschreibung konnte ein Arbeitnehmer auch mehrere regelmäßige Arbeitsstätten nebeneinander innehaben.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> BFH vom 11.05.2005 VI R 15/04 (BStBl 2005 II S. 788).

Nach neuer Rechtsprechung des BFH<sup>6</sup> kann ein Arbeitnehmer nicht mehr als **eine** regelmäßige Arbeitsstätte innehaben, auch wenn er fortdauernd und immer wieder verschiedene Betriebsstätten seines Arbeitgebers aufsucht. Diese Rechtsprechungsänderung hat der Gesetzgeber zum Anlass genommen, einen neuen § 9 Abs. 4 in das EStG einzufügen. Darin wird der unbestimmte Rechtsbegriff „regelmäßige Arbeitsstätte“ durch den Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ ersetzt. Der Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ wird im Gesetz ausdrücklich definiert. Entsprechend der geänderten Rechtsprechung des BFH zur regelmäßigen Arbeitsstätte gibt es danach höchstens eine erste Tätigkeitsstätte je Dienstverhältnis (§ 9 Abs. 4 Satz 5 EStG).

*Erste Tätigkeitsstätte*

Eine erste Tätigkeitsstätte ist nach der gesetzlichen Definition die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten (wie z. B. in den Fällen des „Outsourcing“), der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist (§ 9 Abs. 4 Satz 1 EStG). Die Bestimmung dieser ersten Tätigkeitsstätte erfolgt vorrangig anhand sog. qualitativer Kriterien, d. h. nach arbeits- oder dienstrechtlichen Festlegungen bzw. entsprechenden Weisungen des Arbeitgebers (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG).

Zu den arbeits- oder dienstrechtlichen Weisungen/Verfügungen zählen alle schriftlichen, aber auch mündlichen Absprachen oder Weisungen. Ist der Arbeitnehmer einer bestimmten Tätigkeitsstätte arbeits- oder dienstrechtlich dauerhaft zugeordnet, ist es unerheblich, in welchem Umfang er seine berufliche Tätigkeit an dieser oder auch anderen Tätigkeitsstätten ausübt. Insoweit wird dem umfassenden Direktionsrecht des Arbeitgebers auch steuerlich Rechnung getragen.<sup>7</sup> A ist arbeitsvertraglich der Bank-Hauptstelle in X-Stadt zugeordnet. Seine erste Tätigkeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG befindet sich somit in X-Stadt.

Die Regelungen und Einschränkungen zur Entfernungspauschale gelten ab 01.01.2014 nur noch für die Fahrten von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte. A kann daher die Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Bank-Hauptstelle in X-Stadt mit der Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i. H. von 0,30 Euro als Werbungskosten absetzen:

*Entfernungspauschale*

138 Tage × 20 km × 0,30 €

828 €

6 BFH-Urteile vom 09.06.2011 (Fußnote 3).

7 BT-Drucksache 17/10774 vom 25.09.2012 S. 15; BMF vom 30.09.2013 (Fußnote 4), Rz. 2, 5.

*Andere Fahrten ...* **Zu 2:** Als Werbungskosten abziehbar sind nach dem neuen § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG Aufwendungen des Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie keine Familienheimfahrten sind. Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, können die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel (Fahrzeug) als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) festgesetzt sind (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG). Die Fahrtkosten können also entweder durch Einzelnachweis ermittelt oder pauschal in Höhe des Kilometersatzes gem. BRKG angesetzt werden.

*... mit tatsächlichen Kosten* Für den Einzelnachweis soll nach der Gesetzesbegründung<sup>8</sup> – der Wortlaut enthält keine entsprechende Konkretisierung – ein Kilometersatz aufgrund der für einen Zeitraum von 12 Monaten ermittelten Gesamtkosten für das genutzte Fahrzeug ermittelt werden. Dieser Kilometersatz kann als individueller Kilometersatz so lange angesetzt werden, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern.

*... oder 0,30 €/km* Da A seine PKW-Kosten nicht im Einzelnen festgehalten hat, sind die Aufwendungen für die beruflich veranlassten Fahrten zur Bank-Zweigstelle in Z-Stadt pauschal in Höhe des Kilometersatzes nach der höchst zulässigen Wegstreckenentschädigung nach § 6 Abs. 2 BRKG i. H. von 0,30 Euro je gefahrenem Kilometer anzusetzen:

92 Tage × 25 km × 2 × 0,30 €	1.380 €
------------------------------	---------

Verfasser: Hans Walter Schoor, Steuerberater, Kemmenau ■

<sup>8</sup> BT-Drucksache 17/10774 vom 25.09.2012 S. 20; BMF vom 30.09.2013 (Fußnote 4), Rz. 35, 36.