



Karl Wilhelm Christmann
Unterabteilungsleiter IV C

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, Postfach 1308, 53003 Bonn

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Dienstsitz Bonn
Graurheindorfer Straße 108, 53117 Bonn
TEL +49 (0) 18 88 6 82-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

TELEX 88 66 45

DATUM 26. Oktober 2005

BETREFF **Werbungskostenabzug und Arbeitgeberersatz bei Arbeitnehmern mit Auswärtstätigkeit an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten (Einsatzwechseltätigkeit); BFH-Urteile vom 11. Mai 2005 - VI R 25/04, VI R 16/04, VI R 7/02, VI R 34/04 und VI R 70/03 - (BStBl II S. ...)**

BEZUG Erörterung zu TOP 7 der Besprechung LSt III/05

GZ **IV C 5 - S 2353 - 211/05** (bei Antwort bitte angeben)

Mit den Urteilen hat der BFH teilweise seine Rechtsprechung zum Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern mit Einsatzwechseltätigkeiten geändert, die sich auf die LStR und LStH auswirkt. Hierzu gilt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

I. Regelmäßige Arbeitsstätte (R 37 Abs. 2 LStR)

Der BFH hat mit Urteil vom 11. Mai 2005 - VI R 25/04 - (BStBl II S. ...) entschieden, regelmäßige Arbeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist jede dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nachhaltig, fortdauernd und immer wieder aufsucht. Ob ein Arbeitnehmer eine regelmäßige Arbeitsstätte innehat, richtet sich nicht danach, welche Tätigkeit er an dieser Arbeitsstätte im Einzelnen wahrnimmt oder wahrzunehmen hat bzw. welches konkrete Gewicht dieser Tätigkeit zukommt. Wo der Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit liegt, bestimmt sich nicht nach zeitlichen oder qualitativen Merkmalen einer wie auch immer gearteten Arbeitsleistung. Entscheidend ist, ob ein Arbeitnehmer den Betriebssitz des Arbeitgebers oder sonstige ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtungen, denen er zugeordnet ist, nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder aufsucht. Nach dem BFH-Urteil vom 11. Mai 2005 - VI R 16/04 - (BStBl II S. ...) entspricht der Begriff des Tätigkeitsmittelpunkts im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG dem Begriff der (regelmäßigen) Arbeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG.

Die BFH-Urteile sind allgemein anzuwenden. R 37 Abs. 2 Sätze 1 und 3 LStR werden davon nicht berührt; Satz 2 ist überholt.

Hieraus folgt, dass auch ein Arbeitnehmer mit ständig wechselnden Tätigkeitsstätten, der den Betrieb des Arbeitgebers mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder anfährt, um von dort weiter zur Einsatzstelle zu fahren oder befördert zu werden, im Betrieb des Arbeitgebers eine regelmäßige Arbeitsstätte begründet. Für die Wege zwischen Wohnung und Betrieb ist die Entfernungspauschale anzusetzen. Mit Verlassen des Betriebs beginnt die Auswärtstätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG. Die Abwesenheitszeiten sind ab Verlassen des Betriebs zu ermitteln. Auch für die Ermittlung der Fahrt- und Übernachtungskosten sind Dienstreisegrundsätze anzuwenden.

Soweit die Fahrten von der Wohnung ständig zu einem gleich bleibenden Treffpunkt außerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung führen, ist für die Wege zwischen Wohnung und Treffpunkt die Entfernungspauschale anzusetzen (>H 38 (Einsatzwechseltätigkeit) LStH).

II. Ständig wechselnde Tätigkeitsstätten (Einsatzwechseltätigkeit) mit auswärtiger Übernachtung

Der BFH hat mit Urteilen vom 11. Mai 2005 - VI R 7/02 und VI R 34/04 - (BStBl II S.) entschieden, ein Arbeitnehmer, der typischerweise an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten beruflich tätig ist und dabei am Ort einer solchen auswärtigen Tätigkeitsstätte vorübergehend eine Unterkunft bezieht, begründet keine doppelte Haushaltsführung (Änderung der Rechtsprechung).

Die BFH-Urteile sind allgemein anzuwenden.

Hieraus folgt, dass bei einem Arbeitnehmer mit ständig wechselnden Tätigkeitsstätten und Übernachtung am auswärtigen Tätigkeitsort die Übernachtungs- und Fahrtkosten in vollem Umfang und zeitlich unbegrenzt als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar sind. Der Ersatz dieser Aufwendungen durch den Arbeitgeber ist nach § 3 Nr. 13 und 16 EStG steuerfrei. R 43 Abs. 12 LStR ist überholt.

Bei Arbeitnehmern mit ständig wechselnden Tätigkeitsstätten und Übernachtung am auswärtigen Tätigkeitsort können die **Unterkunftskosten** zeitlich unbegrenzt als Werbungskosten abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. R 40 Abs. 3 LStR ist anzuwenden.

Die **Fahrtkosten** für die Wege zwischen Wohnung und dem Tätigkeitsort und - unabhängig von der Entfernung - für die Wege zwischen auswärtiger Unterkunft und Tätigkeitsstätte können in tatsächlicher Höhe oder mit pauschalen Kilometersätzen (>H 38 (Pauschale Kilometersätze) LStH) als Werbungskosten abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet

werden (R 38 Abs. 1 und 4 LStR). In diesen Fällen ist die 30-km-Grenze nach R 38 Abs. 3 LStR nicht zu beachten.

Bei Arbeitnehmern mit ständig wechselnden Tätigkeitsstätten und auswärtiger Unterkunft ist für die Ermittlung der **Verpflegungsmehraufwendungen** auf die Abwesenheitszeit von der Heimatwohnung abzustellen. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG ist der Werbungskostenabzug von Verpflegungsmehraufwendungen bzw. die steuerfreie Erstattung auf die ersten drei Monate der Tätigkeit an derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte beschränkt. Für den Neubeginn der Dreimonatsfrist gilt R 37 Abs. 3 LStR entsprechend. Die Dreimonatsfrist ist für das Jahr 2005 noch nicht anzuwenden (BMF-Schreiben vom 11. April 2005 - BStBl I S. 673).

III. Ständig wechselnde Tätigkeitsstätten (Einsatzwechseltätigkeit) mit täglicher Rückkehr

Der BFH hat mit Urteil vom 11. Mai 2005 - VI R 70/03 - (BStBl II S.) entschieden, für die Wege eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und ständig wechselnden Tätigkeitsstätten ist die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nicht anzusetzen.

Das BFH-Urteil ist - unter Beachtung von R 38 Abs. 3 LStR - allgemein anzuwenden.

Hieraus folgt, dass bei Arbeitnehmern mit ständig wechselnden Tätigkeitsstätten die Fahrtkosten zeitlich unbegrenzt als Werbungskosten abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden können (R 38 Abs. 1 und Abs. 4 LStR). Die 30-km-Grenze nach R 38 Abs. 3 LStR bleibt zu beachten.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG ist die steuerfreie Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen bzw. der Werbungskostenabzug auf die ersten drei Monate der Tätigkeit an derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte beschränkt. Für den Neubeginn der Dreimonatsfrist gilt R 37 Abs. 3 LStR entsprechend. Die Dreimonatsfrist ist für das Jahr 2005 noch nicht anzuwenden (BMF-Schreiben vom 11. April 2005 - BStBl I S. 673).

IV. Weitere Auswirkungen der geänderten Rechtsprechung des BFH

Die in H 43 (6 - 12) LStH 2005 unter dem Stichwort "Wahlrecht" aufgeführte Möglichkeit für Arbeitnehmer mit Einsatzwechseltätigkeit, zwischen den Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung und den Fahrtkosten nach R 38 Abs. 3 LStR zu wählen, ist entfallen.

Die Pauschalierungsmöglichkeit von Verpflegungsmehraufwendungen nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG gilt nunmehr auch uneingeschränkt (Wegfall der doppelten Haushalts-

führung infolge der geänderten Rechtsprechung) für Arbeitnehmer mit ständig wechselnden Tätigkeitsstätten und Übernachtung am auswärtigen Tätigkeitsort.

In den Fällen ständig wechselnder Tätigkeitsstätten liegt in der Gestellung des Kraftfahrzeugs durch den Arbeitgeber für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte kein geldwerter Vorteil vor, wenn die Tätigkeitsstätten - bei täglicher Rückkehr - mehr als 30 km von der Wohnung des Arbeitnehmers entfernt sind oder der Arbeitnehmer auswärts übernachtet. Auf die Dauer der Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte kommt es nicht an. Ein geldwerter Vorteil entsteht nur noch bei täglicher Rückkehr zur Wohnung und einer Entfernung von nicht mehr als 30 km.

Die Regelungen zu Dienstreisen und Fahrtätigkeit sind unverändert anzuwenden (R 37 bis 40a und R 43 LStR).

V. Anwendung

Dieses Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Es ist nicht zu beanstanden, wenn Steuerpflichtige für Zeiträume bis einschließlich 2005 nach den Regelungen der LStR 2005 verfahren.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht (ESt-Kartei NW, § 9 EStG, Fach 3). Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen unter <http://bundesfinanzministerium.de> unter den Stichwörtern "Steuern", dann "Veröffentlichung zu Steuerarten" und "Lohnsteuer" zur Verfügung.

Im Auftrag
Christmann