

Merkblatt

Stand: 17.12.2013

Steuerliches Reisekostenrecht ab 1.1.2014

A) Bedeutung für die Zeitarbeit

Beabsichtigt ist mit der Reform laut Gesetzesbegründung die Vereinfachung und Vereinheitlichung des steuerlichen Reisekostenrechts.

Neuer rechtlicher Anknüpfungspunkt für die Frage, ob steuerfreie Reisekosten gewährt werden können, ist ab dem 1.1.2014 die „erste Tätigkeitsstätte“ und nicht mehr die „regelmäßige Arbeitsstätte“. Der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte spielt nur noch bis zum 31.12.2013 eine Rolle.

Der typische Zeitarbeitnehmer hat keine regelmäßige Arbeitsstätte nach bisherigem Recht. Ab dem 1.1.2014 kommt eine 1. Tätigkeitsstätte nach neuem Recht für Zeitarbeitnehmer in Betracht.

Die neue gesetzliche Regelung nennt Kriterien für eine 1. Tätigkeitsstätte. Vorrangiges Kriterium ist die Bestimmung einer 1. Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber. Als 1. Tätigkeitsstätte kommt auch das Zeitarbeitsunternehmen, also der Betrieb des Arbeitgebers, in Betracht. Dies ist aber nur der Fall, wenn der **Arbeitnehmer dort** im gewissen Umfang tatsächlich **körperlich anwesend** ist. Der Zeitarbeitnehmer muss also tatsächlich zum Zwecke der Abgabe von Anträgen und Tätigkeitsnachweisen, zu Schulungen, Sicherheitsunterweisungen, Mitarbeitergesprächen etc. im Betrieb des Arbeitgebers erscheinen. In Zweifelsfällen sollte durch eine Anrufungsauskunft beim Finanzamt geklärt werden, ob der Umfang der Anwesenheit des Zeitarbeitnehmers beim Zeitarbeitsbetrieb ausreicht, um hier eine 1. Tätigkeitsstätte anzunehmen. Sicherheitshalber sollten Einsätze zudem nicht auf über 48 Monate befristet werden

Wird das Zeitarbeitsunternehmen zulässigerweise als 1. Tätigkeitsstätte festgelegt, was grundsätzlich zu empfehlen ist, so können für Fahrten **ab Wohnung** zu den Einsatzbetrieben auch nach neuem Recht steuerfrei Reisekosten gezahlt werden.

B) Definition 1. Tätigkeitsstätte

Der Begriff 1. Tätigkeitsstätte ist nicht zeitlich, sondern im Sinne einer **Haupttätigkeitsstätte** gemeint. Die 1. Tätigkeitsstätte ist in den Rechtsfolgen vergleichbar mit dem bisherigen Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“, so dass für Fahrten zur 1. Tätigkeitsstätte eine Zahlung steuerfreier Pauschalen wie VMA, Übernachtungspauschalen und Fahrkostenzuschüsse nicht in Betracht kommt. Regelmäßig haben typischerweise an auswärtigen Einsatzorten zum Einsatz kommende Zeitarbeitnehmer keine regelmäßige Arbeitsstätte.

Die neue 1. Tätigkeitsstätte kann nunmehr jedoch auch bei der Tätigkeit eines Zeitarbeitnehmers vorliegen. Auch nach der Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts wird in der Zeitarbeit reisekostenrechtlich regelmäßig Auswärtstätigkeit und damit Steuerfreiheit vorliegen. Auch das Zeitarbeitsunternehmen kann nämlich, neben dem Kundenbetrieb als 1. Tätigkeitsstätte festgelegt werden. In dem Falle sind die Fahrten zu den

auswärtigen Einsatzorten generell als Auswärtstätigkeit einzustufen, so dass zeitlich unbegrenzt steuerfrei Spesen gezahlt werden können.

Voraussetzung ist, dass dem Zeitarbeitnehmer die Niederlassung des Zeitarbeitsunternehmens als 1. Tätigkeitsstätte zugeordnet wird, bei der das Arbeitsverhältnis tatsächlich durchgeführt und gelebt wird.

Nicht zulässig wäre also beispielsweise die Bestimmung einer betrieblichen Einheit als 1. Tätigkeitsstätte aus rein organisatorischen Gründen zur überörtlichen Zentrale einer Unternehmensgruppe, obwohl Bewerbungsgespräch und Einstellung in einer örtlichen Niederlassung erfolgte und sämtliche arbeitsvertragliche Haupt- und Nebenpflichten ebenfalls in der örtlichen Niederlassung erfüllt werden.

Diese Auslegung ergibt sich aus Randziffer 6 des BMF-Schreibens zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1.1.2014. Die Randziffer 6 des BMF-Schreibens führt Beispiele dafür aufgeführt, wann eine *Tätigkeit* im hier gemeinten Sinne vorliegt:

„Sofern der Arbeitnehmer in einer vom Arbeitgeber festgelegten Tätigkeitsstätte zumindest in ganz geringem Umfang tätig werden soll, z. B. Hilfs- und Nebentätigkeiten (Auftragsbestätigungen, Stundenzettel, Krank- und Urlaubsmeldung abgeben etc.), kann der Arbeitgeber den Arbeitnehmer zu dieser Tätigkeitsstätte zuordnen, selbst wenn für die Zuordnung letztlich tarifrechtliche, mitbestimmungsrechtliche oder organisatorische Gründe ausschlaggebend sind. Auf die Qualität des Tätigwerdens kommt es dabei somit nicht an. Vielmehr können, wie z. B. bei Festlegung einer Dienststelle/Dienststätte, auch Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung (s. o.) ausreichend sein (Vorrang des Dienst- oder Arbeitsrechts).“

Im Folgenden sind die zeitarbeitsrelevanten Neuerungen darzustellen, insbesondere wann eine 1. Tätigkeitsstätte ohne bzw. mit Zuordnung vorliegt.

C) Der Arbeitgeber legt keine erste Tätigkeitsstätte fest

Hier entsteht eine erste Tätigkeitsstätte, wenn der Arbeitnehmer an einer Tätigkeitsstätte (Kunde) tätig werden soll und zwar

- 1) unbefristet oder
- 2) für die Dauer des Dienstverhältnisses (Synchronisation) oder
- 3) über 48 Monate.

Ob eine diese Konstellationen zutrifft, ist insbesondere anhand der abgeschlossenen Verträge, der Einsatzdokumentation und sonstiger Dokumente auszulegen.

Die Konstellationen 1 und 2 sind schon nach derzeit geltendem Recht keine Auswärtstätigkeit. **Ein Einsatz, der „bis auf weiteres“ erfolgt, wird künftig als unbefristeter Einsatz beurteilt werden. Insofern empfehlen wir, künftig auf eine solche Formulierung zu verzichten. Reisekostenrechtlich unschädlich ist eine solche Formulierung allerdings dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ausdrücklich eine 1. Tätigkeitsstätte zuordnet. Das kann auch das Zeitarbeitsunternehmen sein. Eine ausdrückliche Zuordnung ist daher grundsätzlich zu empfehlen.**

Konstellation 3: 48 Monate sind ein großzügiger Zeitraum, den die weitaus meisten Einsätze nicht erreichen. Diesbezüglich ist zudem zu beachten, dass bzgl. der Einsatzdauer eine (in die Zukunft gerichtete) Prognose,

also eine ex ante-Betrachtung vorzunehmen ist, was dazu führt, dass sogar weit über 48 Monate Auswärtstätigkeit vorliegen können, da ex ante, also zum Zeitpunkt der Prognose, nicht abzusehen war, dass 48 Monate überschritten würden.

Ggf. ist für am 1.1.2014 bereits laufende Einsätze rückwirkend eine Prognose auf den Einsatzbeginn vorzunehmen.

Liegen die Fälle 1-3 nicht vor (so verhält es sich typischerweise), liegt, wie schon nach derzeitiger Rechtslage, dauerhaft Auswärtstätigkeit vor.

Liegen die vorgenannten Voraussetzungen, die an die Einsatzdauer anknüpfen, nicht vor, so kann darüber hinaus eine 1. Tätigkeitsstätte entstehen, wenn die Tätigkeit eine gewisse Häufigkeit an einer bestimmten Tätigkeitsstätte erreicht. Dies ist der Fall, wenn der Arbeitnehmer dort tätig werden soll und zwar im folgenden Umfange:

- 1) Arbeitstäglich oder
- 2) pro Woche 1 Tag oder mindestens 20 % der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit.

Ob das der Fall ist, ist insbesondere anhand der Verträge und des sonstigen Schriftverkehrs und der Einsatzdokumentation auszulegen. Auch diese Situation liegt in der Zeitarbeit typischerweise nicht vor, so dass auch nach Zugrundelegung dieser quantitativen Kriterien typischerweise dauerhaft (auch über 48 Monate) Auswärtstätigkeit vorliegen wird. Um Rechtsunsicherheit zu vermeiden, ist die ausdrückliche Zuordnung einer 1. Tätigkeitsstätte zu empfehlen.

In den meisten Fällen typischerweise Zeitarbeit gibt es somit weiterhin keine 1. Tätigkeitsstätte, d.h., dass der Zeitarbeitnehmer z.B. die Fahrtkosten von der Wohnung bis zur Tätigkeitsstätte dauerhaft steuerfrei für Fahrten zu den unterschiedlichen Einsatzorten erhalten könnte.

In den Fällen, in denen keine ausdrückliche Zuordnung (dazu sogleich) zu einer 1. Tätigkeitsstätte erfolgt und untypischerweise eines der vorstehend genannten, auf die Einsatzdauer oder die Einsatzhäufigkeit an einer bestimmten Stätte bezogenen Kriterien vorliegt, kann es passieren, dass mehrere 1. Tätigkeitsstätten in Betracht kommen. Die gesetzliche Neuregelung sieht jedoch vor, dass es pro Arbeitsverhältnis nur eine 1. Tätigkeitsstätte geben soll. Kommen nach den oben genannten Kriterien mehrere 1. Tätigkeitsstätten in Betracht **und legt der AG keine 1. Tätigkeitsstätte fest**, so ist die der Wohnung am nächsten liegende Tätigkeitsstätte 1. Tätigkeitsstätte. Die Fahrten von der Wohnung zur 1. Tätigkeitsstätte können dann nur noch mit der Entfernungspauschale angesetzt werden; bzgl. weiterer Tätigkeitsstätten liegt weiterhin Auswärtstätigkeit vor.

D) Der Arbeitgeber legt eine 1. Tätigkeitsstätte fest / Formulierung

Der Arbeitgeber kann auch die 1. Tätigkeitsstätte mit Beginn des Arbeitsverhältnisses oder später (ausdrücklich) festlegen. Hintergrund könnte in der Praxis die Herstellung von Rechtssicherheit oder das In-Betracht-Kommen mehrerer 1. Tätigkeitsstätten (bei mehreren Kunden) sein. Die Festlegung einer 1. Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber geht nämlich allen unter C) genannten Kriterien vor. Es käme dann **ausschließlich** auf diese Festlegung an.

Hier kommt neben der Festlegung von Kundenbetrieben als 1. Tätigkeitsstätte in Betracht, das **Zeitarbeitsunternehmen als 1. Tätigkeitsstätte ausdrücklich festzulegen**. Diese Möglichkeit ergibt sich schon aus der Definition der 1. Tätigkeitsstätte in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG neuer Fassung, wonach der lohnsteuerliche Arbeitgeber, also die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet wird, 1. Tätigkeitsstätte sein kann. Das BMF-Schreiben zum steuerlichen Reisekostenrecht konkretisiert in der Randziffer 6, dass eine Tätigkeitsstätte, wo nicht die „eigentliche“ Tätigkeit ausgeübt wird, als 1. Tätigkeitsstätte festgelegt werden kann.

Dies ist zu empfehlen. Bei einem Einsatz im Rahmen von Zeitarbeit läge dann auch nach der neuen Rechtslage weiterhin generell Auswärtstätigkeit vor. Insbesondere Fahrtkosten für Tätigkeiten bei Kundenbetrieben können dann weiterhin dauerhaft steuerfrei erstattet werden.

Ab dem 1.1.2014 sollte die 1. Tätigkeitsstätte arbeitsvertraglich festgelegt werden. Es ist folgende Regelung zu empfehlen:

„Als erste Tätigkeitsstätte im Sinne des steuerlichen Reisekostenrechts wird der Betrieb des Zeitarbeitsunternehmens (Niederlassung, Anschrift) festgelegt.“

Es stellt sich die Frage, in welchen Zeitabständen die Festlegung der 1. Tätigkeitsstätte verändert werden kann. Jedenfalls kann diese Festlegung mit jedem neuen Steuerjahr geändert werden. Eine unterjährige Betrachtung kommt zudem in Betracht, wenn sich das Berufsbild des Arbeitnehmers ändert (Niermann, DB, Die Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts ab 2014, a.a.O.).

Diese Frage spielt jedoch ebenfalls keine Rolle, wenn das Zeitarbeitsunternehmen als 1. Tätigkeitsstätte vertraglich festgelegt wird.

E) Körperliche Anwesenheit des Zeitarbeitnehmers beim Zeitarbeitsunternehmen

Die betriebliche Einrichtung des Zeitarbeitsunternehmens kommt allerdings nur als 1. Tätigkeitsstätte in Betracht, wenn der Arbeitnehmer dort im gewissen Umfang tatsächlich körperlich anwesend ist. Der Zeitarbeitnehmer müsste also tatsächlich zum Zwecke der Abgabe von Anträgen und Tätigkeitsnachweisen, zu Schulungen, Sicherheitsunterweisungen, Mitarbeitergesprächen etc. im Betrieb des Arbeitgebers erscheinen.

In Zweifelsfällen ist durch eine Anrufungsauskunft gemäß § 42e Einkommensteuergesetz beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt zu klären, in welchem Umfang Anwesenheiten im Zeitarbeitsunternehmen erforderlich sind, um eine 1. Tätigkeitsstätte bejahen zu können.

Aus Gründen der Rechtssicherheit sollten zudem Einsätze im Rahmen von Überlassungsverträgen auf höchstens 48 Monate befristet werden

F) Sonstige zeitarbeitsrelevante Neuregelungen ab 1.1.2014

Übernachungskosten

Übernachtungspauschalen (20 € im Inland) können ab dem 1.1.2014 nach den Regeln für Auswärtstätigkeit nur noch 48 Monate gezahlt werden. Bei einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte im Inland, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, können nach Ablauf von 48 Monaten die tatsächlich entstehenden Unterkunftskosten höchstens noch bis zur Höhe von **1000 Euro im Monat als Werbungskosten** abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Das gilt auch für Hotelübernachtungen. Die 48 Monate können auch schon vor dem 1.1.2014 begonnen haben. Unabhängig davon, für welchen Zeitraum der Einsatz ursprünglich vorgesehen war, läuft die 48-Monatsfrist (sog. ex-post-Betrachtung). Nach 6 Monaten Unterbrechung an einer Tätigkeitsstätte beginnen die 48 Monate von neuem.

Bei Übernachtungen im Ausland im Rahmen einer längerfristigen Auswärtstätigkeit gelten

die bisherigen Grundsätze zur beruflichen Veranlassung und Notwendigkeit der entstandenen Aufwendungen unverändert weiter. Die 48-Monats-Grenze bzw. die Höchstgrenze von 1000 Euro gilt hier nicht.

Verpflegungsmehraufwand

Bei den Verpflegungsmehraufwendungen gilt ab dem 1.1.2014 der Pauschbetrag von 12€ schon ab einer Abwesenheit von 8 Stunden.

Um eine neue Dreimonatsfrist an derselben Einsatzstätte erneut in Kraft zu setzen, reicht künftig jede vierwöchige Unterbrechung, egal aus welchem Grund sie erfolgt (bisher stellen Krankheit und Urlaub keine Unterbrechung dar).

G) Fazit

Die betriebliche Einrichtung des Zeitarbeitsunternehmens sollte -sofern möglich- als erste Tätigkeitsstätte schriftlich festgelegt werden, da die Zuordnung für spätere Prüfungen verbindlich ist und für Fahrten zum Betrieb des Zeitarbeitsunternehmens ja auch nach bisheriger Rechtslage keine steuerfreien Fahrtkosten gezahlt werden können

Wird keine Zuordnung vorgenommen, so wird eine Einsatzstätte 1. Tätigkeitsstätte, wenn der Einsatz unbefristet oder mit dem Arbeitsverhältnis synchronisiert ist oder der Einsatz von vornherein länger als 48 Monate dauern soll. Temp-to-Perm- und Outsourcingfälle fallen ebenfalls hierunter. Im Falle typischer Einsatzwechselfähigkeit kann es auch nach neuem Recht häufig vorkommen, dass auch ohne Festlegung einer 1. Tätigkeitsstätte regelmäßig Auswärtstätigkeit vorliegt, wenn keines der übrigen im Gesetz genannten Kriterien vorliegt.