

Urteil vom 09. Februar 2012, VI R 22/10

Regelmäßige Arbeitsstätte bei Outsourcing; Sonderfall bei Postnachfolgeunternehmen

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 5 S 1, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5, PostPersRG § 1 Abs 1, PostPersRG § 2, PostPersRG § 4, GG Art 143b Abs 3

vorgehend FG Köln, 17. März 2010, Az: 11 K 2225/09

Leitsätze

1. In "Outsourcing-Fällen" sind Arbeitnehmer mit ihrer Ausgliederung regelmäßig auswärts tätig, vergleichbar mit bei Kunden ihres Arbeitgebers tätigen Arbeitnehmern .
2. Ein "Outsourcing-Fall" liegt regelmäßig nicht vor, wenn ein Postbeamter unter Wahrung seines beamtenrechtlichen Status vorübergehend am bisherigen Tätigkeitsort einem privatrechtlich organisierten Tochterunternehmen der Deutschen Telekom AG zugewiesen wird .

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Fahrtkosten, ob eine Tätigkeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte ausgeübt wird.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr (2008) als Beamter bei der Deutschen Telekom AG als eines der Nachfolgeunternehmen der Deutschen Bundespost nichtselbständig tätig. Dem Kläger wurde für die Zeit vom 1. Dezember 2008 bis 30. Juni 2010 eine Tätigkeit im Unternehmen R GmbH, einer hundertprozentigen Tochtergesellschaft der Deutschen Telekom AG, zugewiesen; Grundlage dafür war § 29 Abs. 3 und 4 des Postpersonalrechtsgesetzes (PostPersRG) i.V.m. § 69 Abs. 5 des Bundespersonalvertretungsgesetzes (BPersVG) i.V.m. § 4 Abs. 4 Sätze 2 und 3 PostPersRG. Die R GmbH war gegründet worden, um den Bereich, in dem der Kläger beschäftigt war, aus der Deutschen Telekom AG auszulagern. Beide Unternehmen befanden sich am gleichen Standort, die Tätigkeitsstätte des Klägers selbst blieb unverändert.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hatte den Kläger und seine Ehefrau, die Klägerin und Revisionsklägerin, zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Streitjahr veranlagt. Dagegen wandten sich die Kläger mit Einspruch. Sie machten geltend, dass die Aufwendungen des Klägers für dessen Fahrten zwischen der Wohnung und der davon 62 km entfernt gelegenen Tätigkeitsstätte ab dem Zeitpunkt der Zuweisung zur R GmbH (Monat Dezember 2008) nicht nach den Grundsätzen der Pendlerpauschale, sondern --wie Reisekosten-- mit 777,60 € zu berücksichtigen seien, nämlich 18 Fahrten ($2 \times 62 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} \times 18 = 669,60 \text{ €}$) zuzüglich Verpflegungsmehraufwand ($18 \times 6 \text{ €} = 108 \text{ €}$).
- 4 Das Finanzgericht (FG) hat nach erfolglos durchgeführtem Einspruchsverfahren die mit diesem Begehren weiterverfolgte Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1027 veröffentlichten Gründen abgewiesen.
- 5 Die Kläger rügen mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Die Kläger beantragen,

das Urteil des FG Köln vom 18. März 2010 11 K 2225/09 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 1. April 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Juni 2009 dahingehend zu ändern, dass die für den Zeitraum vom 1. Dezember 2008 bis zum 31. Dezember 2008 geltend gemachten Reisekosten für Fahrten

zwischen der Wohnung des Klägers und der vorübergehenden Arbeitsstätte mit dem eigenen Fahrzeug in Höhe von 669,60 € sowie der Verpflegungspauschbetrag in Höhe von 108 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden.

- 7** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht die Klage abgewiesen. Die streitgegenständlichen Fahrten des Klägers sind mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen. Ein Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen kommt nicht in Betracht.
- 9** 1. Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind Erwerbsaufwendungen und nach derzeitiger Rechtslage gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe des dafür tatsächlich entstandenen Aufwands als Werbungskosten zu berücksichtigen. Erwerbsaufwendungen sind grundsätzlich auch die Aufwendungen des Arbeitnehmers für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Allerdings sind die Aufwendungen dafür nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nur begrenzt nach Maßgabe der insoweit gewährten Entfernungspauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen.
- 10** a) Regelmäßige Arbeitsstätte im Sinne dieser die beruflichen Mobilitätskosten nur eingeschränkt berücksichtigenden Regelung ist nach der neueren Rechtsprechung des erkennenden Senats nur der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers und damit der Ort, an dem der Arbeitnehmer seine aufgrund des Dienstverhältnisses geschuldete Leistung zu erbringen hat. Dies ist im Regelfall der Betrieb, Zweigbetrieb oder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers, denen der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also fortdauernd und immer wieder aufsucht (Senatsurteile vom 10. Juli 2008 VI R 21/07, BFHE 222, 391, BStBl II 2009, 818; vom 9. Juli 2009 VI R 21/08, BFHE 225, 449, BStBl II 2009, 822; vom 17. Juni 2010 VI R 35/08, BFHE 230, 147, BStBl II 2010, 852; vom 22. September 2010 VI R 54/09, BFHE 231, 127, BStBl II 2011, 354, m.w.N.; vom 9. Juni 2011 VI R 55/10, BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38). Grundfall der regelmäßigen Arbeitsstätte ist die auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte Arbeitsstätte, auf deren immer gleiche Wege sich der Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise einstellen und auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken kann. Dies kann etwa durch Bildung von Fahrgemeinschaften und Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und auch durch entsprechende Wohnsitznahme geschehen. Für diesen Grundfall erweist sich nach der mittlerweile ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip (z.B. BFH-Urteil in BFHE 222, 391, BStBl II 2009, 818).
- 11** b) Liegt keine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte regelmäßige Arbeitsstätte vor, auf die sich der Arbeitnehmer typischerweise in der aufgezeigten Weise einstellen kann, ist eine Durchbrechung der Abziehbarkeit beruflich veranlasster Mobilitätskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sachlich nicht gerechtfertigt. Dies ist insbesondere bei Auswärtstätigkeiten der Fall (Senatsurteile vom 11. Mai 2005 VI R 7/02, BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782; VI R 70/03, BFHE 209, 508, BStBl II 2005, 785; vom 10. April 2008 VI R 66/05, BFHE 221, 35, BStBl II 2008, 825). Denn ist ein Arbeitnehmer auswärts, nämlich außerhalb eines dem Arbeitgeber zuzuordnenden Betriebs, Zweigbetriebs oder einer Betriebsstätte tätig, hat er typischerweise nicht die vorgenannten Möglichkeiten, seine Wegekosten gering zu halten. Das ist etwa bei Leiharbeitnehmern der Fall (BFHE 230, 147, BStBl II 2010, 852) und auch bei einem Arbeitnehmer, der vorübergehend ausschließlich am Betriebssitz eines Kunden des Arbeitgebers tätig ist. Denn auch hier kann sich, vergleichbar mit anderen Auswärtstätigkeiten, der Arbeitnehmer bei typisierender ex ante Betrachtung auf den Ort, die Dauer und die weitere konkrete Ausgestaltung der dort zu verrichtenden Tätigkeit nicht einstellen; die vertragliche Beziehung zwischen Arbeitgeber und Kunde (Dritter) ist dem Einflussbereich des Arbeitnehmers entzogen. Der bei einem Dritten eingesetzte Arbeitnehmer unterliegt dem Direktionsrecht des Arbeitgebers; dies erstreckt sich insbesondere auch auf den Ort, an dem er seine Arbeitsleistung zu erbringen hat (BFH-Urteil in BFHE 222, 391, BStBl II 2009, 818).
- 12** c) Grundsätzlich vergleichbar sind damit auch die Fälle, in denen Arbeitgeber bestimmte Arbeitsbereiche auf andere rechtlich selbständige Unternehmen übertragen, die arbeits- oder dienstrechtlichen Beziehungen zwischen

Arbeitnehmer und bisherigem Arbeitgeber enden, die beim bisherigen Arbeitgeber tätigen Arbeitnehmer künftig Arbeitnehmer der ausgegliederten Unternehmen werden, aber --zunächst-- weiter in den Einrichtungen ihrer früheren Arbeitgeber tätig bleiben (Outsourcing). Denn auch in diesen Fällen werden --dann allerdings nicht durch den typischen Orts-, sondern durch einen Arbeitgeberwechsel bedingt-- die Arbeitnehmer auswärts tätig. Die Arbeitnehmer üben ab dem Zeitpunkt der endgültigen Ausgliederung ihre Tätigkeit in betrieblichen Einrichtungen eines Dritten aus, nicht anders als Arbeitnehmer, die ebenfalls auswärts, nämlich bei Kunden ihres Arbeitgebers, tätig werden. Und vergleichbar damit ist auch in diesen Outsourcing-Fällen ungewiss, ob und inwieweit die durch das Outsourcing gekennzeichnete vertragliche Beziehung zwischen dem neuen Arbeitgeber und dem bisherigen Arbeitgeber fortbesteht und ob der Ort, an dem der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung zu erbringen hat, angesichts des Direktionsrechts des neuen Arbeitgebers beibehalten bleibt.

- 13** 2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG zu Recht die Tätigkeit des Klägers nicht als Auswärtstätigkeit beurteilt. Denn der Kläger blieb auch nach Zuweisung einer vorübergehenden Tätigkeit in der R GmbH ab Dezember 2008 weiterhin ohne tatsächlichen Wechsel des Tätigkeitsorts an seiner bisher schon aufgesuchten regelmäßigen Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG beschäftigt. Der (Sonder-)Fall des Klägers ist insbesondere auch nicht mit sogenannten Outsourcing-Fällen vergleichbar. Denn im Falle des Klägers waren auch nach dessen Zuweisung an die R GmbH die arbeits- und dienstrechtlichen Beziehungen zu dessen Dienstherrn, dem Bund, und der mit der Wahrnehmung dieser Dienstherrnleistungen ermächtigten Aktiengesellschaft, der Deutschen Telekom AG, nicht beendet.
- 14** a) Zutreffend hat das FG auf die dienst- und beamtenrechtlichen Besonderheiten abgehoben, die für Beamte der Deutschen Bundespost, die mittlerweile bei der Deutschen Telekom AG als Postnachfolgeunternehmen beschäftigt sind, gelten. Denn nach § 1 Abs. 1 Satz 1 PostPersRG sind die Aktiengesellschaften, das ist im Falle des Klägers die Deutsche Telekom AG, ermächtigt, die dem Dienstherrn obliegenden Rechte und Pflichten gegenüber den bei ihnen beschäftigten Beamten wahrzunehmen. Nach § 2 Abs. 3 Satz 1 PostPersRG ist auch ein bei einer Aktiengesellschaft Beschäftigter weiter unverändert Bundesbeamter im Dienst des Bundes. Dies bleibt der Beamte auch trotz Zuweisung einer Tätigkeit bei einem Unternehmen und zwar unabhängig davon, ob er mit seiner Zustimmung vorübergehend (§ 4 Abs. 4 Satz 1 PostPersRG) oder dauerhaft und selbst ohne seine Zustimmung (§ 4 Abs. 4 Satz 2 PostPersRG) einem solchen Unternehmen zugewiesen wird. Diese personalrechtlichen Grundsätze haben ihre verfassungsrechtliche Grundlage in Art. 143b des Grundgesetzes (GG) i.V.m. Art. 87f Abs. 2 GG. Nach Art. 143b Abs. 3 Satz 1 GG werden die bei der Deutschen Bundespost tätigen Bundesbeamten unter Wahrung ihrer Rechtsstellung und der fortwährenden Verantwortung des Dienstherrn bei den genannten privaten Unternehmen beschäftigt. Das Personal in den Nachfolgeunternehmen der Deutschen Bundespost sollte zwar mit größerer Flexibilität eingesetzt werden können, die Rechtsstellung der bei der damaligen Deutschen Bundespost tätigen Beamten aber nicht geschmälert und das Institut des Berufsbeamtentums nicht verändert werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 22. Juni 2006 2 C 26/05, BVerwGE 126, 182, mit Hinweis auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 5. Juni 2002 2 BvR 2257/96, juris, und m.w.N.). Die Zuweisung nach § 4 Abs. 4 PostPersRG wird daher auch als ein dem Institut der Abordnung nachgebildetes Instrument verstanden, um die mit der Konzernbildung sich ergebenden personalwirtschaftlichen Probleme zu lösen (Lenders/Wehner/Weber, PostPersRG, Kommentar, § 4 Rz 15; BTDrucks 15/3404, S. 8 f.).
- 15** b) Angesichts dessen waren trotz (vorübergehender) Zuweisung die arbeits- und dienstrechtlichen Beziehungen des Klägers zu seinem Arbeitgeber nicht in der für Outsourcing-Fälle typischen Art und Weise beendet. Dabei ist es unerheblich, ob die dem Arbeitgeber obliegenden Aufgaben des Lohnsteuerabzugs (§§ 38 ff. EStG) tatsächlich weiter vom Dienstherrn, nämlich dem Bund, von der Deutschen Telekom AG oder von der R GmbH wahrgenommen worden waren. Denn insoweit ist auf den materiellen Aspekt des Fortbestandes der Rechtsbeziehung zum Dienstherrn als eigentlichen Arbeitgeber abzuheben. Gerade nach der vom erkennenden Senat in solchen Fällen herangezogenen sogenannten "ex ante"-Betrachtung (Urteil vom 9. Juli 2009 VI R 42/08, BFH/NV 2009, 1806) hatte sich der Kläger angesichts seiner sogar verfassungsrechtlich verfestigten dienstrechtlichen Absicherung zunächst auf die Beibehaltung der bisherigen Tätigkeitsstätte einrichten können. Die Zuweisung nach § 4 Abs. 4 PostPersRG allein ohne hinzutretenden Ortswechsel in Bezug auf die tatsächliche Tätigkeitsstätte begründet damit noch keine Auswärtstätigkeit.
- 16** 3. Zutreffend hat das FG auch den Abzug von Verpflegungsmehraufwand abgelehnt. Denn der Abzug von Verpflegungsmehraufwand kommt zwar in Betracht, wenn der Steuerpflichtige vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit oder regelmäßigen Arbeitsstätte entfernt beruflich tätig wird (§ 9 Abs. 5 Satz 1 EStG in der im streitigen Veranlagungszeitraum 2008 geltenden Fassung i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG). Der Kläger ist aber, wie ausgeführt, weiter an seiner regelmäßigen Arbeitsstätte tätig.

