Urteil vom 30. September 2020, VI R 11/19

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 30.09.2020 VI R 10/19 - Erste Tätigkeitsstätte eines Rettungsassistenten nach neuem Reisekostenrecht

ECLI:DE:BFH:2020:U.300920.VIR11.19.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4a S 3, EStG § 9 Abs 4 S 1, EStG § 9 Abs 4a, EStG § 9 Abs 4 S 2, EStG VZ 2015

vorgehend FG Nürnberg, 02. Mai 2018, Az: 6 K 1218/17

Leitsätze

Die Rettungswache, der ein Rettungsassistent zugeordnet ist, ist dessen erste Tätigkeitsstätte, wenn er dort arbeitstäglich vor dem Einsatz auf dem Rettungsfahrzeug vorbereitende Tätigkeiten vornimmt (z.B. Überprüfung des Rettungsfahrzeugs in Bezug auf Sauberkeit und ordnungsgemäße Bestückung mit Medikamenten und sonstigem (Verbrauchs-)Material, im Bedarfsfall Reinigung sowie Bestückung des Fahrzeugs mit fehlenden Medikamenten und fehlendem (Verbrauchs-)Material).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 03.05.2018 - 6 K 1218/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr (2015) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er war seit 1978 beim ... (Arbeitgeber) als Sanitäter im Rettungsdienst (Rettungsassistent) angestellt.

2 Der Arbeitgeber betrieb in X drei Rettungswachen. Für alle Standorte bestand eine 24-Stunden-Einsatzbereitschaft. Der Kläger begann seinen Schichtdienst regelmäßig in der Hauptwache in der Y-Straße. Nur in einzelnen Vertretungsfällen half er ausnahmsweise in einer anderen Rettungswache aus.

3 Die Arbeitseinteilung der Rettungsassistenten war in Fünf-Tages-Dienstplänen organisiert, die von der jeweiligen Wachleitung erstellt wurden. Die Wachleitung war Teil der jeweiligen Rettungswache. Hatte der Kläger z.B. Spätschicht, begann diese um 14:00 Uhr und endete um 22:00 Uhr. Der Kläger musste dann um 14:00 Uhr in Dienstkleidung im Rettungsfahrzeug sitzen und sich bei der Rettungsleitstelle der Berufsfeuerwehr X-Stadt anmelden.

4 Der Kläger stempelte seine Arbeitszeiten nicht. Er kam ca. 15 bis 20 Minuten vor Schichtbeginn in die Hauptwache und legte seine Dienstkleidung an. Anschließend prüfte er, ob das Rettungsfahrzeug sauber war und die erforderliche Ausstattung --wie Medikamente und sonstiges (Verbrauchs-)Material-- enthielt. War dies nicht der Fall, reinigte der Kläger den Innenraum des Fahrzeugs und ergänzte die fehlende Ausstattung. Etwaige Krankmeldungen reichte er ebenfalls in der Hauptwache bei der dortigen Wachleitung ein.

5 Sobald von der Rettungsleitstelle Einsatzdaten übermittelt wurden, fuhr der Kläger im Rettungsfahrzeug von der Hauptwache zum Einsatz. Nach dem jeweiligen Einsatz verblieb er im dortigen Stadtteil. Bei Schichtende fuhr er das Rettungsfahrzeug nach dem letzten Einsatz wieder zur Hauptwache.

6 In seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger Mehraufwendungen für Verpflegung bei Auswärtstätigkeit als Werbungskosten geltend. Er gab an, die Abwesenheitszeit habe an allen Arbeitstagen mehr als acht Stunden betragen, sodass eine Verpflegungspauschale von 12 € pro Tag anzusetzen sei. Bei der Ermittlung der Abwesenheitszeiten bezog der Kläger die Fahrzeiten von jeweils einer Stunde zwischen seiner Wohnung und der Hauptwache ein. Der Kläger war der Auffassung, er habe im Streitjahr nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügt.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen nicht.

8 Während des Einspruchsverfahrens legte der Kläger eine Bescheinigung seines Arbeitgebers vor. Darin hieß es u.a., die Einsatzdaten kämen von der Rettungsleitstelle der Berufsfeuerwehr X-Stadt über Funk ins Rettungsfahrzeug. In der Rettungsleitstelle führe der Kläger keine Tätigkeiten aus. Sein Arbeitsplatz sei das jeweilige Rettungsfahrzeug. Dieses übernehme er in der Hauptwache und übergebe es dort bei Dienstschluss an die nächste Schicht. Aus einer vom Kläger ebenfalls vorgelegten Zusammenstellung seiner Einsatzzeiten ergab sich, dass er an 22 Tagen zusammenhängend über acht Stunden außerhalb der Hauptwache im Einsatz war.

9 Der Einspruch des Klägers hatte insoweit Erfolg, als das FA im Hinblick auf die vom Kläger vorgelegte Zusammenstellung der Einsatzzeiten für 22 Tage eine Verpflegungspauschale von 12 € pro Tag zum Werbungskostenabzug zuließ. Den weiter gehenden Einspruch wies das FA zurück.

10 Das Finanzgericht (FG) wies die anschließend erhobene Klage ab. Der Kläger habe in der Hauptwache über eine erste Tätigkeitsstätte verfügt. Er habe jedoch nicht nachgewiesen, dass er an mehr als 22 Tagen für jeweils mehr als acht Stunden ununterbrochen außerhalb seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig gewesen sei.

11 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

12 Er beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 14.05.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.08.2017 dahin zu ändern, dass weitere Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 1.572 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden.

13 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision des Klägers ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Kläger im Streitjahr in der Hauptwache seines Arbeitgebers seine erste Tätigkeitsstätte hatte. Es hat deshalb die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen über die vom FA bereits anerkannten Beträge hinaus zu Recht nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen.

15 1. Wird der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige berufliche Tätigkeit), ist gemäß § 9 Abs. 4a Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine Verpflegungspauschale nach Maßgabe des Satzes 3 anzusetzen.

16 2. Erste Tätigkeitsstätte ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Der durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285) neu eingeführte und in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG definierte Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" tritt an die Stelle des bisherigen unbestimmten Rechtsbegriffs der "regelmäßigen Arbeitsstätte".

17 a) Ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind räumlich zusammengefasste Sachmittel, die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und mit

dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden (z.B. Senatsurteil vom 04.04.2019 - VI R 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 13, m.w.N.).

18 b) Die Zuordnung zu einer solchen Einrichtung wird gemäß § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Einer gesonderten Zuordnung für einkommensteuerliche Zwecke bedarf es nicht (Senatsurteil vom 11.04.2019 - VI R 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz 35).

19 c) Die arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers als solche muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden. Eine Dokumentationspflicht ist § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG nicht zu entnehmen. Die Feststellung einer entsprechenden Zuordnung ist vielmehr durch alle nach der FGO zugelassenen Beweismittel möglich und durch das FG im Rahmen einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu treffen. So entspricht es regelmäßig der Lebenswirklichkeit, dass der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll (z.B. Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 17).

20 d) Ist der Arbeitnehmer einer bestimmten Tätigkeitsstätte arbeitsrechtlich zugeordnet, kommt es aufgrund des Direktionsrechts des Arbeitgebers für die erste Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit, die der Arbeitnehmer dort ausübt oder ausüben soll, entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage nicht mehr an. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören (Senatsurteile in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 18 f., und in BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz 25 f.).

21 e) Von einer dauerhaften Zuordnung ist ausweislich der in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG aufgeführten Regelbeispiele insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.

22 aa) Eine Zuordnung ist unbefristet i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 3 1. Alternative EStG, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte aus der maßgeblichen Sicht ex ante nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 21).

23 bb) Die Zuordnung erfolgt gemäß § 9 Abs. 4 Satz 3 2. Alternative EStG für die Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses, wenn sie aus der maßgeblichen Sicht ex ante für die gesamte Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses Bestand haben soll. Dies kann insbesondere angenommen werden, wenn die Zuordnung im Rahmen des Arbeits- oder Dienstverhältnisses unbefristet oder (ausdrücklich) für dessen gesamte Dauer erfolgt (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 22).

24 3. Nach diesen Maßstäben ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Hauptwache im Streitjahr die erste Tätigkeitsstätte des Klägers war.

25 a) Bei der Hauptwache handelte es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers des Klägers. Dies steht zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.

26 b) Entgegen der Ansicht des Klägers war dieser der Hauptwache auch dauerhaft zugeordnet.

27 aa) Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat deshalb bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hatte der Kläger seit Beginn seiner Tätigkeit als Rettungsassistent nach den von seinem Arbeitgeber aufgestellten Dienstplänen seine Tätigkeit grundsätzlich in der Hauptwache zu beginnen. Damit hatte der Arbeitgeber den Kläger kraft seines Direktionsrechts der Hauptwache i.S. von § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG zugeordnet. Diese Zuordnung galt im Streitjahr fort. Der Kläger musste auch im Streitjahr nach den sich aus den Dienstplänen ergebenden Weisungen seines Arbeitgebers seinen Dienst in aller Regel in der Hauptwache beginnen. Einer besonderen einkommensteuerrechtlichen Festlegung einer ersten Tätigkeitsstätte i.S. von § 9 Abs. 4 EStG bedurfte es daneben nicht. Vielmehr nimmt das neue --zum 01.01.2014 in Kraft getretene-- steuerliche Reisekostenrecht die vorgefundenen arbeits- und dienstrechtlichen Festlegungen des Arbeitgebers auf.

28 bb) Die Zuordnung des Klägers zur Hauptwache erfolgte auch unbefristet. Denn sie war nach den Feststellungen der Vorinstanz weder kalendermäßig bestimmt noch ergab sich aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung des Klägers eine Befristung. Vielmehr begann der Kläger nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und

den Senat deshalb bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) in der Hauptwache über viele Jahre hinweg seine berufliche Tätigkeit. Die Möglichkeit des Arbeitgebers, den Kläger auch an einer anderen Rettungswache als Rettungsassistenten einzusetzen, führt als solche noch nicht zu einer lediglich befristeten Zuordnung (Senatsurteil in BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz 34).

29 c) Schließlich wurde der Kläger in der Hauptwache auch in einem noch hinreichenden Umfang tätig. Er hatte als Rettungsassistent nach den bindenden Feststellungen des FG auch in der Hauptwache arbeitstäglich Tätigkeiten auszuführen, die ebenso zum Berufsbild eines Rettungsassistenten gehören wie die Versorgung der Patienten vor Ort. Das Anlegen der Berufskleidung sowie die Abgabe der Krankmeldungen reichten allerdings nicht aus, um eine hinreichende Berufstätigkeit des Klägers an der Hauptwache anzunehmen. Der Kläger hatte in der Hauptwache darüber hinaus aber auch das von ihm dort zu übernehmende Rettungsfahrzeug in Bezug auf Sauberkeit und ordnungsgemäße Bestückung mit Medikamenten und sonstigem auf einem Rettungsfahrzeug benötigten (Verbrauchs-)Material zu überprüfen. Er musste im Bedarfsfall den Innenraum des Fahrzeugs reinigen und --soweit erforderlich-- fehlende Medikamente und fehlendes sonstiges (Verbrauchs-)Material ergänzen. Diese in der Hauptwache ausgeführten Tätigkeiten waren vom Kläger arbeitsvertraglich geschuldet und gehörten zu dem Berufsbild der von ihm ausgeübten Berufstätigkeit als Rettungsassistent. Für das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte ist es --wie oben dargelegt-- nicht erforderlich, dass sich dort auch der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit befindet, die der Arbeitnehmer nach seinem Berufsbild für den Arbeitgeber ausübt oder ausüben soll.

30 4. Ein Ansatz der begehrten Mehraufwendungen für Verpflegung kommt daher nicht in Betracht. Der Kläger war nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) an den noch geltend gemachten Tagen nicht --wie in § 9 Abs. 4a Sätze 2 und 3 Nr. 3 EStG vorausgesetzt-- mehr als acht Stunden von seiner Wohnung und der Hauptwache als erster Tätigkeitsstätte abwesend. Eine Abwesenheit von mehr als acht Stunden nur von der Wohnung reicht nach dem Gesetzeswortlaut nicht aus.

31 5. Die vom Kläger aufgeworfene Frage, ob der Bezirk seiner Rettungswache ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG ist, stellt sich im Streitfall damit nicht. Denn einer Antwort auf diese Frage bedarf es nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG nur, wenn der Steuerpflichtige --anders als der Kläger im Streitfall-- über keine erste Tätigkeitsstätte verfügt.

32 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de