Urteil vom 12. Juli 2021, VI R 9/19

Erste Tätigkeitsstätte einer Mitarbeiterin des allgemeinen Ordnungsdienstes nach neuem Reisekostenrecht

ECLI:DE:BFH:2021:U.120721.VIR9.19.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 4, EStG § 9 Abs 4a, EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 23. Januar 2019, Az: 4 K 4165/17

Leitsätze

NV: Eine überwiegend im Außendienst tätige Mitarbeiterin des allgemeinen Ordnungsdienstes hat im Ordnungsamt, dem sie zugeordnet ist, ihre erste Tätigkeitsstätte, wenn sie dort zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die sie dienstrechtlich schuldet und die zu dem Berufsbild einer Mitarbeiterin des allgemeinen Ordnungsdienstes gehören.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 24.01.2019 - 4 K 4165/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wohnt in C und bezog im Streitjahr (2014) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie ist seit 2006 als Mitarbeiterin im Allgemeinen Ordnungsdienst im Ordnungsamt C (OAC) angestellt. Der Allgemeine Ordnungsdienst umfasst die Wahrnehmung von Aufgaben, die die Sicherheit, Ordnung und Sauberkeit im öffentlichen Raum betreffen.

2 Im März 2015 reichte die Klägerin ihre Einkommensteuererklärung für 2014 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Als Werbungskosten machte sie neben der Entfernungspauschale für 207 Arbeitstage (einfache Entfernung ... km) u.a. Pauschbeträge für Mehraufwendungen für Verpflegung aufgrund einer Abwesenheit von mehr als acht Stunden an 207 Tagen geltend. Der Einkommensteuererklärung war eine Bescheinigung des OAC von 2015 beigefügt, aus der das Folgende hervorging:

"Die o.g. Dienstkraft ist Angehörige/r des ... [OAC] von C und im Ordnungsamt als Mitarbeiter/in des Allgemeinen Ordnungsdienstes überwiegend im Außendienst tätig. Ort des Dienstbeginns und des Dienstendes ist die Dienststelle mit oben genannter Anschrift [des OAC]."

3 Im Rahmen der Veranlagung berücksichtigte das FA die von der Klägerin erklärten Mehraufwendungen für Verpflegung bei Auswärtstätigkeit in Höhe von 2.484 € nicht. Gegen den Einkommensteuerbescheid legte die Klägerin Einspruch ein. Auf Anfrage des FA teilte das OAC im Einspruchsverfahren mit, die Außendienstmitarbeiter kämen in die Dienststelle, um ihre Sachen entgegenzunehmen, sich umzuziehen oder an Dienstbesprechungen teilzunehmen. Auch Gerichtstermine würden, nach vorheriger Besprechung, von dort aus angetreten.

4 Aus hier nicht streitigen Gründen erließ das FA am 21.07.2015 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2014 und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.

5 Hiergegen erhob die Klägerin Klage. Auf Nachfrage des Finanzgerichts (FG) teilte das OAC u.a. mit, die vorbereitenden Tätigkeiten nach Dienstbeginn, die im Dienstgebäude von den Außendienstmitarbeitern vorzunehmen seien, umfassten eine Dauer von mindestens 45 Minuten. Erst danach würde das Dienstgebäude verlassen. Etwa 25 Minuten vor Dienstende kehrten die Außendienstmitarbeiter --und somit auch die Klägerin-- in das Dienstgebäude zurück. Zudem sei es regelmäßig erforderlich, die Außendiensttätigkeit aufgrund dienstlicher Erfordernisse zu unterbrechen und das Dienstgebäude aufzusuchen. Das FG wies die Klage daraufhin als unbegründet ab.

6 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

7 Sie beantragt,

> das Urteil des FG Berlin-Brandenburg aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 21.07.2015 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 07.09.2015 dahingehend zu ändern, dass bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Mehraufwendungen für Verpflegung in Höhe von 2.484 € als Werbungskosten anerkannt werden.

8 Das FA beantragt,

> die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin im Streitjahr im OAC ihre erste Tätigkeitsstätte hatte. Es hat deshalb die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen zu Recht nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen.

10 1. Wird der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige berufliche Tätigkeit), ist gemäß § 9 Abs. 4a Sätze 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine Verpflegungspauschale nach Maßgabe des Satzes 3 anzusetzen.

11 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" (Senatsurteil vom 04.04.2019 - VI R 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 12).

12 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 (s. hierzu auch Senatsurteile vom 11.04.2019 - VI R 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, und VI R 12/17, BFHE 264, 265, BStBl II 2019, 551, sowie in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 13).

13 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 (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 14).

14 aa) Nach der gesetzlichen Konzeption --und der die Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts prägenden Grundentscheidung-- wird die erste Tätigkeitsstätte vorrangig anhand der arbeits(vertrag)- oder dienstrechtlichen Zuordnung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber bestimmt, hilfsweise mittels quantitativer Kriterien (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 15).

15 bb) Zu den arbeits- oder dienstrechtlichen Weisungen und Verfügungen (im weiteren Verlauf: arbeitsrechtliche)

zählen alle schriftlichen, aber auch mündlichen Absprachen oder Weisungen (BTDrucks 17/10774, S. 15). Die Zuordnung kann also insbesondere im Arbeitsvertrag oder durch Ausübung des Direktionsrechts (beispielsweise im Beamtenverhältnis durch dienstliche Anordnung) kraft der Organisationsgewalt des Arbeitgebers oder Dienstherrn (im weiteren Verlauf: Arbeitgeber) vorgenommen werden. Die Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte muss dabei nicht ausdrücklich erfolgen. Sie setzt auch nicht voraus, dass sich der Arbeitgeber der steuerrechtlichen Folgen dieser Entscheidung bewusst ist. Wird der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber einer betrieblichen Einrichtung zugeordnet, weil er dort seine Arbeitsleistung erbringen soll, ist diese Zuordnung aufgrund der steuerrechtlichen Anknüpfung an das Dienst- oder Arbeitsrecht vielmehr auch steuerrechtlich maßgebend. Deshalb bedarf es neben der arbeitsrechtlichen Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung keiner gesonderten Zuweisung zu einer ersten Tätigkeitsstätte für einkommensteuerrechtliche Zwecke. Denn der Gesetzgeber wollte mit der Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts auch das Auseinanderfallen der arbeitsrechtlichen von der steuerrechtlichen Einordnung bestimmter Zahlungen als Reisekosten verringern (BTDrucks 17/10774, S. 15). Entscheidend ist, ob der Arbeitnehmer aus der Sicht ex ante nach den arbeitsrechtlichen Festlegungen an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden sollte (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 16).

16 cc) Die arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers als solche muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden (ebenso nunmehr Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25.11.2020 - IV C 5-S 2353/19/10011:006, BStBl I 2020, 1228, Rz 11). Die Feststellung einer entsprechenden Zuordnung ist 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 (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 17).

17 dd) Ist der Arbeitnehmer einer bestimmten Tätigkeitsstätte arbeitsrechtlich zugeordnet, kommt es aufgrund des Direktionsrechts des Arbeitgebers für das Auffinden der ersten Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit, die der Arbeitnehmer dort ausübt oder ausüben soll, entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage nicht mehr an (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 18).

18 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. Nur dann kann die "erste Tätigkeitsstätte" als Anknüpfungspunkt für den Ansatz von Wegekosten nach Maßgabe der Entfernungspauschale und als Abgrenzungsmerkmal gegenüber einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit dienen. Dies folgt nach Auffassung des erkennenden Senats insbesondere aus § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG, der zumindest für den Regelfall davon ausgeht, dass der Arbeitnehmer an diesem Ort auch tätig werden soll. Darüber hinaus ist das Erfordernis einer arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich geschuldeten Betätigung an diesem Ort nicht zuletzt dem Wortsinn des Tatbestandsmerkmals "erste Tätigkeitsstätte" geschuldet. Denn ein Ort, an dem der Steuerpflichtige nicht tätig wird (oder für den Regelfall nicht tätig werden soll), kann nicht als Tätigkeitsstätte angesehen werden. Schließlich zwingt auch das objektive Nettoprinzip, den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte dahingehend auszulegen. Denn anderenfalls bestimmt sich die Steuerlast nicht --gleichheitsrechtlich geboten-- nach der individuellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, sondern nach dem Belieben seines Arbeitgebers (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 19).

19 c) 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. Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte entsprechend § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft

1. typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder

2. je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

20 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).

21 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).

22 3. Das FG ist im Streitfall zu Recht davon ausgegangen, dass die Dienststelle des OAC im Streitjahr die erste Tätigkeitsstätte der Klägerin war.

23 a) Bei der Dienststelle handelt es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers der Klägerin.

24 b) Die Klägerin war der Dienststelle nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat deshalb bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) auch unbefristet und somit dauerhaft zugeordnet. Dies steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit, so dass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.

25 c) Die Klägerin war dort im Streitjahr auch in dem erforderlichen Umfang tätig. Die Tätigkeit der Klägerin im Bereich des Allgemeinen Ordnungsdienstes umfasste die Wahrnehmung von Aufgaben, die die Sicherheit, Ordnung und Sauberkeit im öffentlichen Raum betrafen. Hierbei war sie zwar überwiegend im Außendienst tätig, ihre Tätigkeit umfasste aber auch Aufgaben, die in der Dienststelle des OAC zu erledigen waren. Diese war Ort des Dienstbeginns und des Dienstendes der Klägerin. Weiter war es regelmäßig erforderlich, die Außendiensttätigkeit aufgrund dienstlicher Erfordernisse zu unterbrechen und das Dienstgebäude aufzusuchen. Dort hatte die Klägerin nach Dienstbeginn täglich vorbereitende Tätigkeiten in einem zeitlichen Umfang von 45 Minuten zu erledigen. Neben der Entgegennahme von Dienstgeräten und ihrem Fahrzeug bearbeitete sie dort einen Teil der Anzeigen und nahm an Dienstbesprechungen teil oder bereitete Gerichtstermine vor. Die Tätigkeiten an der Dienststelle weisen danach einen die Außendiensttätigkeit inhaltlich ergänzenden Bezug auf und gehören ebenso zum Berufsbild einer Mitarbeiterin des Allgemeines Ordnungsdienstes wie der Außendienst. Hingegen erschöpfen sie sich nicht in rein organisatorischen Maßnahmen wie etwa der Abgabe von Unterlagen für die Erfassung der Dienstzeit.

26 d) Der Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte im OAC steht --entgegen der Auffassung der Klägerin-- schließlich auch das Senatsurteil vom 26.02.2014 - VI R 37/13 (BFHE 245, 22, BStBl II 2014, 570) nicht entgegen.

27 In dem Urteil hat der Senat entschieden, dass ein Poolarbeitsplatz nicht als anderer Arbeitsplatz i.S. von § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG zur Verfügung steht, wenn er zur Erledigung der Innendienstarbeiten nicht in dem erforderlichen Umfang genutzt werden kann. Die Entscheidung betrifft mithin die Frage der beschränkten oder unbeschränkten Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten.

28 Vorliegend steht indes nicht die steuerliche Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Streit. Vielmehr geht es um die Frage, ob die Klägerin an der Dienststelle, der sie zugeordnet ist, in dem für die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte erforderlichen Umfang tätig geworden ist. Ob die Klägerin die an der ersten Tätigkeitsstätte vorzunehmenden Tätigkeiten an einem eigenen Arbeitsplatz oder an einem sog. Poolarbeitsplatz ausgeübt hat, ist nach den angeführten Rechtsgrundsätzen nicht entscheidend.

29 4. Da die Klägerin nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht --wie in § 9 Abs. 4a Sätze 2 und 3 Nr. 3 EStG vorausgesetzt-- mehr als acht Stunden von ihrer Wohnung und ihrer Dienststelle im OAC als ihrer ersten Tätigkeitsstätte abwesend war, kommt ein Ansatz der begehrten Mehraufwendungen für Verpflegung nicht in Betracht. Eine Abwesenheit von mehr als acht Stunden nur von der Wohnung reicht nach dem Gesetzeswortlaut nicht aus.

30 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de