Urteil vom 02. September 2021, VI R 14/19

Typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen eines vom Arbeitgeber festgelegten Sammelpunkts

ECLI:DE:BFH:2021:U.020921.VIR14.19.0

BFH VI. Senat

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

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 27. Februar 2019, Az: 1 K 498/17

Leitsätze

1. NV: Die entsprechende Anwendung der Entfernungspauschale setzt gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG voraus, dass der Arbeitnehmer den Ort oder das weiträumige Gebiet zur Aufnahme der Arbeit aufgrund einer Weisung des Arbeitgebers zum einen typischerweise arbeitstäglich und zum anderen auch dauerhaft aufzusuchen hat.

2. NV: Ein "typischerweise arbeitstägliches" Aufsuchen erfordert kein ausnahmsloses Aufsuchen des vom Arbeitgeber festgelegten Orts oder Gebiets an sämtlichen Arbeitstagen des Arbeitnehmers.

3. NV: Für die Frage, ob der Arbeitnehmer denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet aufgrund der Weisung des Arbeitgebers "dauerhaft" aufzusuchen hat, ist die Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG entsprechend heranzuziehen.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 28.02.2019 - 1 K 498/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Thüringer Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist als Elektroinstallateur bei der Firma ... (Arbeitgeber) in X beschäftigt. Gemäß Arbeitsvertrag ist sein Arbeitsort "der Sitz des Betriebes sowie alle Baustellen des Arbeitgebers".

2 Im Streitjahr (2015) war der Kläger durchgängig auf einer Fernbaustelle (Y) tätig. Von 202 Arbeitstagen suchte er an 177 Tagen zunächst den Betrieb des Arbeitgebers mit seinem eigenen Pkw auf, um von dort mit einem Firmenfahrzeug zu der auswärtigen Baustelle zu fahren. An weiteren 25 Tagen fuhr er mit seinem privaten Pkw direkt zu der Baustelle.

3 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger Fahrtkosten für 177 Fahrten zum Betriebssitz seines Arbeitgebers sowie für 25 Fahrten mit seinem Privatfahrzeug zur Baustelle nach Reisekostengrundsätzen.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die geltend gemachten 177 Fahrten zum Betriebssitz des Arbeitsgebers nur mit der Entfernungspauschale (177 Tage x 10 km x 0,30 €). Die weiteren 25 Fahrten erkannte er nach Reisekostengrundsätzen in Höhe von 690 € an.

5 Der hiergegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg. Die im Anschluss erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 883 veröffentlichten Gründen ab.

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

7 Er beantragt sinngemäß,
das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 15.06.2017 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 19.08.2016 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit weitere Fahrtkosten in Höhe von 531 € als Werbungskosten berücksichtigt werden.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht abschließend prüfen, ob der Kläger nicht bereits seine erste Tätigkeitsstätte am Betriebssitz des Arbeitgebers hatte. Ebenso wenig kann der Senat beurteilen, ob der Kläger den Betriebssitz seines Arbeitgebers im Streitjahr typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen hatte und die Aufwendungen des Klägers für die Fahrten von seiner Wohnung dorthin deshalb lediglich mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen sind.

10 1. Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind Erwerbsaufwendungen. Handelt es sich bei den Aufwendungen des Arbeitnehmers um solche für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG), ist zu deren Abgeltung für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, grundsätzlich eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 € anzusetzen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 1 und 2 EStG; Senatsurteil vom 04.04.2019 - VI R 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536).

11 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 in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 13, m.w.N.).

12 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).

13 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 Finanzgerichtsordnung 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).

14 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.).

15 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.

16 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).

17 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).

18 2. Hat ein Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte und hat er nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie den diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen (sog. Sammelpunkt), gilt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort entsprechend (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG).

19 Insoweit handelt es sich dem Grunde nach um eine Auswärtstätigkeit, so dass Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten unbeschadet der Anwendung der Entfernungspauschale zu gewähren sind. Solche Aufwendungen stehen vorliegend auch nicht im Streit.

20 a) Die Frage, ob ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen hat, wird --wie im Fall der Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG)-- durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG).

21 aa) 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). Solche Absprachen und Weisungen können insbesondere im Arbeitsvertrag oder aber auch durch Ausübung des Direktionsrechts (beispielsweise im Beamtenverhältnis durch dienstliche Anordnung) kraft der Organisationsgewalt des Arbeitgebers oder Dienstherrn (im weiteren Verlauf: Arbeitgeber) erfolgen (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 16).

22 Entscheidend ist, ob der Arbeitnehmer aus der Sicht ex ante nach den arbeitsrechtlichen Festlegungen dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen hat (Senatsurteil vom 19.04.2021 - VI R 6/19, BFHE 273, 108, Rz 17).

23 bb) Die arbeitsrechtliche Anordnung des Arbeitgebers als solche muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden (Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 17). Die Feststellung einer entsprechenden Anordnung ist durch alle nach der Finanzgerichtsordnung zugelassenen Beweismittel möglich und durch das FG im Rahmen einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu treffen (Senatsurteil vom 19.04.2021 - VI R 6/19, BFHE 273, 108, Rz 18).

24 b) Die entsprechende Anwendung der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG setzt gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG voraus, dass der Arbeitnehmer den Ort oder das weiträumige Gebiet zur Aufnahme der Arbeit aufgrund der Weisung des Arbeitgebers zum einen typischerweise arbeitstäglich und zum anderen auch dauerhaft aufzusuchen hat (Senatsurteil vom 19.04.2021 - VI R 6/19, BFHE 273, 108, Rz 19).

25 aa) Der Gesetzentwurf der Bundesregierung sah insoweit noch vor, dass der Arbeitnehmer "zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet aufzusuchen" hat (BTDrucks 17/10774, S. 4). Ziel dabei war es, für die Fahrten zu einem vom Arbeitgeber dauerhaft festgelegten Ort, an dem sich der Arbeitnehmer aufgrund seiner arbeitsvertraglichen Festlegungen regelmäßig einzufinden oder seine dienstlichen Tätigkeiten regelmäßig aufzunehmen hat (z.B. Fahrten zu einem Busdepot oder Fährhafen), die Aufwendungen für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort mit der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen (BTDrucks 17/10774, S. 13). Ergänzt wurde dies auf Empfehlung des Finanzausschusses durch den Zusatz "typischerweise arbeitstäglich" (BTDrucks 17/11180, S. 8). Hierdurch sollte klargestellt werden, dass die vorgesehene Regelung lediglich für die Berufsgruppen gilt, die im Normalfall arbeitstäglich z.B. an einem vom Arbeitgeber festgelegten Ort ein Fahrzeug in Empfang nehmen, dort im Rahmen der Sammelbeförderung abgeholt werden oder z.B. ein ihnen zugewiesenes Waldgebiet, Hafengebiet oder

einen Zustellbezirk aufsuchen (BTDrucks 17/11217, S. 7; Senatsurteil vom 19.04.2021 - VI R 6/19, BFHE 273, 108, Rz 20).

26 bb) Nach dem Wortlaut "typischerweise" ist nicht maßgebend, dass der Arbeitnehmer den vom Arbeitgeber bestimmten Ort oder das Gebiet im Veranlagungszeitraum ausnahmslos aufzusuchen hat. Vielmehr erfordert das Gesetz nur, dass er ihn nach der Anweisung "typischerweise arbeitstäglich" aufzusuchen hat. Typischerweise meint "in der Regel üblich", "im Normalfall". Damit bringt der Wortsinn zum Ausdruck, dass das Gesetz gerade kein ausnahmsloses Aufsuchen an sämtlichen Arbeitstagen voraussetzt (Senatsurteil vom 19.04.2021 - VI R 6/19, BFHE 273, 108, Rz 21).

27 Es kommt auch nicht darauf an, dass hierbei eine bestimmte prozentuale oder tageweise Grenze überschritten wird. Maßgebend ist vielmehr, ob der Arbeitnehmer entsprechend der Weisung des Arbeitgebers den Ort in der Regel aufzusuchen hat. Ausnahmen sind mithin durchaus möglich, wie z.B. infolge einer Fortbildungsveranstaltung oder eines unvorhergesehenen Einsatzes (Senatsurteil vom 19.04.2021 - VI R 6/19, BFHE 273, 108, Rz 22).

28 cc) Ein dauerhaftes Aufsuchen ist entsprechend der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG zu bejahen, wenn die Anordnung des Arbeitgebers zum Aufsuchen desselben Orts oder desselben weiträumigen Tätigkeitsgebiets unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus erfolgt (Senatsurteil vom 19.04.2021 - VI R 6/19, BFHE 273, 108, Rz 24).

29 3. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Der Senat kann aufgrund der von der Vorinstanz getroffenen Feststellungen nicht abschließend beurteilen, ob der Kläger für seine Fahrten zum Betriebssitz des Arbeitgebers im Streitjahr tatsächlich nur die Entfernungspauschale beanspruchen kann.

30 a) Das FG hat zunächst festgestellt, im Arbeitsvertrag des Klägers seien der Betriebssitz des Arbeitgebers sowie alle Baustellen als Arbeitsort genannt, ohne dies weiter festzulegen. Eine fehlende Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte --wie vom FG angenommen-- kann daraus indes nicht abgeleitet werden. Denn nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats kommt es nicht allein auf eine etwaige Zuordnung im Arbeitsvertrag an. Die Zuordnung kann vielmehr auch außerhalb des Arbeitsvertrags vorgenommen werden; sie muss für ihre steuerliche Wirksamkeit zudem nicht dokumentiert werden.

31 Das FG war weiter der Ansicht, eine erste Tätigkeitsstätte des Klägers am Betriebssitz seines Arbeitgebers i.S. des § 9 Abs. 4 EStG komme auch deshalb nicht in Betracht, weil er seine eigentliche berufliche Tätigkeit auf den Baustellen ausgeübt habe. Wie unter II.1.d ausgeführt, ist es nach neuem Reisekostenrecht indes ausreichend, wenn 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.). Hierfür reicht es bereits aus, wenn der Arbeitnehmer an einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers arbeitstäglich vor dem Außendienst vorbereitende Tätigkeiten vornimmt (z.B. die Überprüfung und Bestückung eines Firmenfahrzeugs mit erforderlichen Geräten, Werkzeugen und benötigtem (Verbrauchs-)Material, s. Senatsurteil vom 30.09.2020 - VI R 11/19, BFHE 270, 470, BStBl II 2021, 308).

32 b) Soweit das FG die entsprechende Anwendung der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG bejaht hat, war es rechtsfehlerhaft der Ansicht, es komme nicht darauf an, ob eine bestimmte Anweisung des Arbeitgebers konkret nachgewiesen werden könne. Entscheidend sei vielmehr, dass der Kläger den Betriebssitz seines Arbeitgebers zu einem ganz überwiegenden Teil seiner Arbeitstage angefahren habe.

33 Dies steht in Widerspruch zu der gesetzlichen Regelung, nach der die Frage, ob ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen hat, durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt wird. Nach den Ausführungen unter II.2.a bb ist die Feststellung einer entsprechenden Anordnung durch alle nach der Finanzgerichtsordnung zugelassenen Beweismittel möglich und durch das FG im Rahmen einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu treffen.

34 c) Im zweiten Rechtsgang wird das FG deshalb zunächst zu prüfen haben, ob der Kläger im Streitjahr aufgrund einer den Arbeitsvertrag ergänzenden Weisung seines Arbeitgebers dessen Betriebssitz oder auch der Fernbaustelle Y als einer Einrichtung eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dauerhaft zugeordnet und in dem erforderlichen Umfang dort tätig war. Hierzu kommt insbesondere eine Vernehmung des Arbeitgebers als Zeuge in Betracht.

35 Sollte danach auch weiterhin keine erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 EStG vorliegen, wird das FG aufzuklären haben, ob das routinemäßige Aufsuchen des Betriebssitzes des Arbeitgebers durch den Kläger im Streitjahr zwecks Übernahme des Firmenfahrzeugs mit anschließender Weiterfahrt zur Baustelle auf einer entsprechenden Anordnung des Arbeitgebers als von diesem festgelegten Ort (Sammelpunkt) beruhte und der Kläger diesen Ort auch typischerweise arbeitstäglich aufsuchen sollte.

36 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de