

# Urteil vom 12. Mai 2022, VI R 32/20

## Keine dauerhafte Zuordnung bei nur befristeten Einsätzen im Rahmen eines Leiharbeitsverhältnisses

ECLI:DE:BFH:2022:U.120522.VIR32.20.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4 S 2, EStG § 9 Abs 4 S 1, EStG § 9 Abs 4 S 2, EStG § 9 Abs 4 S 3, AÜG § 1 Abs 1 S 1, AÜG § 9 Nr 1, AÜG § 10 Abs 1 S 1, EStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 28. Mai 2020, Az: 1 K 382/16

## Leitsätze

1. Im Fall einer Arbeitnehmerüberlassung nach dem AÜG ist (lohnsteuerrechtlicher) Arbeitgeber der Verleiher.
2. Maßgebliches Arbeitsverhältnis für die Frage, ob der Arbeitnehmer einer betrieblichen Einrichtung i.S. des § 9 Abs. 4 Sätze 1 bis 3 EStG dauerhaft zugeordnet ist, ist das zwischen dem Arbeitgeber (Verleiher) und dem (Leih-) Arbeitnehmer bestehende Arbeitsverhältnis.
3. Besteht der Einsatz des Arbeitnehmers bei dem Entleiher in wiederholten, aber befristeten Einsätzen, fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG.

## Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28.05.2020 - 1 K 382/16 sowie die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 24.11.2016 aufgehoben und der Einkommensteuerbescheid 2014 vom 04.11.2015 dahingehend geändert, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 2.581 € berücksichtigt werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind für das Streitjahr (2014) zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Ehegatten. Der Kläger ist seit dem 01.02.2012 mit einem unbefristeten Arbeitsvertrag bei A angestellt, einem Personaldienstleister, der u.a. Arbeitnehmer im Rahmen von Zeitarbeit überlässt. Gemäß § 1 des Arbeitsvertrags vom 23.01.2012 sollte der Kläger als überbetrieblicher Mitarbeiter bei Kunden von A eingesetzt werden, ohne dass dadurch ein Vertragsverhältnis zu dem jeweiligen Kunden begründet werden sollte. Die Arbeitsleistung war bei verschiedenen Kunden von A und an verschiedenen Einsatzorten in der Regel im Gebiet X und der umliegenden Bundesländer zu erbringen. Der Kläger erklärte sich einverstanden, in Einzelfällen auch im gesamten Bundesgebiet eingesetzt zu werden.
- 2 In einer "Ergänzung zum Arbeitsvertrag", einer "Zusatzvereinbarung zum Arbeitsvertrag" und einer "Zusatzvereinbarung Einsatzbezogene Aufwendungen", sämtlich vom 24.01.2012, waren u.a. Zuschläge, Zulagen und Prämien sowie der Ersatz einsatzbezogener Aufwendungen im Rahmen und für die Dauer der Überlassung an die Y bzw. für den Einsatz des Klägers bei der B vereinbart. Für die Dauer des Einsatzes des Klägers bei B stand dem Kläger --anstelle der im Arbeitsvertrag mit A vereinbarten Vergütung in Höhe von 11,92 €/Stunde-- eine einsatzbezogene Vergütung in Höhe von 16,47 €/Stunde zu.

- 3 Eingesetzt war der Kläger im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses zu A ab Vertragsbeginn ausschließlich bei B. Die Arbeitnehmerüberlassung des Klägers war nach den zwischen B (Entleiher) und A (Verleiher) geschlossenen Vereinbarungen jeweils befristet. Der weitere Einsatz des Klägers bei B war danach davon abhängig, dass B nach Ablauf der jeweiligen Frist mit A eine weitere (befristete) Arbeitnehmerüberlassung begründete, was bis über das Streitjahr hinaus stets geschehen ist.
- 4 Im Streitjahr selbst war der Kläger ausweislich einer Bescheinigung von A für die Zeit vom 01.01.2014 bis zum 30.09.2014 und danach vom 01.10.2014 bis zum 31.12.2014 bei B im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung befristet eingesetzt.
- 5 Der Kläger fuhr im Streitjahr an 239 Tagen mit seinem privaten PKW von seiner Wohnung zu B. Hierfür erhielt er im Streitjahr einen steuerfreien Fahrtkostenersatz in Höhe von 462 €.
- 6 In der Einkommensteuererklärung der Kläger für das Streitjahr machte der Kläger für diese Fahrten Fahrtkosten nach Dienstreisegrundsätzen in Höhe von 5.162,40 € als Werbungskosten geltend (239 Tage x 36 km x 0,30 € x 2).
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid unter Zugrundelegung der Entfernungspauschale um den steuerfreien Fahrtkostenersatz gekürzte Fahrtkosten in Höhe von 2.120 €.
- 8 Der Einspruch der Kläger war ohne Erfolg. Die im Anschluss erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 1412 veröffentlichten Gründen ab.
- 9 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die fehlerhafte Anwendung von § 9 Abs. 4 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 10 Sie beantragen sinngemäß, das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 24.11.2016 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 04.11.2015 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 2.581 € berücksichtigt werden, und die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 11 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte des Klägers zu Unrecht bejaht.
- 13 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 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).
- 14 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.
- 15 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.; zur großräumigen ersten Tätigkeitsstätte s. Senatsurteil vom 11.04.2019 - VI R 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546).

- 16** 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 in BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz 23, 35).
- 17** Die arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers als solche muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden. 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 (z.B. Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 17).
- 18** c) 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, nicht 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.).
- 19** d) 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.
- 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** Ist das Arbeitsverhältnis seinerseits befristet, kommt eine unbefristete Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses nicht in Betracht. Denn es ist in einem solchen Fall ausgeschlossen, dass "der Arbeitnehmer unbefristet ... an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll", wie es § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG nach seinem insoweit eindeutigen Wortlaut voraussetzt (Senatsurteil vom 10.04.2019 - VI R 6/17, BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, Rz 26).
- 22** 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).
- 23** 3. Bei Anwendung dieser Grundsätze ist das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Betrieb des B im Streitjahr die erste Tätigkeitsstätte des Klägers war.
- 24** a) Maßgeblich für die Beurteilung ist vorliegend das zwischen dem Kläger und A bestehende Arbeitsverhältnis (sog. Leiharbeitsverhältnis, s. Urteile des Bundesarbeitsgerichts --BAG-- vom 22.02.2017 - 5 AZR 252/16, BAGE 158, 205, Rz 2, und vom 23.11.2016 - 5 AZR 53/16, BAGE 157, 213, Rz 4).
- 25** Im Fall der wirtschaftlichen Arbeitnehmerüberlassung i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 1 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (AÜG, hierzu z.B. BAG-Urteil vom 02.06.2010 - 7 AZR 946/08, Rz 19) besteht nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes ein Arbeitsverhältnis allein zwischen dem Verleiher (hier A) und dem Arbeitnehmer. Der Entleiher (hier B) nimmt nur die Arbeitsleistung entgegen, lenkt sie nach Bedarf durch Weisungen und erfüllt die korrespondierenden Fürsorgepflichten (Schüren in Schüren/Hamann, AÜG, 6. Aufl. 2022, Einl. Rz 112; s.a. BAG-Beschluss vom 24.04.2018 - 9 AZB 62/17, Rz 11). Entsprechend ist der Verleiher lohnsteuerrechtlicher Arbeitgeber i.S. des § 38 EStG (z.B. Eisgruber in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 42d Rz 58).
- 26** Auch während der Überlassung des Arbeitnehmers bleibt der Verleiher dessen Arbeitgeber (Schüren in Schüren/Hamann, a.a.O., Einl. Rz 118). Der Gesetzgeber hat mit § 1 Abs. 1 Satz 1 AÜG den Leiharbeiter arbeitsrechtlich dem Verleiher zugeordnet und deshalb allein diese Beziehung als Arbeitsverhältnis qualifiziert. Nur dort, wo das Arbeitsverhältnis mit dem Verleiher nach § 9 Nr. 1 AÜG unwirksam ist, fingiert § 10 Abs. 1 Satz 1 AÜG

ein Arbeitsverhältnis zum Entleiher (zum lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeber s. Senatsurteile vom 02.04.1982 - VI R 34/79, BFHE 135, 501, BStBl II 1982, 502, und vom 04.02.1983 - VI R 63/81). Damit schließt das AÜG zugleich für den Regelfall ein vertraglich begründetes Arbeitsverhältnis mit dem Entleiher als Rahmen für die Leistungsverbringung des Leiharbeitnehmers aus (Schüren in Schüren/Hamann, a.a.O., Einl. Rz 122, 186).

- 27** Bei der Arbeitnehmerüberlassung im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Verleihers prägt die Verpflichtung des Leiharbeitnehmers, nach Weisung seines Arbeitgebers (Verleiher) bei verschiedenen Entleihern zu arbeiten, das Arbeitsverhältnis (Schüren in Schüren/Hamann, a.a.O., Einl. Rz 168).
- 28** Nach der Intention des Gesetzgebers soll das Leiharbeitsverhältnis im Regelfall ein unbefristetes Arbeitsverhältnis sein. Der Arbeitnehmer ist im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses verpflichtet, bei wechselnden Dritten und nach deren Weisungen zu arbeiten, weshalb sein Arbeitsvertrag von vornherein die Auswechslung und Bestimmung der Entleiher durch den Verleiher vorsehen muss. Der Verleiher legt dann durch einseitige Bestimmung den jeweiligen Empfänger der Arbeitsleistung, den Entleiher, für den Leiharbeitnehmer verbindlich fest (Schüren in Schüren/Hamann, a.a.O., Einl. Rz 191).
- 29** b) Bei dem Betrieb des B handelt es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung eines vom Arbeitgeber A bestimmten Dritten. Dies steht zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 30** c) Dieser Einrichtung war der Kläger aufgrund entsprechender wiederholender Weisungen seines Arbeitgebers A im Streitjahr auch zugeordnet. Dies steht im Revisionsverfahren ebenfalls nicht mehr in Streit, so dass der Senat auch insoweit von einer weiteren Begründung absieht.
- 31** d) Entgegen der Ansicht des FG war die Zuordnung des Klägers zu der Einrichtung des B aber nicht dauerhaft i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG.
- 32** aa) Im Streitfall war das nach den vorstehenden Ausführungen maßgebliche Arbeitsverhältnis des Klägers zu seinem Arbeitgeber A nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) unbefristet. Die Überlassung des Klägers von seinem Arbeitgeber A an den Entleiher B erfolgte dessen ungeachtet aber dennoch jeweils befristet. Denn das FG hat ebenfalls festgestellt, dass der weitere Einsatz des Klägers bei B davon abhängig war, dass B nach Ablauf der jeweiligen Frist mit A eine weitere (wiederum befristete) Arbeitnehmerüberlassung vereinbarte. Zwar kommt es nach der oben bereits dargelegten Rechtsprechung des erkennenden Senats für das Auffinden einer ersten Tätigkeitsstätte auf die arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des lohnsteuerrechtlichen Arbeitgebers und in Fällen der Arbeitnehmerüberlassung somit grundsätzlich nicht auf die Vereinbarungen zwischen dem Verleiher (hier A) und dem Entleiher (hier B) an (s.a. so zutreffend Niedersächsisches FG, Urteil vom 13.07.2021 - 13 K 63/20, EFG 2022, 45, Rz 73). Im Streitfall sind folglich ausschließlich die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen zwischen A und dem Kläger maßgebend.
- 33** Nach den bindenden Feststellungen des FG hat A indes bescheinigt, den Kläger im Streitjahr zunächst für die Zeit vom 01.01.2014 bis zum 30.09.2014 und danach vom 01.10.2014 bis zum 31.12.2014 jeweils "befristet" bei B eingesetzt zu haben. Diese Feststellungen widersprechen der Würdigung des FG, der Einsatz des Klägers bei B sei ex ante so gestaltet gewesen, dass der Kläger "bis auf Weiteres, also nicht befristet bei ... [B] eingesetzt werden sollte". Vielmehr ist aufgrund der durch den lohnsteuerrechtlichen Arbeitgeber A ausdrücklich als "befristet" bezeichneten Einsätze des Klägers bei B unter den im Streitfall gegebenen Umständen eine ebenfalls nur befristete Zuordnung des Klägers zu der betrieblichen Einrichtung des B anzunehmen. Dies gilt insbesondere angesichts der ihrerseits jeweils nur befristeten Arbeitnehmerüberlassungsvereinbarungen zwischen A und B. Soweit das FG meint, der Einsatz des Klägers sei ex ante deshalb ersichtlich nicht befristet erfolgt, weil es keine besonderen Regelungen zu etwaigen anderen Kunden von A oder anderen Einsatzorten gegeben habe, ist dies nicht schlüssig. Denn Vereinbarungen über Einsätze bei anderen Kunden des Verleihers wird es regelmäßig erst geben, wenn ein derartiger anderer Einsatz ansteht. Das Fehlen von Vereinbarungen zu anderen Entleihern spricht auch nicht dagegen, dass der Einsatz bei ein und demselben Entleiher sich --wie im Streitfall-- durch neue Einsätze jeweils befristet verlängert.
- 34** Der in einem unbefristeten Arbeitsverhältnis beschäftigte Kläger war der betrieblichen Einrichtung bei B durch seinen Arbeitgeber A damit weder unbefristet noch für die Dauer seines Beschäftigungsverhältnisses i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 3 1. und 2. Alternative EStG zugeordnet.

- 35** bb) Der Kläger war dem Unternehmen des B aus der maßgeblichen Sicht ex ante aber auch nicht nach § 9 Abs. 4 Satz 3 3. Alternative EStG über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus zugeordnet. Dem stehen die zwar stetig wiederholten, aber jeweils nur befristet erfolgten Einsätze des Klägers und letztlich auch § 1 AÜG in der im Streitjahr geltenden Fassung entgegen, wonach die Überlassung von Arbeitnehmern an Entleiher nur vorübergehend erfolgt (nach der ab dem 01.04.2017 geltenden Fassung des § 1 Abs. 1b AÜG darf --vorbehaltlich einer abweichenden tarifvertraglichen Regelung-- der Verleiher denselben Leiharbeiter nicht länger als 18 Monate demselben Entleiher überlassen). Es ist nicht festgestellt und auch nicht ersichtlich, dass eine einzelne Abordnung an B einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten umfasst hätte. Darauf, dass dieser Zeitraum bei einer ex post Betrachtung überschritten wird, kommt es nach dem Gesetz nicht an.
- 36** e) Die Höhe der Fahrtkosten steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit. Die Werbungskosten des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit sind im Streitjahr deshalb um weitere Fahrtkosten in Höhe von 2.581 € zu erhöhen.
- 37** 4. Die Berechnung der Einkommensteuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 38** 5. Der Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren; zuständig ist deshalb das Gericht des ersten Rechtszuges, im Streitfall das FG (Senatsurteil vom 15.02.2017 - VI R 30/16, BFHE 257, 96, BStBl II 2017, 644, Rz 28, m.w.N.).
- 39** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)