Urteil vom 15. Februar 2023, VI R 4/21

Weiträumiges Tätigkeitsgebiet - vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche

ECLI:DE:BFH:2023:U.150223.VIR4.21.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4a S 3, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4a S 4, EStG § 9 Abs 4, AktG § 15, EStG VZ 2015

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 03. Februar 2021, Az: 4 K 11006/17

Leitsätze

Ein Tätigwerden in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder bei einem vom Arbeitgeber bestimmten Dritten auszuüben hat.

Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 03.02.2021 - 4 K 11006/17 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 02.12.2016 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 16.08.2016 wird dahin geändert, dass weitere Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 949 € berücksichtigt werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

1 I. Streitig ist die steuerliche Berücksichtigung von Fahrtkosten eines Hafenarbeiters, der im Rahmen der Arbeitnehmerüberlassung bei verschiedenen Hafeneinzelbetrieben im Hamburger Hafen tätig ist.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für das Streitjahr (2015) als Eheleute zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.

3 Der Kläger war bei der A KG (als Hafenarbeiter) beschäftigt und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

4 In dem am 03.09.2001 (zunächst auf zwei Jahre befristet) geschlossenen und seit 09.09.2003 unbefristet fortgeführten Arbeitsvertrag wird u.a. auf den Rahmenvertrag für die Hafenarbeiter der deutschen Seehafenbetriebe sowie die Sonderbestimmungen für den Hamburger Hafen nebst sämtlichen Nebenbestimmungen verwiesen. Nach Ziffer 4 des Vertrags erfolgt der "Arbeitseinsatz in bestimmten Funktionen beim Arbeitgeber ... im Rahmen des Direktionsrechtes". Der Kläger erklärte "seine unwiderrufliche Zustimmung auch im Rahmen der A Arbeitnehmerüberlassung tätig zu werden". In Ziffer 10 heißt es, der Arbeitnehmer verpflichte sich, sich "nach Bedarf gegebenenfalls zu entsprechenden Arbeiten in einer anderen Abteilung, Betriebsstätte oder in einem Beteiligungsunternehmen des Arbeitgebers einsetzen zu lassen". Außerdem gab der Kläger "sein unwiderrufliches Einverständnis gem. Absatz 4 Ziff. 2 der Richtlinien zu § 7 der Satzung für den Gesamthafenbetrieb Hamburg, sich auf Weisung des Arbeitgebers in anderen Hafeneinzelbetrieben einsetzen zu lassen".

5 Im Streitjahr wurde der Kläger von seinem Arbeitgeber an 164 Arbeitstagen an vier verschiedenen Orten innerhalb des Gebiets des Hamburger Hafens eingesetzt, und zwar an 63 Tagen am Ort Z, an 30 Tagen am Ort Y, an 51 Tagen am Ort X und an 20 Tagen bei der B KG (Ort W).

6 Die arbeitstäglichen Fahrten von seiner Wohnung zu den jeweils von seinem Arbeitgeber arbeitstäglich morgens telefonisch zugewiesenen Einsatzstellen legte der Kläger mit seinem eigenen PKW zurück. Zudem bescheinigte der Arbeitgeber, dass der Kläger keiner ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet sei.

7 In seiner Steuererklärung gab der Kläger Fahrten von seiner Wohnung zu dem Hafenzugang V als Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an und begehrte den Ansatz der Entfernungspauschale in Höhe von (164 Tage x 51 km x 0,30 €/km =) 2.509,20 €. Für die Fahrten innerhalb des Hafengeländes machte er die tatsächlichen Fahrtkosten in Höhe von (6 708 km x 0,30 €/km =) 2.013 € geltend.

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) veranlagte die Kläger erklärungsgemäß.

9 Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein. Für die Fahrten zwischen Wohnung und Hafenzufahrt seien anstelle der (ursprünglich beantragten) Entfernungspauschale in Höhe von 2.509,20 € die tatsächlichen Kosten in Höhe von 5.018,40 € anzusetzen.

10 Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück.

11 Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 748 veröffentlichten Gründen ab. Das FA habe zu Recht keine weiteren Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt. Denn der Kläger habe "typischerweise arbeitstäglich" das Gebiet des Hamburger Hafens und damit "dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet" aufsuchen müssen, sodass Fahrten zwischen Wohnung und Hafenzugang nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a des Einkommensteuergesetzes (EStG) --trotz Fehlens einer ersten Tätigkeitsstätte-- nur mit der Entfernungspauschale berücksichtigt werden könnten.

12 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

13 Sie beantragen sinngemäß,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 03.02.2021 - 4 K 11006/17 sowie die Einspruchsentscheidung vom 02.12.2016 aufzuheben und die Einkommensteuerfestsetzung für 2016 insoweit zu ändern, als weitere Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 949 € berücksichtigt werden.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

15 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Aufwendungen des Klägers für die Fahrten von seiner Wohnung bis zu dem von ihm angefahrenen Hafenzugang zu Unrecht nur nach Maßgabe der Entfernungspauschale und nicht in tatsächlicher Höhe zum Werbungskostenabzug bei dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugelassen.

16 1. Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind Erwerbsaufwendungen.

17 a) 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).

18 b) 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 oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen, gilt die vorgenannte Regelung über die Entfernungspauschale für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort oder dem zur Wohnung nächstgelegenen Zugang zum Tätigkeitsgebiet entsprechend. Für die Fahrten innerhalb des weiträumigen Tätigkeitsgebiets gelten § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Sätze 1 und 2 EStG entsprechend, nach denen die tatsächlichen Aufwendungen für die Fahrten oder die pauschalen Kilometersätze angesetzt werden können, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel (Fahrzeug) als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt sind (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Sätze 3 und 4 EStG).

19 aa) Ein Tätigwerden in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer die vertraglich vereinbarte Arbeitsleistung auf einer festgelegten Fläche und nicht innerhalb einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder bei einem vom Arbeitgeber bestimmten Dritten auszuüben hat (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 25.11.2020 - IV C 5-S 2353/19/10011:006, BStBl I 2020, 1228, Rz 42 und 46; FG Berlin-Brandenburg vom 09.04.2019 - 5 K 5269/17, EFG 2019, 1088; Schmidt/Krüger, EStG, 41. Aufl., § 9 Rz 216; Kreft und Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 9 EStG Rz 485; Oertel in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 9 Rz 82; Fuhrmann in Korn, § 9 EStG Rz 109.7; Brandis/Heuermann/Thürmer, § 9 EStG Rz 314b; Lochte, in Frotscher/Geurts, EStG, § 9 Rz 157e; Claßen A. in Lademann, EStG, § 9 EStG Rz 72; KKB/Geserich, § 9 EStG, 8. Aufl., Rz 190; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, "Erste Tätigkeitsstätte", Rz 51 ff.).

20 bb) Arbeitnehmer, die ihrer eigentlichen Tätigkeit in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung nachgehen, werden von der Vorschrift folglich nicht erfasst, auch wenn ihnen ein bestimmtes Tätigkeitsgebiet zugewiesen ist und sie dort in verschiedenen ortsfesten betrieblichen Einrichtungen tätig werden (z.B. HHR/Kreft und Bergkemper, § 9 EStG Rz 485; BMF-Schreiben in BStBl I 2020, 1228, Rz 42).

21 2. Die Vorentscheidung, die von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, kann daher keinen Bestand haben. Denn nach den den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) des FG ist der Kläger (schon) nicht auf einer festgelegten Fläche, sondern aufgrund (tagesaktueller) Weisungen in ortsfesten betrieblichen Einrichtungen von (vier) Kunden seines Arbeitgebers tätig geworden. Darauf, dass sich alle Einsatzorte des Klägers auf dem Gebiet des Hamburger Hafens befinden, kommt es insoweit nicht an.

22 Dem steht nicht entgegen, dass in der Begründung des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (BTDrucks 17/10774, S. 13) beispielhaft davon ausgegangen wird, dass § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG u.a. auf Hafenarbeiter anwendbar sein soll. Dass diese Berufsgruppe uneingeschränkt und unabhängig vom tatsächlichen Einsatzort dem Anwendungsbereich der Norm unterfällt, lässt sich dem Gesetzeswortlaut nicht entnehmen. Bei der beispielhaften Erwähnung des Hafenarbeiters in der Begründung des Gesetzentwurfs dürfte vielmehr von einem anderen als dem im Streitfall bindend festgestellten Tätigkeitsbild des Klägers ausgegangen worden sein (vgl. Senatsurteil vom 30.09.2020 - VI R 10/19, BFHE 270, 465, BStBl II 2021, 306 zur ersten Tätigkeitsstätte eines Postzustellers nach neuem Reisekostenrecht).

23 Der Senat braucht daher nicht zu entscheiden, ob er der Auffassung des FG beitreten könnte, dass der Hamburger Hafen, der eine Gesamtfläche von 7 200 ha umfasst und damit größer als das Gebiet vieler Kommunen ist, als weiträumiges Tätigkeitsgebiet i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG anzusehen sei. Allein der Umstand, dass der Gesetzgeber Hafengebiete bei der Schaffung der Vorschrift ausdrücklich im Blick gehabt hat (vgl. BTDrucks 17/10774, S. 13), vermag hierfür jedenfalls nicht zu streiten.

24 3. Der Klage ist in dem beantragten Umfang --die Höhe der geltend gemachten Fahrtkosten steht zwischen den Beteiligten ebenso wenig in Streit wie der Umstand, dass der Kläger im Streitjahr über keine erste Tätigkeitsstätte verfügte-- stattzugeben.

25 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de