

Urteil vom 10. April 2019, VI R 17/17

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 11.04.2019 VI R 40/16 - Erste Tätigkeitsstätte des fliegenden Personals nach neuem Reisekostenrecht

ECLI:DE:BFH:2019:U.100419.VIR17.17.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 4, EStG § 9 Abs 4a, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 4 S 3, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2014

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 22. Februar 2017, Az: 1 K 1824/15

Leitsätze

1. NV: Fliegendes Personal, das vom Arbeitgeber einem Flughafen dauerhaft zugeordnet ist, hat seine erste Tätigkeitsstätte in den dort belegenen ortsfesten betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, wenn es dort zumindest in geringem Umfang arbeitsvertraglich geschuldete Tätigkeiten ausübt.
2. NV: 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.
3. NV: Es entspricht regelmäßig der Lebenswirklichkeit, dass der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 23.02.2017 - 1 K 1824/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob Aufwendungen für Fahrten einer Flugbegleiterin und eines Flugzeugführers zu ihrem Heimatflughafen (home base) unter der Geltung des neuen Reisekostenrechts nach Dienstreisegrundsätzen oder lediglich nach Maßgabe der Entfernungspauschale als Werbungskosten anzusetzen sind.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und wurden für das Streitjahr (2014) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pilot bei der A. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Flugbegleiterin. Sie ist bei der B in C angestellt.
- 3 In dem Arbeitsvertrag des Klägers vom Oktober 2007 ist bestimmt, dass er "zunächst bei X/0/0 in X beschäftigt" wird. Zudem ist dort vereinbart, dass die A den Kläger auch auf anderen Flugzeugmustern, an anderen Orten sowie vorübergehend bei anderen Unternehmen im Konzern einsetzen könne (Tz. 1 Abs. 2). Die Klägerin ist laut Arbeitsvertrag vom Mai 2003 als "Flugbegleiterin mit Einsatzort X" beschäftigt. Überdies ist bestimmt, die Klägerin könne auch mit einer anderen im Interesse der B liegenden Aufgabe --unter Umständen auch an einem anderen Ort im In- und Ausland-- betraut werden (§ 1 Abs. 2). In ihren Strecken-Einsatzabrechnungen ist als home base X/0 benannt. In den Flugstunden-Übersichten des Klägers ist als Dienststelle X/0/1 bzw. X/0/2 ausgewiesen.
- 4 Ausweislich der im Verwaltungsverfahren vorgelegten Flugstunden-Übersichten begannen und endeten die Einsätze des Klägers regelmäßig --wenn auch nicht an jedem Arbeitstag-- am Flughafen X. Die Einsätze der

Klägerin begannen und endeten gemäß den vorgelegten Strecken-Einsatzabrechnungen ebenfalls in der Regel am Flughafen X.

- 5 In ihrer Einkommensteuererklärung erklärte der Kläger Aufwendungen für Reisekosten in Höhe von 3.027 €. Die Klägerin machte Fahrtkosten in Höhe von 1.123 € als Werbungskosten geltend. Beide ermittelten die Kosten für die Fahrten nach Dienstreisegrundsätzen. Sie gaben an, dass der Kläger an 97 Tagen und die Klägerin an 36 Tagen von der Wohnung zu dem Flughafen X (und zurück) gefahren seien.
- 6 Im Rahmen der streitigen Einkommensteuerfestsetzung berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die geltend gemachten Aufwendungen für die Wege zwischen der Wohnung und dem Flughafen in X jedoch lediglich in Höhe der Entfernungspauschale.
- 7 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 823 veröffentlichten Gründen ab.
- 8 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen und formellen Rechts.
- 9 Sie beantragen,
das Urteil des Hessischen FG vom 23. Februar 2017 - 1 K 1824/15 sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 4. September 2015 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 23. Juni 2015 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 562 € und bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 1.513 € berücksichtigt werden.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 11 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Rechtsstreit beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass sowohl die Klägerin als auch der Kläger im Streitjahr einer (großräumigen) betrieblichen Einrichtung ihres Arbeitgebers oder eines mit diesem verbundenen Unternehmens i.S. des § 15 des Aktiengesetzes (AktG) zugeordnet waren. Der Senat kann jedoch aufgrund der Feststellungen der Vorinstanz nicht beurteilen, ob die Kläger dort auch in dem erforderlichen Umfang tätig geworden sind, um diese betrieblichen Einrichtungen als erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) einzuordnen.
- 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. Wird der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige berufliche Tätigkeit), ist gemäß § 9 Abs. 4a Satz 1 EStG zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine Verpflegungspauschale nach Maßgabe des Satzes 3 anzusetzen.
- 15 3. Erste Tätigkeitsstätte ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) 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. Februar 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".
- 16 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. Eine (großräumige) erste Tätigkeitsstätte liegt auch vor, wenn eine Vielzahl solcher Mittel, die für sich betrachtet selbständige betriebliche Einrichtungen darstellen können (z.B. Werkstätten und Werkshallen, Bürogebäude und -etagen sowie Verkaufs- und andere Wirtschaftsbauten), räumlich abgrenzbar in einem organisatorischen, technischen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten stehen. Demgemäß kommt als eine solche erste Tätigkeitsstätte auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet (z.B. Werksanlage, Betriebsgelände, Bahnhof oder Flughafen) in Betracht.

- 17** 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.
- 18** 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 (BTDrucks 17/10774, S. 15; ebenso BMF-Schreiben vom 24. Oktober 2014 - IV C 5 S 2353/14/10002, BStBl I 2014, 1412, Rz 2; Niermann, Der Betrieb --DB-- 2013, 1015; Isenhardt, DB 2014, 1316; Thomas, Deutsches Steuerrecht 2014, 497; Blümich/ Thürmer, § 9 EStG Rz 559; Schmidt/Krüger, EStG, 38. Aufl., § 9 Rz 303; Oertel in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 9 Rz 52; Köhler in Bordewin/Brandt, § 9 EStG Rz 1402; kritisch Bergkemper, Finanz-Rundschau --FR-- 2013, 1017; ders. in Herrmann/Heuer/ Raupach --HHR--, § 9 EStG Rz 546).
- 19** 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 (bspw. 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.
- 20** cc) Die arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers als solche muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden (a.A. BMF-Schreiben in BStBl I 2014, 1412, Rz 10). 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.
- 21** 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 (BTDrucks 17/10774, S. 15; BMF-Schreiben in BStBl I 2014, 1412, Rz 8; Niermann, DB 2013, 1015; Bergkemper, FR 2013, 1017; Blümich/Thürmer, § 9 EStG Rz 551, 554 und 559; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 9 Rz 303; Oertel in Kirchhof, a.a.O., § 9 Rz 52; Köhler in Bordewin/Brandt, § 9 EStG Rz 1402; Lochte in Frotscher/Geurts, EStG, Freiburg 2018, § 9 Rz 122b und 252a; A. Claßen in Lademann, EStG, § 9 Rz 68; Schramm/Harder-Buschner, Neue Wirtschafts-Briefe 2014, 26, 33; kritisch HHR/Bergkemper, § 9 EStG Rz 546).
- 22** 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 arbeitsvertrag- 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.

- 23** 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.
- 24** 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.
- 25** 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.
- 26** 4. Nach diesen Maßstäben ist das FG zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass sowohl die Klägerin als auch der Kläger im Streitjahr dem Betriebsgelände der A am Flughafen X und damit einer ortsfesten (großräumigen) betrieblichen Einrichtung ihres Arbeitgebers bzw. eines mit diesem verbundenen Unternehmens i.S. des § 15 AktG zugeordnet waren.
- 27** a) Nach den bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) und von den Beteiligten nicht bestrittenen Feststellungen des FG verfügt die A am Flughafen X über mehrere Betriebsgebäude. Diese innerhalb wie außerhalb des Sicherheitsbereichs befindlichen Gebäude bilden die "A-basis" X, die steuerrechtlich eine ortsfeste (großräumige) betriebliche Einrichtung --hier des Arbeitgebers des Klägers und im Hinblick auf die Klägerin eines mit ihrem Arbeitgeber verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG)-- bildet. Denn die Gebäude stehen in einem organisatorischen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers bzw. eines mit diesem verbundenen Unternehmens. Sie bilden eine räumlich abgrenzbare funktionale betriebliche Einheit.
- 28** b) Dieser betrieblichen Einrichtung waren die Klägerin und der Kläger auch dauerhaft zugeordnet.
- 29** aa) In den Arbeitsverträgen der Kläger ist X als Beschäftigungs- bzw. Einsatzort bestimmt. In den Strecken-Einsatzabrechnungen der Klägerin ist zudem X/0 und damit der Flughafen X auch als home base benannt. In den Flugstunden-Übersichten des Klägers ist als Dienststelle X/0/1 bzw. X/0/2 ausgewiesen. Der Erklärungswert dieser arbeitsrechtlichen Festlegung ist insoweit eindeutig. Das Vorbringen der Kläger, damit sei keine ortsfeste betriebliche Einrichtung der A am Flughafen X, sondern die Stadt oder der Großraum X bezeichnet, kann deshalb nicht verfangen.
- 30** Zudem haben Klägerin wie Kläger aufgrund dieser Festlegung ihren fliegerischen Dienst --ausweislich der im Verwaltungsverfahren vorgelegten Flugstunden-Übersichten/ Strecken-Einsatzabrechnungen-- ersichtlich in einer am Flughafen X belegenen betrieblichen Einrichtung ihres Arbeitgebers bzw. eines mit diesem verbundenen Unternehmens und nicht im Stadtgebiet oder Umland von X angetreten und beendet.
- 31** Ebenso wenig vermag der Einwand der Kläger, die A habe mit der Zuweisung einer home base lediglich nationalen wie EU-rechtlichen Vorgaben, insbesondere Ziffer 1.7 des Anhangs III Abschn. Q OPS 1.1095 der Verordnung (EG) Nr. 859/2008 der Kommission vom 20. August 2008 (EU-OPS; Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- L 254, S. 1) Rechnung tragen, aber keine erste Tätigkeitsstätte i.S. von § 9 Abs. 4 EStG zuweisen wollen, vorliegend gegen

eine erste Tätigkeitsstätte der Kläger am Flughafen X zu streiten. Denn einer gesonderten Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte für einkommensteuerliche Zwecke bedarf es nicht. Die in Ziffer 1.7 des Anhangs III Abschn. Q OPS 1.1095 der Verordnung (EG) Nr. 859/2008 der Kommission vom 20. August 2008 (EU-OPS; ABLEU L 254, S. 1) geregelte Verpflichtung von Luftfahrtunternehmen, für jedes Besatzungsmitglied eine Heimatbasis festzulegen, und die arbeitsvertragliche Umsetzung der dahingehenden Verpflichtung verdeutlicht vielmehr den vom Steuergesetzgeber beabsichtigten Gleichklang von Arbeits- und Steuerrecht.

- 32** Rechtsunerheblich ist auch der Einwand der Kläger, die "vermeintliche" Zuordnung zum Flughafen X noch vor der Einführung des neuen Reisekostenrechts könne keine diesbezüglichen steuerlichen Rechtsfolgen zeitigen. Denn eine arbeits- oder dienstrechtliche Festlegung, die --wie vorliegend-- bereits vor dem 31. Dezember 2013 erfolgte, wirkt fort. Es bedarf keiner erneuten und insbesondere einkommensteuerrechtlichen Festlegung einer ersten Tätigkeitsstätte i.S. von § 9 Abs. 4 EStG. Vielmehr nimmt das neue --zum 1. Januar 2014 in Kraft getretene-- steuerliche Reisekostenrecht die vorgefundenen arbeits- und dienstrechtlichen Festlegungen des Arbeitgebers auf.
- 33** bb) Zudem hat das FG ohne Rechtsfehler entschieden, dass die Kläger von ihren Arbeitgebern dem Betriebsgelände der A am Flughafen X dauerhaft zugeordnet waren. Die Zuweisungen der Kläger erfolgten unbefristet, wenn auch unter einem Versetzungsvorbehalt. Einkommensteuerrechtlich stellt sich diese arbeitsrechtliche Weisung als dauerhafte Zuordnung zur A-basis am Flughafen X i.S. von § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG dar. Denn die Dauer der Zuordnung zu dieser Tätigkeitsstätte ist weder kalendermäßig noch nach Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung zeitlich bestimmt worden.
- 34** Soweit sich die Kläger für ihre gegenteilige Auffassung auf das Niedersächsische FG berufen, das mit Urteil vom 30. November 2016 - 9 K 130/16 (EFG 2017, 202) entschieden hat, die Weisung des Leiharbeitgebers, "bis auf Weiteres" in einer betrieblichen Einrichtung des Entleihers tätig zu sein, könne entgegen dem BMF-Schreiben in BStBl I 2014, 1412, Rz 13 nicht als unbefristete Zuordnung des Arbeitnehmers i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 3 1. Alternative EStG angesehen werden, verkennen sie, dass diese Entscheidung zu einem mit dem Streitfall nicht vergleichbaren Sachverhalt ergangen ist. Darüber hinaus hat der erkennende Senat in seinem Urteil vom 10. April 2019 - VI R 6/17 (zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt) die Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen FG in EFG 2017, 202 nur im Ergebnis als unbegründet zurückgewiesen. Die Auffassung des FG, eine Zuordnung "bis auf Weiteres" sei lediglich befristet, hat der erkennende Senat hingegen gerade nicht bestätigt.
- 35** c) Da die Kläger dem Betriebsgelände der A am Flughafen X damit bereits aufgrund der dienstrechtlichen Festlegung ihres Arbeitgebers i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG dauerhaft zugeordnet waren, kommt es auf die Erfüllung der quantitativen Kriterien des § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG im Streitfall nicht an. Insbesondere ist unerheblich, ob die Kläger dort typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel ihrer vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden sollten. Der Einwand der Kläger, sie seien als Angehörige des fliegenden Personals regelmäßig im Flugzeug sowie außerhalb des Betriebsgeländes der A, insbesondere an anderen Flughäfen, und damit nicht typischerweise arbeitstäglich auf dem Betriebsgelände der A am Flughafen X tätig, greift deshalb nicht durch.
- 36** 5. Gleichwohl kann die Entscheidung des FG keinen Bestand haben. Denn der Senat kann aufgrund der Feststellungen der Vorinstanz nicht beurteilen, ob die Kläger auf dem Betriebsgelände der A am Flughafen X auch in dem erforderlichen Umfang tätig geworden sind, um diese betriebliche Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 EStG einzuordnen. Das FG hat insoweit lediglich festgestellt, dass die Kläger dort ihren fliegerischen Dienst regelmäßig begonnen und beendet haben. Hieraus lässt sich jedoch lediglich auf die Anwesenheit der Kläger auf dem Betriebsgelände der A am Flughafen X schließen. In welchem Umfang die Kläger dort ihrer eigentlichen Berufstätigkeit nachgekommen sind, d.h. zumindest in geringem Umfang arbeitsvertraglich geschuldete, berufsbildbezogene Tätigkeiten ausgeübt haben, wird hieraus nicht erkennbar. Entsprechende Erkenntnisse lassen sich auch nicht aus den vom FG bemühten Flugstunden-Übersichten gewinnen. Die Behauptung des FG, die Kläger hätten im A-Standort X Lehrgänge, Bürotätigkeiten, Gesundheitsüberprüfungen, Bereitschaftsdienste und das Simulatortraining abgeleistet, wird mithin nicht durch dessen Feststellungen belegt. Diese Feststellungen hat das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen und entsprechend zu würdigen. Dabei darf es berücksichtigen, dass insbesondere die Teilnahme an dem vor jedem Flug obligatorischen Briefing regelmäßig zu den arbeitsvertraglichen Pflichten und dem Berufsbild des fliegenden Personals zählt. Der Umstand, dass die Kläger ihre Tätigkeit schwerpunktmäßig in einem Flugzeug ausüben, das mangels Ortsfestigkeit seinerseits keine erste Tätigkeitsstätte ist, ist hingegen unerheblich. Denn auf den qualitativen Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen kommt es nach der gesetzlichen Neuregelung für das Auffinden einer ersten Tätigkeitsstätte i.S.

des § 9 Abs. 4 EStG nicht mehr an (Senatsurteil vom 11. April 2019 - VI R 40/16, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

- 37** 6. Da die Revision der Kläger Erfolg hat, braucht der Senat nicht über die erhobenen Verfahrensrügen zu entscheiden.
- 38** 7. Eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung vom 10. April 2019 kommt nicht in Betracht.
- 39** a) Das Gericht ist verpflichtet, einen Schriftsatz der Beteiligten zu berücksichtigen, der zwar nach der Beschlussfassung über das Urteil, aber vor dessen Verkündung oder Zustellung eingeht. Kommt das Gericht dieser Verpflichtung nicht nach, so verletzt es den Anspruch des betroffenen Beteiligten auf rechtliches Gehör. Denn das Gericht muss Anträge und Erklärungen der Beteiligten zur Kenntnis nehmen und in Erwägung ziehen, die ihm vor dem Ergehen der Entscheidung zugehen. Maßgebender Zeitpunkt ist die Verkündung des Urteils oder seine Herausgabe zur Zustellung. Handelt es sich um ein aufgrund mündlicher Verhandlung beschlossenes und gemäß § 104 Abs. 2 FGO zuzustellendes Urteil, kann maßgebender Zeitpunkt auch die formlose Bekanntgabe der von den Richtern am Bundesfinanzhof unterschriebenen Urteilsformel durch die Geschäftsstelle an einen der Beteiligten sein (Senatsurteil vom 7. Mai 2015 - VI R 44/13, BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890, Rz 20, m.w.N.).
- 40** b) Gehen vor der Wirksamkeit eines nach der mündlichen Verhandlung (nur) beschlossenen Urteils noch das Verfahren betreffende Schriftsätze ein, muss der Bundesfinanzhof die Frage der Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung prüfen und seine hierüber getroffene Ermessensentscheidung (vgl. § 93 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO) sowie die zugrunde liegenden Erwägungen in einem gesonderten Beschluss oder als Teil des Urteils zum Ausdruck bringen; hierauf haben die Prozessbeteiligten zur Wahrung ihres rechtlichen Gehörs einen Anspruch (Senatsurteil in BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890, Rz 21, m.w.N.).
- 41** c) Nach diesen Grundsätzen war der von den Klägern per Telefax am 22. April 2019 eingereichte Schriftsatz --anders als das am 14. Mai 2019 per Telefax eingegangene weitere Schreiben der Kläger-- zu berücksichtigen. Denn er ist vor der formlosen Bekanntgabe der unterschriebenen Urteilsformel durch die Geschäftsstelle an einen der Beteiligten --hier am 25. April 2019 gegenüber dem FA-- eingegangen. Allerdings verlangt der Inhalt dieses --wie im Übrigen auch des weiteren-- Schriftsatzes nicht nach einer Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung. Denn die darin enthaltenen rechtlichen Ausführungen betreffend die Frage, ob die Kläger an ihrer ersten Tätigkeitsstätte typischerweise arbeitstäglich oder arbeitstäglich überwiegend berufstypisch im Ausland tätig werden, sind rechtsunerheblich. Gleiches gilt, soweit die Kläger die Auswärtstätigkeit von den Tätigkeiten an einer ersten Tätigkeitsstätte allein nach dem Berufsbild und/oder dem qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers abgrenzen wollen. Nach der gesetzlichen Konzeption --und der die Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts prägenden Grundentscheidung-- wird die erste Tätigkeitsstätte nicht (mehr) danach, sondern vorrangig anhand der arbeits(vertrag)- oder dienstrechtlichen Festlegungen durch den Arbeitgeber bestimmt. Ebenso wenig vermag der Einwand der Kläger, das neue steuerliche Reisekostenrecht sei aufgrund eines anhaltenden Vollzugsdefizits verfassungswidrig, die Wiedereröffnung der Verhandlung zu rechtfertigen. Denn insoweit zeigen die Kläger lediglich die mit dem neuen Recht einhergehenden Rechtsanwendungsunsicherheiten auf. Diese beruhen nicht auf einem strukturellen Vollzugsdefizit, sondern darauf, dass eine einheitliche Anwendung des neuen Rechts erst noch durch die höchstrichterliche Rechtsprechung geprägt werden muss. Schließlich kommt der Senat auch unter Berücksichtigung der Ausführungen zur steuerrechtlichen Maßgeblichkeit der streitgegenständlichen Zuordnungsentscheidung zu keinem anderen Entscheidungsergebnis. Entsprechendes gilt für Erkenntnisse, die der Bevollmächtigte der Kläger in einem Gespräch mit der Vertreterin des dem Verfahren beigetretenen BMF nach Schluss der mündlichen Verhandlung gewonnen haben will.
- 42** 8. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de