

Urteil vom 11. April 2019, VI R 12/17

Erste Tätigkeitsstätte einer Luftsicherheitskontrollkraft nach neuem Reisekostenrecht

ECLI:DE:BFH:2019:U.110419.VIR12.17.0

BFH VI. Senat

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

vorgehend FG München, 08. Februar 2017, Az: 11 K 2508/16

Leitsätze

1. 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 .
2. Eine (großräumige) erste Tätigkeitsstätte liegt auch vor, wenn eine Vielzahl solcher Mittel, die für sich betrachtet selbständige betriebliche Einrichtungen darstellen können, 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 .
3. Ein Arbeitnehmer, der auf einem Flughafen an wechselnden Kontrollstellen zur Durchführung von Sicherheitskontrollen eingesetzt wird, hat auf dem Flughafengelände seine erste (großräumige) Tätigkeitsstätte .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 09.02.2017 - 11 K 2508/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist, ob Fahrten eines Arbeitnehmers zum Flughafengelände, auf dem er an täglich wechselnden Kontrollstellen zur Durchführung von Sicherheitskontrollen eingesetzt wird, unter der Geltung des neuen Reisekostenrechts nach Dienstreisegrundsätzen oder lediglich nach Maßgabe der Entfernungspauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen sowie Mehraufwendungen für Verpflegung anzusetzen sind.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für das Streitjahr (2014) als Ehegatten zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er ist als Luftsicherheitskontrollkraft bei der Firma X GmbH beschäftigt.
- 3 Die X GmbH ist eine 100-prozentige Tochtergesellschaft der FX GmbH, die den Flughafen X betreibt. Die X GmbH führt in den Bereichen Terminal 1 und Terminal 2 des Flughafens X im Auftrag der FX GmbH die Absicherung der beiden Terminals und der Baustelle ... sowie Beschäftigtenkontrollen durch. Im Außenbereich führt die X GmbH an den Kontrollstellen des Flughafens X Personal-, Waren- und Kfz-Kontrollen durch und übernimmt die Sicherheitsabfertigung sowie Frachtkontrollen für Fluggesellschaften und Absicherungsaufgaben nach § 8 und 9 des Luftsicherheitsgesetzes. Zusätzlich nimmt sie Aufgaben im Sonderkontrollbereich für Amerika-Flüge wahr und führt Überwachungsmaßnahmen bei der Post und Luftpost durch. Sie hat ihren Sitz in der Y-Straße in X.

- 4 Der Kläger wurde im Streitjahr nach einem Dienstplan an täglich wechselnden Einsatzorten ohne festes Schema auf dem Flughafen X, der eine Fläche von ca. 1 500 ha umfasst, beschäftigt. Bei den --kurzfristig zugeteilten-- Einsatzorten handelte es sich um von der X GmbH betreute Kontrollstellen auf dem Gelände des Flughafens X. Der Kläger fuhr die jeweiligen Einsatzstellen, an denen er Sicherheitskontrollen durchzuführen hatte und die sich in einer Entfernung von wenigen hundert Metern bis zu etwa 2,5 km von dem Sitz der X GmbH befanden, im Streitjahr mit seinem privaten PKW an.
- 5 Der Kläger machte im Streitjahr Reisekosten im Zusammenhang mit einer Einsatzwechseltätigkeit für 211 Fahrten zu 0,30 € (insgesamt 4.685 €) und Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit von über acht Stunden an 211 Tagen von 2.532 € als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die geltend gemachten Fahrtkosten lediglich in Höhe der Entfernungspauschale. Mehraufwendungen für Verpflegung setzte das FA nicht an. Der Kläger sei nicht auswärts tätig, sondern einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet. Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1427 veröffentlichten Gründen ab.
- 7 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Sie beantragen,
das Urteil des FG München vom 9. Februar 2017 - 11 K 2508/16 sowie die Einspruchsentscheidung des FA vom 9. August 2016 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 30. November 2015 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Reisekosten in Höhe von 4.684,20 € und Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 2.532 € als Werbungskosten berücksichtigt werden.
- 9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 10 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Rechtsstreit beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass im Streitjahr der Flughafen X erste Tätigkeitsstätte des Klägers war. Es hat deshalb zu Recht die Aufwendungen des Klägers für die Fahrten von seiner Wohnung dorthin lediglich mit der Entfernungspauschale berücksichtigt sowie die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen.
- 12 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 in der im Streitjahr geltenden Fassung (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).
- 13 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.
- 14 3. 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 --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".
- 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. 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.

- 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.
- 17** 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).
- 18** 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.
- 19** 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 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.
- 20** 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 EStG Rz 68; Schramm/Harder-Buschner, Neue Wirtschafts-Briefe 2014, 26, 33; kritisch HHR/Bergkemper, § 9 EStG Rz 546).
- 21** 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.

- 22** 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.
- 23** 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.
- 24** 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.
- 25** 4. Nach diesen Maßstäben ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Flughafen X im Streitjahr die erste Tätigkeitsstätte des Klägers war.
- 26** a) Nach den bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG handelt es sich beim Flughafen X um ein wenn auch großflächiges, so doch räumlich abgegrenztes infrastrukturell erschlossenes Betriebsgelände eines mit dem Arbeitgeber des Klägers (X GmbH) verbundenen Unternehmens i.S. des § 15 AktG (FX GmbH). Mit dem Schutz ihres gesamten Betriebsgeländes hat die FX GmbH die X GmbH als Sicherheitsunternehmen betraut.
- 27** Der Einwand des Klägers, die Einsatzorte, an denen er tätig geworden sei, seien nicht betriebliche Einrichtungen seiner lohnsteuerlichen Arbeitgeberin bzw. eines verbundenen Unternehmens i.S. des § 15 AktG --der X GmbH--, sondern betriebliche Einrichtungen von Kunden der X GmbH, die er auf Weisung seines Arbeitgebers täglich wechselnd aufgesucht habe, kann deshalb nicht verfangen. Die Einsatzorte und Kontrollstellen, die der Kläger während seines Dienstes aufsuchte, stellen für ihn keine "selbständigen" Tätigkeitsstätten i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG dar. Sie stehen vielmehr in einem organisatorischen und wirtschaftlichen Zusammenhang und sind unabhängig von ihrer infrastrukturellen Ausgestaltung und räumlichen Belegenheit, auch soweit sie in Bereichen liegen, die im Übrigen von Kunden der X GmbH genutzt werden, der ersten Tätigkeitsstätte, dem Betriebsgelände des Flughafens X, zuzurechnen.
- 28** b) Zudem hat das FG ohne Rechtsfehler entschieden, dass der Kläger von seinem Arbeitgeber dem Betriebsgelände der FX GmbH dauerhaft zugeordnet wurde und dort seinen Beruf als Luftsicherheitskraft tatsächlich vollschichtig ausgeübt hat. Hiervon gehen auch die Beteiligten zu Recht übereinstimmend aus. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 29** 5. Folglich stellt der Einsatz des Klägers auf dem Betriebsgelände des Flughafens X keine auswärtige berufliche Tätigkeit i.S. des § 9 Abs. 4a EStG dar. Es handelt sich vielmehr um eine Tätigkeit innerhalb einer --wenngleich großräumigen-- ersten Tätigkeitsstätte, an der der Kläger seine arbeitsvertraglich geschuldete Leistung zu erbringen hat. Da der Kläger im Streitfall nicht außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte und seines Wohnorts tätig war, können weder Verpflegungsmehraufwendungen noch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach Reisekostengrundsätzen berücksichtigt werden. Die vom Kläger aufgeworfene Frage, ob der Flughafen X ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG ist, stellt sich im Streitfall damit nicht.

Denn einer Antwort auf diese Frage bedarf es nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 1 EStG nur, wenn der Steuerpflichtige über keine erste Tätigkeitsstätte verfügt.

- 30** 6. Ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip ist durch die Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 und Abs. 2 Satz 1 EStG im Streitfall nicht zu beklagen. Es begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, dass durch die Entfernungspauschale Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte abgegolten werden (Senatsurteil vom 4. April 2019 - VI R 27/17, BFHE 264, 271).
- 31** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de