

# Urteil vom 16. Dezember 2020, VI R 35/18

## Erste Tätigkeitsstätte eines Gerichtsvollziehers

ECLI:DE:BFH:2020:U.161220.VIR35.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 4 S 1, EStG § 9 Abs 2, EStG VZ 2015 , GVO § 30

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 22. Juli 2018, Az: 10 K 1935/17

## Leitsätze

1. Eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG liegt insbesondere vor, wenn dieser die tatsächliche Sachherrschaft darüber aufgrund seiner Eigentümerstellung, eines obligatorischen oder dinglichen Nutzungsrechts ausüben kann.
2. Eine Einrichtung des Arbeitnehmers, die dieser aufgrund seiner Eigentümerstellung, seines obligatorischen, dinglichen oder auch faktischen Nutzungsrechts für die berufliche Tätigkeit nutzt, kann eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers sein, wenn dieser aufgrund seines Direktionsrechts oder kraft hoheitlicher Anordnung auf die Nutzung der Einrichtung durch den Arbeitnehmer bestimmenden Einfluss nehmen kann.
3. Erste Tätigkeitsstätte eines Gerichtsvollziehers ist sein Amtssitz, bestehend aus den Dienstgebäuden des Amtsgerichts, dem er zugeordnet ist, und dem Geschäftszimmer, welches er am Sitz des Amtsgerichts auf eigene Kosten vorzuhalten hat.

## Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 23.07.2018 - 10 K 1935/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Streitig ist, ob Fahrtkosten eines Gerichtsvollziehers von seinem Wohnort zum Amtsgericht (AG) als Reisekosten oder nur in Höhe der Entfernungspauschale abziehbar sind.
  - 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden für das Streitjahr (2015) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt; sie wohnen in X. Der Kläger ist als Obergerichtsvollzieher beim AG Y beschäftigt und erzielt hieraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
  - 3 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit u.a. Fahrtkosten zum AG Y für 205 Tage in Höhe von 9.594 € (205 Tage x 78 km x 0,30 € x 2) nach Reisekostengrundsätzen geltend.
  - 4 Im AG-Bezirk Y unterhält der Kläger in unmittelbarer Nähe zum AG zusammen mit sieben weiteren Gerichtsvollziehern auf eigene Kosten ein Gemeinschaftsbüro mit vier Bürozimmern. Zu seinen Bürozeiten am Dienstag und Mittwoch nutzt er ein Bürozimmer für ca. zwei Stunden. Daneben verfügt der Kläger in seinem Einfamilienhaus in X über ein eigenes Büro, welches mittlerweile als weiteres Geschäftszimmer i.S. des § 30 Abs. 1 Satz 2 der Gerichtsvollzieherordnung (GVO) genehmigt ist.

- 5 Auf Nachfrage des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) zu einer dienst- oder arbeitsrechtlichen Zuordnungsentscheidung hinsichtlich der ersten Tätigkeitsstätte des Klägers teilte die Verwaltungsleiterin des AG Y mit, dass dem Kläger im Gebäude des AG kein Büro zur Verfügung gestellt werde. Gemäß § 30 GVO habe er an seinem Amtssitz auf eigene Kosten ein Büro zu unterhalten.
- 6 Das FA berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 2015 die Fahrtkosten als Werbungskosten nur in Höhe der Entfernungspauschale mit 4.182 € (205 Tage x 68 km x 0,30 €) und legte dabei eine kürzere Fahrtstrecke zu Grunde. Gegen diesen Bescheid legten die Kläger Einspruch ein und wandten sich u.a. gegen die Berücksichtigung der Fahrtkosten lediglich im Wege der Entfernungspauschale.
- 7 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens änderte das FA die Einkommensteuerfestsetzung und berücksichtigte u.a. die Entfernungspauschale nunmehr unter Ansatz einer Strecke von 76 km mit 4.674 €. Im Übrigen wurde der Einspruch bezüglich der als Reisekosten geltend gemachten Fahrtkosten als unbegründet zurückgewiesen. Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 530 veröffentlichten Gründen ab.
- 8 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Sie beantragen sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 18.08.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.06.2017 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 4.674 € angesetzt werden.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen; hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 1. Da die Kläger mit der Revisionsbegründung die vom FG und FA als zutreffend erachtete Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht angegriffen haben, geht der Senat davon aus, dass sie ihr Begehren im Revisionsverfahren entsprechend eingeschränkt haben. Der Senat hat den Revisionsantrag daher, wie unter I. dargelegt, sinngemäß dahin formuliert, dass die Kläger die Anerkennung weiterer Werbungskosten ausgehend von 76 Entfernungskilometern in Höhe von 4.674 € (205 Tage x 76 km x 0,30 €) --und nicht wie im Klageverfahren ausgehend von 78 Entfernungskilometern-- begehren.
- 12 2. Die so auszulegende Revision ist zulässig. Im Streitfall war die Revision nach Verlängerung der Revisionsbegründungsfrist durch die damalige Vorsitzende des Senats bis zum 14.12.2018 zu begründen (vgl. § 120 Abs. 2 Sätze 1 und 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revisionsbegründung ist am 14.12.2018 um 18:18 Uhr per Fax, mithin fristgemäß, beim Bundesfinanzhof (BFH) eingegangen.
- 13 3. Die Revision der Kläger ist jedoch unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die vom Kläger geltend gemachten Fahrtkosten nur mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen sind. Denn der Kläger hatte in dem Streitjahr seine erste Tätigkeitsstätte an seinem Amtssitz in den Dienstgebäuden des AG Y sowie in dem von ihm angemieteten Geschäftszimmer in Y.
- 14 a) 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).
- 15 b) 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.
- 16 aa) 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.). 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 (Senatsurteil vom 11.04.2019 - VI R 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546).

- 17** bb) Eine Einrichtung des Arbeitgebers liegt vor, wenn sie ihm zuzurechnen ist. Das ist insbesondere der Fall, wenn der Arbeitgeber die tatsächliche Sachherrschaft über die betreffende Einrichtung aufgrund seiner Eigentümerstellung, eines obligatorischen oder dinglichen Nutzungsrechts ausüben kann. Gleiches gilt, wenn der Arbeitgeber kraft seines arbeits- oder dienstrechtlichen Direktionsrechts oder kraft hoheitlicher Anordnung bestimmenden Einfluss auf die Nutzung der Einrichtung für seine betrieblichen Zwecke ausüben kann. Unter diesen Voraussetzungen kann auch eine Einrichtung, die der Arbeitnehmer aufgrund seiner Eigentümerstellung, seines obligatorischen oder dinglichen Rechts für die berufliche Tätigkeit nutzt, eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers sein.
- 18** cc) 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).
- 19** 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).
- 20** dd) 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.).
- 21** ee) 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.
- 22** (1) 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).
- 23** (2) 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).
- 24** c) Nach diesen Maßstäben ist das FG im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass sich die erste Tätigkeitsstätte des Klägers im Streitjahr an seinem Amtssitz in den Dienstgebäuden des AG Y sowie dem vom Kläger angemieteten Geschäftszimmer (§ 30 GVO) in Y befand.
- 25** aa) Die Dienstgebäude des AG Y, zu denen insbesondere das Geschäftszimmer der Verteilungsstelle (§ 23 GVO) gehört, sind, was zwischen den Beteiligten auch nicht in Streit steht, eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des

Arbeitgebers des Klägers, hier des Landes Baden-Württemberg.

- 26** bb) Neben den Dienstgebäuden des AG Y gehört auch das vom Kläger zusammen mit anderen Gerichtsvollziehern angemietete Gemeinschaftsbüro (Geschäftszimmer) zu der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers.
- 27** Zwar haben der Kläger und die anderen Gerichtsvollzieher das Gemeinschaftsbüro angemietet und nutzen es dementsprechend aus eigenem Recht für ihre berufliche Tätigkeit. Gleichwohl ist es dem Dienstherrn/Arbeitgeber angesichts der besonderen öffentlich-rechtlichen Regelung des Dienstverhältnisses eines Gerichtsvollziehers in der GVO als betriebliche Einrichtung zuzurechnen. Dem Kläger wird in den Dienstgebäuden des AG Y kein Geschäftszimmer zur Verfügung gestellt. Er ist vielmehr nach § 30 GVO verpflichtet, an seinem Amtssitz, dem Sitz seiner Dienstbehörde (§ 2 Satz 1 GVO) --hier Y--, ein Geschäftszimmer auf eigene Kosten zu halten. Dieses ist von außen als solches kenntlich zu machen und mit einem Briefeinwurf oder Briefkasten zu versehen (§ 30 Abs. 2 Sätze 1 bis 4 GVO). Daneben sind die Büroeinrichtung und die technische Ausstattung des Geschäftszimmers am Amtssitz nach Art und Umfang im Einzelnen in § 30 Abs. 3 bis 5 GVO geregelt. Zudem ist vorgeschrieben, welche dienstlichen Unterlagen (wie Akten, Register und Kassenbücher, Datenträger) der Gerichtsvollzieher, hier der Kläger, in dem Geschäftszimmer aufzubewahren hat (§ 30 Abs. 8 Satz 1 GVO) und welche privaten Unterlagen im Geschäftszimmer nicht aufbewahrt werden dürfen (§ 30 Abs. 8 Satz 2 Halbsatz 2 GVO). Die zweckmäßige Einrichtung des Geschäftsbetriebs ist auch Gegenstand der vierteljährlich oder mindestens jährlich durchzuführenden ordentlichen Geschäftsprüfung der Geschäftsführung des Gerichtsvollziehers durch den dafür zuständigen Richter oder Beamten des AG (§ 72 Abs. 1 i.V.m. § 75 Abs. 4 GVO), welche bei Beanstandungen erforderliche Maßnahmen der Dienstaufsicht rechtfertigt (§ 77 GVO).
- 28** Angesichts dieser Vorgaben ist auch das Gemeinschaftsbüro (Geschäftszimmer) des Klägers dem Arbeitgeber, hier dem Land Baden-Württemberg, als betriebliche Einrichtung zuzurechnen.
- 29** cc) Die Dienstgebäude des AG Y und das am selben Ort angemietete Geschäftszimmer des Klägers stehen auch in einem räumlichen und organisatorischen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers. Sie stellen daher eine zusammengefasste ortsfeste betriebliche Einrichtung dar.
- 30** Wie bereits dargelegt, musste der Kläger das Geschäftszimmer in Y, dem Sitz seiner Dienstbehörde (AG Y), halten. Die ihm erteilten Aufträge musste er in dem bei der Verteilungsstelle des AG (§ 23 Abs. 1 GVO) für ihn eingerichteten Abholfach für Posteingänge täglich abholen oder auf eigene Verantwortung abholen lassen (§ 25 Abs. 1, 2 GVO). Die Bürotätigkeit des Klägers erstreckte sich damit sowohl auf das Geschäftszimmer der Verteilungsstelle im AG Y als auch auf das von ihm auf eigene Kosten in räumlicher Nähe angemietete Geschäftszimmer, was die steuerliche Behandlung der beiden Räumlichkeiten als eine zusammengefasste ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers rechtfertigt.
- 31** dd) Der Kläger war dieser Tätigkeitsstätte in Y, bestehend aus den Dienstgebäuden des AG Y und dem angemieteten Geschäftszimmer, nach den bestehenden dienstrechtlichen Vorschriften zugeordnet, was zwischen den Beteiligten nicht in Streit steht. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 32** ee) Diese Zuordnung erfolgte ebenfalls unbefristet. Denn sie war weder kalendermäßig bestimmt noch ergab sich aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung eine Befristung.
- 33** ff) Der Kläger ist dort auch in dem für das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte hinreichenden Umfang tätig geworden (s. Senatsurteile vom 30.09.2020 - VI R 10/19, BFHE 270, 465, BStBl II 2021, 306, Rz 28, und VI R 11/19, BFHE 270, 470, BStBl II 2021, 308, Rz 29). Er hat nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG vier- bis fünfmal die Woche seine Vollstreckungsaufträge aus dem Abholfach der Verteilungsstelle abgeholt. Zudem hat er zweimal die Woche für jeweils eine Stunde Bürozeiten im Geschäftszimmer abgehalten.
- 34** d) Die von den Klägern aufgeworfene Frage, ob der dem Kläger zugeschlagene Gerichtsvollzieherbezirk 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 --anders als der Kläger im Streitfall-- über keine erste Tätigkeitsstätte verfügt.
- 35** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.