

# Urteil vom 26. Oktober 2022, VI R 48/20

## Erste Tätigkeitsstätte bei Ableistung von Arbeitsbereitschafts- und Bereitschaftsruhezeiten

ECLI:DE:BFH:2022:U.261022.VIR48.20.0

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, EStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 28. November 2019, Az: 6 K 1475/18

## Leitsätze

Die Ableistung von Arbeitsbereitschafts- und Bereitschaftsruhezeiten in einer Einrichtung des Arbeitgebers ist eine Tätigkeit i.S. des § 9 Abs. 4 EStG.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 28.11.2019 - 6 K 1475/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist in A als Feuerwehrmann angestellt. Im Streitjahr (2016) war er an 112 Tagen in der Feuerwache B eingesetzt.
- 2** In seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger Fahrtkosten in Höhe von 1.008 € nach Reisekostengrundsätzen geltend.
- 3** Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) setzte hingegen nur die Entfernungspauschale in Höhe von 504 € an. Den hiergegen gerichteten Einspruch wies er als unbegründet zurück. Im Laufe des finanzgerichtlichen Verfahrens erließ das FA aus hier nicht streitigen Gründen einen Änderungsbescheid. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 269 veröffentlichten Gründen statt.
- 4** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 5** Es beantragt,  
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6** Der Kläger beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II

- 7** Die Revision des FA 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--).
- 8** 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 (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 (im Streitjahr) 0,30 € anzusetzen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 1 und 2 EStG).
- 9** 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.
- 10** 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.).
- 11** 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 vom 11.04.2019 - VI R 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz 23, 35).
- 12** 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 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. Senatsurteile in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 17, und vom 10.04.2019 - VI R 17/17, Rz 20).
- 13** 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.).
- 14** 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.
- 15** 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).
- 16** 3. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei der Feuerwache B um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers des Klägers handelt. Dies steht zwischen den Beteiligten auch nicht im Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 17** 4. Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen jedoch nicht dessen Schlussfolgerung, dass der Kläger der Feuerwache B nicht dauerhaft zugeordnet worden ist.
- 18** a) Ob im Einzelfall unter Anwendung der unter II.2.b dargelegten Grundsätze eine dauerhafte Zuordnung vorliegt, ist grundsätzlich Tatfrage und als solche vom FG zu beurteilen. Die revisionsrechtliche Prüfung beschränkt sich darauf, ob das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist, alle maßgeblichen

Beweisanzeichen in seine Beurteilung einbezogen und dabei nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat. Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge vom Revisionsgericht beanstandet werden kann (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 22.02.2021 - IX R 6/20, Rz 21, m.w.N.).

- 19** b) Das FG hat eine (dauerhafte) Zuordnung des Klägers zur Feuerwache B allein mit der Begründung verneint, der Kläger sei nach dem Arbeitsvertrag verpflichtet, nach entsprechender Einzelanweisung seinen Dienst an vier verschiedenen Einsatzstellen zu leisten, und sich dabei auf Ziffer 6 des Arbeitsvertrags gestützt. Darin wird als Beschäftigungsdienststelle/-ort allgemein auf die verschiedenen Standorte, nämlich "...", hingewiesen, an denen der Kläger eingesetzt werden kann. Aufgrund dieser arbeitsvertraglichen Regelung mag der Kläger --wie das FG meint-- zum Dienst an verschiedenen ortsfesten betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers verpflichtet sein. Ob der Arbeitgeber den Kläger einer dieser betrieblichen Einrichtungen tatsächlich zugeordnet hat, lässt sich dieser Bestimmung hingegen nicht entnehmen. Sie rechtfertigt auch nicht den vom FG gezogenen (Umkehr-)Schluss, der Kläger sei keiner dieser betrieblichen Einrichtungen zugeordnet worden. Denn allein der Umstand, dass ein Arbeitnehmer auf Weisung seines Arbeitgebers in unterschiedlichen betrieblichen Einrichtungen tätig werden soll, steht seiner Zuordnung zu einer dieser betrieblichen Einrichtungen durch den Arbeitgeber nicht entgegen.
- 20** c) Da die Feststellungen des FG dessen Würdigung, es fehle an der dauerhaften Zuordnung des Klägers zur Feuerwache B, nicht tragen, war das angefochtene Urteil aufzuheben.
- 21** 5. Die Sache ist nicht spruchreif. Der erkennende Senat kann aufgrund der Feststellungen des FG nicht entscheiden, ob es zu Recht davon ausgegangen ist, der Kläger sei B nicht zugeordnet worden. Entsprechend ist die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 22** a) Das FG wird im zweiten Rechtsgang festzustellen haben, ob der Kläger aus der Sicht ex ante B im Streitjahr zugeordnet war und sodann ob es sich in diesem Fall um eine dauerhafte Zuordnung handelte.
- 23** In diesem Zusammenhang weist der Senat auf Folgendes hin:  
Die vom Kläger vorgelegten Dienstpläne können allenfalls indiziell für die Annahme einer dauerhaften Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers herangezogen werden. Ebenso wenig kann im Streitfall ohne Weiteres auf die Rechtsprechung des erkennenden Senats zurückgegriffen werden, wonach es regelmäßig der Lebenswirklichkeit entspricht, dass der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll (z.B. Senatsurteile in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 17, und vom 10.04.2019 - VI R 17/17, Rz 20). Vorliegend ist eine solche Würdigung ohne weitere Feststellungen nicht möglich, da der Kläger substantiiert unter Bezugnahme auf den Arbeitsvertrag vorgetragen hat, dass es an einer entsprechenden --jedenfalls dauerhaften-- Zuordnung zur Feuerwache B ebenso wie zu einer anderen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers fehle, er vielmehr ohne konkrete Festlegung von vornherein an sämtlichen Standorten eingesetzt werden sollte. Ob dieser Vortrag zutrifft oder doch von vornherein eine Zuordnung an die Feuerwache B vorlag oder eine zunächst fehlende dauerhafte Zuordnung in späteren Jahren --insbesondere im Hinblick auf das Streitjahr-- durch eine solche ersetzt worden ist, wird das FG insbesondere durch Zeugeneinvernahme festzustellen haben. Der im Arbeitsvertrag enthaltene Vermerk, in dem es heißt, "Änderungen ... der persönlichen Beschäftigungsbedingungen [können] von der Beschäftigungsdienststelle durch schriftliche Benachrichtigung festgelegt werden", könnte dafür sprechen, dass der Kläger von seinem Arbeitgeber zunächst einem der darin genannten Standorte zugeordnet worden ist. Ob eine solche Zuordnung allerdings auch dauerhaft oder nur für eine bestimmte (unter 48 Monaten liegende) Zeit erfolgen sollte, kann dem Vermerk nicht entnommen werden und bedarf ebenfalls weiterer Feststellungen.
- 24** b) Gelangt das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis, dass eine solche dauerhafte Zuordnung vorlag, ist hinsichtlich der Frage, ob der Kläger dort in dem erforderlichen Umfang tätig geworden ist, zu beachten, dass nach Auffassung des Senats bei einem Angehörigen der Betriebs-/Werksfeuerwehr auch die Arbeitsbereitschafts- und Bereitschaftsruhezeiten, soweit diese an der ersten Tätigkeitsstätte abzuleisten sind, Tätigkeiten i.S. des § 9 Abs. 4 EStG darstellen, die arbeitsvertraglich geschuldet sind und dem Berufsbild der Betriebs-/Werksfeuerwehr entsprechen (vgl. zur Beurteilung der Arbeitszeit einer Werksfeuerwehr, Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 23.06.2010 - 10 AZR 543/09, BAGE 135, 34).
- 25** c) Sollte das FG eine solche dienstrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte nicht feststellen können oder ist sie nicht eindeutig, wird es des Weiteren zu prüfen haben, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Abs. 4 Satz 4

Nr. 1 oder Nr. 2 EStG vorgelegen haben.

**26** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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