

Urteil vom 22. November 2022, VI R 6/21

Erste Tätigkeitsstätte eines Zeitsoldaten

ECLI:DE:BFH:2022:U.221122.VIR6.21.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, SG § 2 Abs 1 Nr 3, SG § 2 Abs 2, SG § 40, SG § 41, SG § 87 Abs 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, SG § 87 Abs 2, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG VZ 2014, EStG § 9 Abs 4 S 1, EStG VZ 2015, EStG § 9 Abs 4 S 2, EStG VZ 2016, EStG § 9 Abs 4 S 3

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 25. März 2021, Az: 4 K 1788/19

Leitsätze

NV: Ein Zeitsoldat kann an dem Bundeswehrstandort, dem er dauerhaft zugeordnet ist, eine erste Tätigkeitsstätte begründen. Der Umstand, dass ein Soldat (auf Zeit) unter Beachtung der dienstrechtlichen Vorschriften (jederzeit) auch einem anderen Bundeswehrstandort zugeordnet werden kann, steht einer dauerhaften Zuordnung nicht entgegen.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 25.03.2021 - 4 K 1788/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte in den das Revisionsverfahren noch betreffenden Streitjahren (2014 bis 2016) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er hatte sich im Jahr 2014 als Soldat auf Zeit für acht Jahre verpflichtet. Ausweislich der Verpflichtungserklärung sollte der Kläger zunächst zu einer Eignungsübung von vier Monaten einberufen werden. Nach Ablauf der Eignungsübung schied er aus der Bundeswehr aus, falls er nicht in das Dienstverhältnis als Soldat auf Zeit übernommen wurde. Am Schluss der Eignungsübung konnte der Kläger seine Ernennung zum Soldaten auf Zeit auch ablehnen.
- 2** Die Einplanungsentscheidung des Karrierecenters der Bundeswehr vom 10.04.2014 legte den Eintrittstermin des Klägers in die Bundeswehr auf den 01.10.2014 fest. Weiter sah die Einplanungsentscheidung eine Grundausbildung des Klägers am Standort X und eine vorgesehene Anschlussverwendung beim Stammtruppenteil in Y vor.
- 3** Ebenfalls unter dem 10.04.2014 berief das Karrierecenter der Bundeswehr den Kläger zu der viermonatigen Eignungsübung ein. Der Kläger sollte sich am 01.10.2014 am Standort X melden. Die Einberufung erfolgte als Stabsunteroffizier.
- 4** Der Kläger absolvierte seine Grundausbildung vom 01.10.2014 bis zum 25.11.2014 in X. Der von der Bundeswehr für den Kläger erstellte Aus- und Fortbildungsplan vom 10.10.2014 sah vor, dass der Kläger nach dem Ende der Eignungsübung ab dem 01.02.2015 an verschiedenen Bundeswehrstandorten mit Unterbrechungen vier jeweils mehrmonatige Lehrgänge zu absolvieren hatte. Nach erfolgreich abgeschlossener Ausbildung war der Kläger nach dem Aus- und Fortbildungsplan für einen Dienstposten bei der Einheit "A" in Y vorgesehen.
- 5** Noch während der bis zum 31.01.2015 dauernden Eignungsübung wurde der Kläger mit Versetzungsverfügung vom 24.10.2014 von X nach Y und unter Wechsel der Truppengattung versetzt. Er sollte seine Dienstobliegenheiten in Y

am 01.12.2014 aufnehmen. In der Versetzungsverfügung war als voraussichtliche Verwendungsdauer der 31.12.2017 angegeben. Die Kaserne, die der Kläger ab seiner Versetzung an den Fliegerhorst in Y nutzte, lag im ... km entfernten Z.

- 6 Nach dem Ende der Eignungsübung am 31.01.2015 wurde der Kläger zum 01.02.2015 in das Dienstverhältnis eines Soldaten auf Zeit berufen und in eine Planstelle eingewiesen. Die Dauer des Dienstverhältnisses des Klägers zur Bundeswehr wurde zunächst auf zwei Jahre festgesetzt. Ausweislich einer weiteren Mitteilung der Bundeswehr über die Dauer des Dienstverhältnisses vom 19.05.2016 wurde die Dienstzeit des Klägers nunmehr entsprechend seiner Verpflichtungserklärung auf acht Jahre festgesetzt, so dass die Dienstzeit hiernach am 30.09.2022 endete.
- 7 Unter dem 08.06.2016 verfügte die Bundeswehr zum 01.07.2016 einen Dienstpostenwechsel des Klägers von der Einheit "A" zur Teileinheit "AB". Der Standort/Ort der Dienstleistung in Y änderte sich durch die Verfügung über den Dienstpostenwechsel nicht. Als voraussichtliche Verwendungsdauer war in der Verfügung der 30.06.2021 angegeben.
- 8 Von Y aus wurde der Kläger in der Folgezeit zu verschiedenen Lehrgängen und zu einem Einsatz abgeordnet. Im Einzelnen handelte es sich um die Kommandierungen zu den Lehrgängen nach C (2015), D (2015), E (2015), F (2017) sowie um den Einsatz "..." (2017).
- 9 In seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machte der Kläger Werbungskosten wegen der Wochenendheimfahrten von den Lehrgängen zu seinem Elternhaus in G nach Reisekostengrundsätzen geltend. Außerdem machte er für Fahrten mit seinem Kraftfahrzeug zwischen Y bzw. Z und G Fahrtkosten als Reisekosten geltend. Der Kläger behandelte darüber hinaus auch die Fahrten (teilweise über einen Mitfahrerparkplatz) zwischen einerseits Y und seinen Wohnungen in H, I und J, die er nacheinander innehatte, nach Reisekostengrundsätzen als Werbungskosten. Er vertrat hierzu die Auffassung, dass er nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügt habe.
- 10 Die Bundeswehr setzte für die Gestellung der Gemeinschaftsunterkunft in den Kasernen in X und danach in Z für jeden Monat eines Jahres lohnsteuerpflichtige Sachbezüge an. Der Kläger berücksichtigte diese Sachbezüge in den Streitjahren ebenfalls als Werbungskosten.
- 11 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erkannte auch im Einspruchsverfahren die vom Kläger geltend gemachten Werbungskosten nur teilweise an. Das FA war insbesondere der Auffassung, dass es sich bei dem Bundeswehrstandort in Y um die erste Tätigkeitsstätte des Klägers gehandelt habe. Die Fahrten zum Stützpunkt in Y seien daher mit der Entfernungspauschale abgegolten. Alle abweichenden Einsatzorte einschließlich der Grundausbildung in X führten demgegenüber zu Reisekosten. Die geldwerten Vorteile aus der Gestellung der Gemeinschaftsunterkunft könne der Kläger nicht als Werbungskosten abziehen.
- 12 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen gerichteten Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1194 veröffentlichten Gründen nur wegen Einkommensteuer 2014 in geringem Umfang statt. Bei dem Fliegerhorst der Bundeswehr am Standort Y handele es sich um die (großräumige) erste Tätigkeitsstätte des Klägers. Die Bundeswehr habe den Kläger bereits mit der Einplanungsentscheidung und dem Einberufungsbescheid dem Standort Y zugeordnet. Eine zeitliche Begrenzung sei dabei nicht vorgesehen gewesen. Soweit der Kläger die Berücksichtigung von Werbungskosten für die als Sachbezug erfasste Gestellung der Gemeinschaftsunterkunft geltend mache, könne er damit nur hinsichtlich der Gestellung der Unterkunft in X Erfolg haben. In Bezug auf die Gestellung der Unterkunft in Z scheide ein Werbungskostenabzug hingegen aus.
- 13 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 14 Er beantragt,
das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung vom 06.11.2019 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2016 vom 29.01.2019 dahin zu ändern, dass für 2014 weitere Werbungskosten in Höhe von 3.700,65 € (Fahrtkosten 3.399,60 €, geldwerter Vorteil Unterkunftskosten 301,05 €), für 2015 weitere Werbungskosten in Höhe von 8.809,20 € (Fahrtkosten 7.605 €, geldwerter Vorteil Unterkunftskosten 1.204,20 €) und für 2016 weitere Werbungskosten in Höhe von 6.399,05 € (Fahrtkosten 5.696,60 €, geldwerter Vorteil Unterkunftskosten 702,45 €) berücksichtigt werden.
- 15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision des Klägers ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Kläger in den Streitjahren am Bundeswehrstandort in Y über eine erste Tätigkeitsstätte verfügte. Es hat für die Fahrten zwischen den Wohnungen, die der Kläger in den Streitjahren innehatte, und dem Bundeswehrstandort in Y deshalb zutreffend Werbungskosten nur in Höhe der Entfernungspauschale berücksichtigt. Ebenso hat die Vorinstanz den Werbungskostenabzug wegen des Sachbezugs, den die Bundeswehr für die Gestellung der Gemeinschaftsunterkunft angesetzt hat, zu Recht abgelehnt.
- 17** 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 (in den Streitjahren 0,30 € - § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 1 und 2 EStG) für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusetzen.
- 18** 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.
- 19** 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 (Senatsurteile vom 11.04.2019 - VI R 40/16, BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz 20, und vom 01.10.2020 - VI R 36/18, Rz 15).
- 20** Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, dass der Bundeswehrstandort in Y nach den vorgenannten Maßstäben eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers des Klägers darstellte. Zwar hat das FG keine näheren Einzelheiten zur infrastrukturellen Ausstattung des Bundeswehrstandorts und seiner räumlichen Ausdehnung festgestellt. Der Kläger hat die Würdigung des FG, dass es sich bei dem Bundeswehrstandort (Fliegerhorst) in Y um eine (großräumige) ortsfeste Einrichtung seines Arbeitgebers handelt, mit der Revision aber auch nicht angegriffen. Der erkennende Senat hat ebenfalls keine revisionsrechtlichen Bedenken gegen die Annahme des FG, dass der Bundeswehrstandort in Y die Anforderungen einer (großräumigen) ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers des Klägers i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG erfüllt, und sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 21** 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.
- 22** 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 (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteile in BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz 22; vom 10.04.2019 - VI R 6/17, BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, Rz 19, und vom 12.07.2021 - VI R 9/19, Rz 14, jeweils m.w.N.).
- 23** 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 (Senatsurteile in BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, Rz 20, und vom 10.04.2019 - VI R 17/17, Rz 19).

- 24** cc) Die arbeitsrechtliche Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 25.11.2020 - IV C 5-S 2353/19/10011:006, BStBl I 2020, 1228, Rz 11). 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 (Senatsurteile in BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, Rz 21, und vom 12.07.2021 - VI R 9/19, Rz 16).
- 25** 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, 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 vom 04.04.2019 - VI R 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 18 f.; in BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546, Rz 25 f., und vom 30.09.2020 - VI R 11/19, BFHE 270, 470, BStBl II 2021, 308, Rz 20).
- 26** 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.
- 27** (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 (Senatsurteile in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 21, und in BFHE 270, 470, BStBl II 2021, 308, Rz 22).
- 28** Ist das Arbeitsverhältnis --wie im Streitfall-- seinerseits befristet, kommt eine unbefristete Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses nicht in Betracht. Denn es ist in einem solchen Fall ausgeschlossen, dass "der Arbeitnehmer unbefristet ... an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll", wie es § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG nach seinem insoweit eindeutigen Wortlaut voraussetzt (Senatsurteil in BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, Rz 26).
- 29** (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 (Senatsurteile in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 22; in BFHE 270, 470, BStBl II 2021, 308, Rz 23, und vom 11.04.2019 - VI R 36/16, BFHE 264, 240, BStBl II 2019, 543, Rz 26).
- 30** War der Arbeitnehmer im Rahmen eines befristeten Arbeits- oder Dienstverhältnisses bereits einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet und wird er im weiteren Verlauf einer anderen Tätigkeitsstätte zugeordnet, erfolgt diese zweite Zuordnung nicht mehr für die Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses. Denn in Bezug auf die zweite Zuordnung steht (aus der auch insoweit maßgeblichen Sicht ex ante) fest, dass sie nicht gemäß § 9 Abs. 4 Satz 3 2. Alternative EStG für die (gesamte) Dauer des Dienstverhältnisses gilt, sondern lediglich für die Dauer des verbleibenden Arbeits- oder Dienstverhältnisses (Senatsurteil in BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, Rz 28).

- 31** ff) Nach diesen Maßstäben ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger im Streitfall dem Bundeswehrstandort Y für die Dauer seines (befristeten) Dienstverhältnisses bei der Bundeswehr zugeordnet war.
- 32** (1) Das Wehrdienstverhältnis des Klägers zur Bundeswehr begann im Streitfall gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 3 des Soldatengesetzes (SG) am 01.10.2014 mit dem Dienstantritt zur Eignungsübung (s. Metzger in: Eichen/Metzger/Sohm, SG, 4. Aufl., § 2 Rz 14). Nach § 87 Abs. 1 Satz 1 SG kann ein Bewerber, der die für einen höheren Dienstgrad erforderliche militärische Eignung durch Lebens- und Berufserfahrung außerhalb der Bundeswehr erworben hat, aufgrund freiwilliger Verpflichtung zu einer Eignungsübung von vier Monaten einberufen werden. Nach der Eignungsübung kann der Bewerber gemäß § 87 Abs. 2 SG zum Berufssoldaten oder --wie im Streitfall-- zum Soldaten auf Zeit ernannt werden. Abgesehen von verschiedenen Möglichkeiten im Zusammenhang mit der Entlassung aus dem Wehrdienstverhältnis (§ 87 Abs. 1 Satz 2 bis Satz 4 SG) hat der Eignungsübende für die Dauer der Eignungsübung die Rechtsstellung eines Soldaten auf Zeit mit dem Dienstgrad, für den er nach erfolgreicher Ableistung der Eignungsübung vorgesehen ist (§ 87 Abs. 1 Satz 5 SG).
- 33** Das (befristete) Wehrdienstverhältnis des Klägers bestand bis zum Ende des Streitzeitraums fort. Denn nach § 2 Abs. 2 SG endet das Wehrdienstverhältnis mit dem Ablauf des Tages, an dem der Soldat aus der Bundeswehr ausscheidet. Das Wehrdienstverhältnis des Klägers wurde nicht entsprechend § 54 Abs. 1 Satz 1 SG mit dem Abschluss der Eignungsübung beendet (s. dazu Urteil des Schleswig-Holsteinischen Verwaltungsgerichts vom 20.02.2020 - 12 A 237/16, Rz 29), weil der Kläger nach der Eignungsübung zum 01.02.2015 zum Soldaten auf Zeit ernannt wurde (§ 87 Abs. 2 SG i.V.m. §§ 40, 41 SG). Die anfänglich bis zum 30.09.2016 befristete Dauer der Berufung wurde später gemäß § 40 Abs. 2 SG bis zum 30.09.2022 verlängert. Nach § 40 Abs. 6 SG wird in die Dienstzeit des Klägers als Soldat auch der Wehrdienst, hier also die Eignungsübung, eingerechnet, der in der Bundeswehr bis zur Berufung in das Dienstverhältnis eines Soldaten auf Zeit geleistet worden ist.
- 34** (2) Die Bundeswehr hat den Kläger bereits mit der Einplanungsentscheidung vom 10.04.2014 dem Bundeswehrstandort Y als dessen "Stammtruppenteil" zugeordnet. Diese Zuordnungsentscheidung erfolgte auch für die Dauer des befristeten Dienstverhältnisses. Eine kürzere Befristung ist der Einplanungsentscheidung nicht zu entnehmen. Im Gegenteil ist in der Einplanungsentscheidung die Verpflichtungszeit des Klägers von acht Jahren ausdrücklich aufgeführt. Dies rechtfertigt aus der maßgeblichen Sicht ex ante unter den im Streitfall vorliegenden Umständen die Annahme, dass die Zuordnung des Klägers zum "Stammtruppenteil" in Y für die Dauer seiner befristeten Tätigkeit für die Bundeswehr Bestand haben sollte.
- 35** Der Einberufungsbescheid des Klägers bestätigt die vorgenannte Zuordnungsentscheidung. Hiernach sollte sich der Kläger für die Eignungsübung von vier Monaten zunächst beim Bundeswehrstandort in X melden. Bei diesem Standort handelte es sich schon deshalb nicht um die erste Tätigkeitsstätte des Klägers, weil seine Tätigkeit dort nur befristet auf allenfalls vier Monate angelegt war. In dem Einberufungsbescheid wird als Standort für die "vorgesehene Anschlussverwendung" des Klägers aber wiederum der Bundeswehrstandort in Y genannt. Eine die (voraussichtliche) Dienstzeit des Klägers bei der Bundeswehr unterschreitende Befristung der Anschlussverwendung in Y enthält der Einberufungsbescheid nicht.
- 36** Der Kläger konnte hiernach aufgrund der vorgenannten Entscheidungen und Bescheide seines Arbeitgebers ex ante davon ausgehen, dass er für die (gesamte) Dauer seiner befristeten Tätigkeit für die Bundeswehr am Standort in Y seine Stammdienststelle haben würde. Der Kläger weist zwar zu Recht darauf hin, dass bei Erlass der Einplanungsentscheidung und des Einberufungsbescheids noch nicht absehbar war, wie lange er letztlich bei der Bundeswehr arbeiten würde, insbesondere ob er nach der Eignungsübung überhaupt zum Zeitsoldaten berufen würde und ob das Dienstverhältnis als Zeitsoldat nach der ersten (üblichen) Befristung auf zwei Jahre letztlich auf die gesamte Dauer der Verpflichtungszeit von acht Jahren verlängert würde. Dessen ungeachtet stand aufgrund der Einplanungsentscheidung und des Einberufungsbescheids fest, dass sich der Stammtruppenteil, dem der Kläger zugeordnet war, in Y befand und dort nach der Eignungsübung die Anschlussverwendung des Klägers vorgesehen war. Dies galt jeweils ohne zeitliche Beschränkung und damit ex ante für die Dauer des Wehrdienstverhältnisses, wie lange es auch dauern würde.
- 37** Etwas anderes ergibt sich --entgegen dem Vortrag des Klägers-- nicht aus der Versetzungsverfügung mit vorangehender Kommandierung vom 24.10.2014. Zwar wird dort in Bezug auf den Standort Y eine "voraussichtliche Verwendungsdauer" bis zum 31.12.2017 genannt. Diese "voraussichtliche Verwendungsdauer" überschritt zum einen aber bereits die Dauer des seinerzeit noch bestehenden, auf vier Monate befristeten Wehrdienstverhältnisses des Klägers als Eignungsübender. Der Kläger wurde erst zum 01.02.2015 zum Soldaten auf Zeit berufen. Auch dieses Dienstverhältnis war zunächst allerdings lediglich bis zum 30.09.2016 befristet. Die in der

Versetzungsverfügung angegebene "voraussichtliche Verwendungsdauer" sollte damit ebenfalls für die gesamte Dauer des seinerzeit bestehenden Wehrdienstverhältnisses des Klägers Bestand haben.

- 38** Zum anderen ergibt sich aus der Formulierung "voraussichtliche Verwendungsdauer" nicht, dass die Verwendung des Klägers in Y mit Ablauf des 31.12.2017 auch dann im Sinne einer (fixen) Befristung enden sollte, wenn sein Wehrdienstverhältnis (als Eignungsübender und anschließend als Zeitsoldat) zu diesem Datum --wie geschehen-- noch Bestand haben sollte. Zwar hat der erkennende Senat in seinem Urteil vom 08.08.2013 - VI R 27/12, das noch zum "alten" Reisekostenrecht ergangen ist, das Vorliegen einer regelmäßigen Arbeitsstätte eines Berufssoldaten verneint, der für zwei Jahre an einer anderen betrieblichen Einrichtung der Bundeswehr als seinem bisherigen Tätigkeitsort eingesetzt wurde, wobei ausweislich der Versetzungsverfügung eine "voraussichtliche Verwendungsdauer" von zwei Jahren vorgesehen war. Diese Entscheidung beruhte aber maßgeblich darauf, dass die Tätigkeit des dortigen Klägers nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, die nach § 118 Abs. 2 FGO für den Bundesfinanzhof (BFH) grundsätzlich bindend sind, an der anderen Bundeswehreinrichtung nach der Versetzungsverfügung auf längstens zwei Jahre befristet war.
- 39** Im Streitfall hat das FG eine solche befristete Verwendung des Klägers in Y demgegenüber gerade nicht festgestellt. Es hat sie in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise insbesondere nicht aus der in der Versetzungsverfügung vom 24.10.2014 angesprochenen voraussichtlichen Verwendungsdauer hergeleitet. Die (bloße) Voraussichtlichkeit der Verwendung beinhaltet schon nach dem Wortsinn keine feste Bindung der Bundeswehr an die betreffende Verwendungsdauer, sondern beschreibt lediglich den nach der jeweiligen (gegenwärtigen) Sachlage geplanten Verwendungszeitraum.
- 40** In diesem Zusammenhang hat das FG auch zu Recht als weiteres Indiz für eine dauerhafte Zuordnung des Klägers zum Bundeswehrstandort in Y darauf hingewiesen, dass für die Tätigkeit des Klägers als ... neben dem Standort in Y nur der Standort in W in Betracht kam. Für eine Versetzung des Klägers nach W lagen nach dem vom FG im Streitfall festgestellten Sachverhalt indessen keinerlei Anhaltspunkte vor. Im Übrigen führt der Umstand, dass der Kläger als Soldat (auf Zeit) unter Beachtung der jeweiligen dienstrechtlichen Vorschriften (jederzeit) auch einem anderen Bundeswehrstandort zugeordnet werden konnte, als solcher nicht zur Annahme einer die Dauer des Dienstverhältnisses unterschreitenden Befristung der Zuordnungsentscheidung (s.a. Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 29).
- 41** Die dauerhafte Zuordnung des Klägers zum Bundeswehrstandort in Y wird des Weiteren nicht durch die Kommandierungen zu den verschiedenen Lehrgängen und zu dem Einsatz in Frage gestellt. Die Bundeswehr ordnete den Kläger durch diese Kommandierungen den jeweiligen Standorten bzw. dem Einsatzort nicht dauerhaft i.S. eines der Regelbeispiele in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG zu, sondern nur kurzfristig für einige Monate. Der Kläger begründete an den Lehrgangstandorten und dem Einsatzort folglich keine erste Tätigkeitsstätte, sondern war insoweit auswärts tätig. Daher stellen die Lehrgangstandorte und der Einsatzort auch keine weitere erste Tätigkeitsstätte des Klägers dar, die bei einer befristeten Tätigkeit grundsätzlich nur unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 4 Satz 3 3. Alternative EStG in Betracht kommt.
- 42** Die Verfügung der Bundeswehr über den Dienstpostenwechsel vom 08.06.2016 ändert am Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte des Klägers am Bundeswehrstandort in Y ebenfalls nichts. Denn der Kläger war auch nach dem zum 01.07.2016 angeordneten Dienstpostenwechsel weiterhin unverändert dem Standort Y zugeordnet. Hinsichtlich der in der Verfügung angegebenen "voraussichtlichen Verwendungsdauer" gilt das oben bereits Dargelegte entsprechend. Eine feste Befristung zum Ende der voraussichtlichen Verwendungsdauer ergibt sich aus dieser Formulierung nicht. Zudem betrug die "voraussichtliche Verwendungsdauer" des Klägers in Y nach der Verfügung vom 08.06.2016 fünf Jahre und damit mehr als 48 Monate, was auch nach § 9 Abs. 4 Satz 3 3. Alternative EStG zu einer ersten Tätigkeitsstätte des Klägers in Y führen würde.
- 43** (3) Der Kläger sollte an dem Bundeswehrstandort in Y ferner weisungsgemäß Tätigkeiten ausüben, die er dienstrechtlich schuldete und die zu seinem Berufsbild als Stabsunteroffizier gehörten. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit, so dass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.
- 44** c) Da der Kläger hiernach seine erste Tätigkeitsstätte am Bundeswehrstandort Y hatte, sind die Aufwendungen für die Wege zwischen den verschiedenen Wohnungen, die er in den Streitjahren innehatte, und diesem Bundeswehrstandort durch die Entfernungspauschale abgegolten. Einwendungen gegen die vom FG vorgenommene Berechnung dieser Wegekosten hat der Kläger nicht geltend gemacht. Der Senat hat auch sonst revisionsrechtlich keine Bedenken gegen die von der Vorinstanz in Bezug auf die Entfernungspauschale angesetzten Beträge.

- 45** Insbesondere hat das FG zu Recht berücksichtigt, dass nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nur die Hälfte der Entfernungspauschale, im Streitfall also 0,15 €, angesetzt werden kann, wenn nur eine einfache Fahrt an einem Arbeitstag erfolgt (s. Senatsurteil vom 12.02.2020 - VI R 42/17, BFHE 268, 208, BStBl II 2020, 473). Ebenfalls zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Kaserne in Z, in der der Kläger während der Streitjahre (teilweise) untergebracht war, eine Wohnung i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG darstellt. Ungeachtet der individuellen Ausstattung und Einrichtung ist Wohnung in diesem Sinne jeder Wohn- und Schlafraum, der einem Steuerpflichtigen dauerhaft als Unterbringung außerhalb der Arbeitszeit dient (s. Schmidt/Krüger, EStG, 41. Aufl., § 9 Rz 183; Kreft und Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 EStG Rz 452; v. Bornhaupt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz F 10; Teller in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 9 Rz 827; Fuhrmann in Korn, § 9 EStG Rz 91.1). Da der Kläger gegen die Vorentscheidung diesbezüglich --zu Recht-- ebenfalls keine Einwendungen erhoben hat, sieht der Senat insoweit ebenfalls von einer weiteren Begründung ab.
- 46** 2. Das FG hat ferner ohne Rechtsfehler entschieden, dass der Kläger die Zuwendungen der Bundeswehr wegen der (kostenlosen) Zurverfügungstellung der Gemeinschaftsunterkunft in der Kaserne in Z nicht als Werbungskosten abziehen kann.
- 47** a) Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH liegen Werbungskosten vor, wenn zwischen den Aufwendungen und den steuerpflichtigen Einnahmen ein Veranlassungszusammenhang besteht. Davon ist auszugehen, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfterzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind (z.B. Senatsurteile vom 16.01.2019 - VI R 24/16, BFHE 263, 449, BStBl II 2019, 376, Rz 8; vom 18.08.2016 - VI R 52/15, Rz 11, und Senatsbeschluss vom 02.02.2011 - VI R 15/10, BFHE 232, 494, BStBl II 2011, 456, Rz 10, m.w.N.).
- 48** Führen Zuwendungen des Arbeitgebers, durch die sich der Arbeitnehmer eigene Aufwendungen erspart, beim Arbeitnehmer zu steuerpflichtigen Einnahmen, können in Höhe der Zuwendungen abziehbare Werbungskosten vorliegen, wenn die Zahlungen durch den Arbeitnehmer zu abziehbaren Werbungskosten geführt hätten (Senatsurteile vom 03.02.2011 - VI R 9/10, Rz 13; vom 11.12.2008 - VI R 9/05, BFHE 224, 70, BStBl II 2009, 385, unter II.2., und vom 24.05.2007 - VI R 73/05, BFHE 218, 180, BStBl II 2007, 766, unter II.2.).
- 49** Ausgehend von diesen Grundsätzen hat der Senat entschieden, dass Zuwendungen der Bundeswehr durch die kostenlose Zurverfügungstellung einer Gemeinschaftsunterkunft bei einem Zeitsoldaten neben den Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte als Werbungskosten abziehbar sind, wenn er die Gemeinschaftsunterkunft ausschließlich für dienstliche Zwecke und nicht zum Wohnen am Beschäftigungsort nutzt (Senatsurteil vom 28.04.2020 - VI R 5/18, BFHE 269, 19, BStBl II 2021, 725).
- 50** b) Hiernach kommt im Streitfall kein Werbungskostenabzug in Betracht. Denn der Kläger nutzte die Gemeinschaftsunterkunft in der Kaserne in Z nach den tatsächlichen, nicht mit Revisionsrügen angegriffenen und den Senat daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG in den Streitjahren auch zu Wohnzwecken am Beschäftigungsort in Y, dem Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte. Dies galt ebenso für die Zeiträume, in denen der Kläger über Wohnungen in H, I und J verfügte. Denn der Kläger nutzte die Gemeinschaftsunterkunft auch während dieser Zeiten nicht ausschließlich für dienstliche Zwecke, z.B. zur Lagerung seiner Ausrüstungsgegenstände. Vielmehr übernachtete er dort weiterhin zumindest in den Fällen, in denen er zu einer Übung oder zum Wachdienst eingeteilt war.
- 51** c) Ein Abzug der Zuwendungen wegen der Zurverfügungstellung der Gemeinschaftsunterkunft kommt schließlich auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer doppelten Haushaltsführung gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG in Betracht. Für die Zeit, in der der Kläger noch in der elterlichen Wohnung in G wohnte, liegen die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG nicht vor, weil der Kläger nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) dort keinen eigenen Haushalt führte, sondern in den Haushalt der Eltern eingegliedert war.
- 52** Für die Folgezeit, in der der Kläger über Wohnungen in H, I und J verfügte, kann der Senat dahinstehen lassen, ob die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorliegen. Denn der Kläger hat den Abzug von Unterkunftskosten unter dem Gesichtspunkt einer doppelten Haushaltsführung selbst nicht geltend gemacht. Vielmehr hat er stattdessen die Aufwendungen für die Fahrten zwischen seinen Wohnungen in H, I und J sowie dem Bundeswehrstandort in Y als Werbungskosten angesetzt. Diese Werbungskosten übersteigen auch unter Berücksichtigung der Entfernungspauschale die für eine doppelte Haushaltsführung in Betracht kommenden abziehbaren Aufwendungen, wie das FG --vom Kläger unangefochten-- zutreffend erkannt hat.

53 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de