

# Urteil vom 09. Juni 2011, VI R 58/09

## Regelmäßige Arbeitsstätte

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 19 Abs 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 19 Abs 1

vorgehend FG Münster, 23. April 2009, Az: 10 K 1010/07 E

## Leitsätze

1. Der Betriebsitz des Arbeitgebers, den der Arbeitnehmer zwar regelmäßig, aber lediglich zu Kontrollzwecken aufsucht, ohne dort seiner eigentlichen beruflichen Tätigkeit nachzugehen, ist nicht die regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG .
2. Nutzt der Arbeitnehmer den ihm überlassenen Dienstwagen für Fahrten zum Betriebsitz seines Arbeitgebers, der nicht die regelmäßige Arbeitsstätte ist, so steht ihm dafür die Entfernungspauschale nicht zu. Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG kann er nur abziehen, soweit ihm dafür Aufwendungen entstehen .

## Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob die mit einem vom Arbeitgeber überlassenen Firmenwagen durchgeführten Fahrten als solche zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zu beurteilen sind.
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden in den Streitjahren (2001 bis 2004) als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte als Außendienstmitarbeiter der ... KG (KG) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Vor den Streitjahren suchte der Kläger den Betriebsitz der KG in B nicht regelmäßig auf. Die zwischen der KG und dem Kläger getroffene arbeitsvertragliche Vereinbarung hatte ursprünglich vorgesehen, dass der Kläger --wie alle Außendienstmitarbeiter der KG-- täglich direkt von der Wohnung zum jeweiligen Einsatzbezirk fahren sollte. Für die Streitjahre erteilte der Leiter der Betriebsstätte zu Kontrollzwecken und für Absprachen mit dem jeweiligen Kundenberater die Anweisung, jeder Außendienstmitarbeiter müsse täglich zunächst die Betriebsstätte in B aufsuchen, bevor er in seinen Einsatzbereich fahren dürfe. Daher begab sich der Kläger in den Jahren 2001 bis 2004 täglich einmal in die Betriebsstätte der KG in B. Dort stand allerdings kein individuell für ihn eingerichteter Arbeitsplatz zur Verfügung.
- 3** In den Streitjahren hatte der Kläger ein Firmenfahrzeug, das er auch für Privatfahrten nutzen durfte. Die private Nutzung wurde nach der 1 %-Regelung (§ 8 Abs. 2 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) versteuert; für die Fahrten zwischen Wohnung und der Betriebsstätte in B wurde die 0,03 %-Zuschlagsregelung (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG) nicht angewandt.
- 4** In den Einkommensteuererklärungen für 2001 und 2002 gab der Kläger jeweils an, den 45 km von seinem Wohnort entfernten Firmensitz der KG mit dem ihm überlassenen Firmenwagen an 135 Tagen aufgesucht und den geldwerten Vorteil mit der 1 %-Regelung lohnversteuert zu haben. Mit der Einkommensteuererklärung 2003 machte er für 230 Arbeitstage mit dem Firmenfahrzeug durchgeführte Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geltend und erklärte Mehraufwendungen für Verpflegung aus einer Fahrtätigkeit für 170 Tage mit 1.020 € abzüglich einer Arbeitgebererstattung (892 €) von 128 €. Die Einkommensteuerveranlagungen 2001 bis 2003 wurden antragsgemäß durchgeführt und bestandskräftig. Mit der Einkommensteuererklärung 2004 wiederholte der Kläger für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Angaben aus dem Vorjahr und ermittelte Mehraufwendungen für Verpflegung für 230 Tage mit insgesamt 172 €. Dazu legte der Kläger eine Erklärung der KG vor, nach der bei einer Abwesenheit von mindestens acht Stunden ein Tagessatz von 5,25 € erstattet und die Abwesenheitsdauer jeweils anhand der Abwesenheit von der Wohnung und der regelmäßigen Arbeitsstätte

bestimmt wurde. Mit weiterem Schreiben teilte die KG mit, dass der Kläger im Kalenderjahr 2004 an 193 Tagen im Außendienst tätig gewesen sei und seine Außendiensttätigkeit überwiegend an seinem Wohnsitz begonnen und geendet habe.

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 9. Januar 2006 die Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2004 fest. Es berücksichtigte dabei lediglich 193 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Zusätzlich erhöhte es nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG den Bruttoarbeitslohn um 2.673 € durch Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Nutzung des Firmenfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf Grundlage des Bruttolistenpreises des Firmenfahrzeugs. Zugleich änderte das FA die bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide der Streitjahre 2001 bis 2003 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung, indem es zwar jeweils die Entfernungspauschalen ansetzte, aber den Bruttoarbeitslohn ebenfalls um den geldwerten Vorteil für die Nutzung des Firmenfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erhöhte. Im Streitjahr 2001 ergab sich daraus ein weiterer geldwerter Vorteil in Höhe von 5.216,40 DM, für die Streitjahre 2002 und 2003 solche in Höhe von jeweils 2.673 €.
- 6 Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage, im Wesentlichen damit begründet, dass die Betriebsstätte der KG nicht die regelmäßige Arbeitsstätte des Klägers sei, wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 562 veröffentlichten Gründen ab.
- 7 Mit der dagegen eingelegten Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 8 Die Kläger beantragen,  
  
das Urteil des FG Münster vom 24. April 2009 10 K 1010/07 E und die Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2007 für die Veranlagungszeiträume 2001, 2002 und 2003 aufzuheben sowie die Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2004 unter Abänderung des Bescheides vom 9. Januar 2006 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2007 um 2.673 € reduziert festzusetzen.
- 9 Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision der Kläger ist im Hinblick auf die Streitjahre 2001, 2002 und 2004 teilweise begründet. Sie führt insoweit zur Änderung des vorinstanzlichen Urteils und zur Stattgabe der Klage. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). In Bezug auf das Streitjahr 2003 ist die Revision im Ergebnis unbegründet und insoweit zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 11 Die vom Kläger unternommenen streitigen Fahrten sind keine solchen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 EStG in der für die Streitjahre gültigen Fassung. Die Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG ist daher ebenso wenig anzuwenden wie die Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG).
- 12 1. Arbeitsstätte im Sinne der Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG ist die i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG. Das ist jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, das heißt fortdauernd und immer wieder aufsucht. Auf diese mit den immer gleichen Wegen verbundene Arbeitsstätte kann sich der Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise einstellen und so insbesondere auch auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken, etwa durch Bildung von Fahrgemeinschaften, Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und ggf. durch entsprechende Wohnsitznahme (ständige Rechtsprechung, zuletzt Senatsurteil vom 17. Juni 2010 VI R 20/09, BFHE 230, 533, m.w.N.).
- 13 Arbeitsstätte in diesem Sinne ist allerdings nicht jeder beliebige Tätigkeitsort, sondern der Ort, an dem der Arbeitnehmer typischerweise seine Arbeitsleistung im Schwerpunkt zu erbringen hat (Senatsurteil vom 7. Juni 2002 VI R 53/01, BFHE 199, 329, BStBl II 2002, 878). Dies wird regelmäßig der Betrieb oder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers sein. Der erkennende Senat hatte schon früher entschieden, dass es für die Annahme einer Arbeitsstätte nicht ausreicht, wenn zahlreiche Tätigkeitsstätten im zeitlichen Abstand immer wieder aufgesucht

werden, sondern dass auch eine gewisse zeitliche Nachhaltigkeit und Dauerhaftigkeit in der Tätigkeit an diesen Orten erforderlich sei (Senatsurteil vom 2. Februar 1994 VI R 109/89, BFHE 173, 179, BStBl II 1994, 422, unter 2. b a.E. zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG). Daran ist festzuhalten. Soweit dort allerdings entschieden wurde, dass es ohne Belang sei, in welchem zeitlichen Umfang der Arbeitnehmer an der regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig werde (zuletzt Senatsurteil vom 11. Mai 2005 VI R 25/04, BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791), hält der Senat daran nicht weiter fest. Für die regelmäßige Arbeitsstätte ist vielmehr entscheidend, wo sich der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit eines Arbeitnehmers befindet. Dort liegt die eine regelmäßige Arbeitsstätte, die ein Arbeitnehmer nur haben kann (vgl. Senatsurteil vom 9. Juni 2011 VI R 55/10, BFHE 234, 164, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)). Dieser Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit bestimmt sich nach den qualitativen Merkmalen einer wie auch immer gearteten Arbeitsleistung, die der Arbeitnehmer an dieser Arbeitsstätte im Einzelnen wahrnimmt oder wahrzunehmen hat sowie nach dem konkreten Gewicht dieser dort verrichteten Tätigkeit.

- 14** Angesichts dessen liegt die regelmäßige Arbeitsstätte am Betriebssitz des Arbeitgebers oder an einer sonstigen ortsfesten dauerhaften betrieblichen Einrichtung, welcher der Arbeitnehmer zugeordnet ist, wenn er diesen Ort nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder aufsucht und dort schwerpunktmäßig tätig wird. Dagegen genügt allein der Umstand, dass ein Arbeitnehmer den Betriebssitz oder sonstige Einrichtungen des Arbeitgebers mit einer gewissen Nachhaltigkeit aufsucht, für sich betrachtet nicht, um eine regelmäßige Arbeitsstätte zu begründen (so aber noch etwa Senatsurteil vom 5. August 2004 VI R 40/03, BFHE 207, 225, BStBl II 2004, 1074, für den Heimatflughafen einer Flugbegleiterin).
- 15** 2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen erfüllt der in B gelegene Betriebssitz der KG für den Kläger nicht die Voraussetzungen einer Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG. Denn der Kläger war am Betriebssitz seines Arbeitgebers nicht in einer Weise tätig, die es rechtfertigt, diesen Tätigkeitsort als die (regelmäßige) Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG zu qualifizieren. Nach den nicht mit zulässigen Revisionsrügen angegriffenen und für die Revisionsinstanz damit bindenden Feststellungen des FG hat der Kläger die Betriebsstätte lediglich zu Kontrollzwecken aufgesucht, war dort ansonsten beruflich nicht tätig und hatte dort auch keinen eingerichteten Arbeitsplatz zur Verfügung. Es genügt nach der insoweit geänderten Rechtsprechung des Senats nicht, wenn der Arbeitnehmer den Betriebssitz seines Arbeitgebers allein zu Kontrollzwecken aufsucht, aber seiner eigentlichen Tätigkeit außerhalb des Betriebssitzes nachgeht. Von einer solchen außerhalb des Betriebssitzes ausgeübten Tätigkeit war im Streitfall bei dem als Außendienstmitarbeiter beschäftigten Kläger auszugehen.
- 16** 3. Den auch im Revisionsverfahren weiterverfolgten Klageanträgen war betragsmäßig nicht in vollem Umfang zu entsprechen. Denn die Fahrten des Klägers von seiner Wohnung zum Betriebssitz der KG in B waren, wie ausgeführt, keine solchen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Angesichts dessen sind für diese Fahrten die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit --insoweit entsprechend der Rechtsauffassung der Kläger-- weder auf Grundlage der 0,03%-Zuschlagsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG zu erhöhen noch ist auf diese Fahrten --insoweit entgegen der Rechtsauffassung der Kläger-- die Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG in den in den Streitjahren geltenden Fassungen) anzuwenden. Da der Kläger die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebssitz der KG mit dem vom Arbeitgeber gestellten Dienstwagen zurückgelegt hatte und dem Kläger daher für diese Fahrten kein Aufwand entstanden war, kommt für diese Fahrten auch kein Werbungskostenabzug nach der Grundnorm des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG in Betracht.
- 17** Unter Verrechnung der jeweils zu Unrecht angesetzten Entfernungspauschale einerseits und der Zuschläge nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG andererseits führt dies in den Streitjahren 2001, 2002 und 2004 beim Kläger jeweils nur zu einer Einkünfterminderung in Höhe von 491 DM, 297 € und 67 €. Nur in diesem Umfang ist die Revision begründet und der Klage zu entsprechen. Für das Streitjahr 2003 führt die Verrechnung von Entfernungspauschale und Zuschlag zu einer Erhöhung der Einkünfte um 1.375 €. Insoweit ist die Revision unbegründet.
- 18** 4. Nachdem die Kläger mit ihrer Rechtsauffassung, dass die streitigen Fahrten keine solchen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien, durchgedrungen sind, kann für den Streitfall dahinstehen, ob es das FG tatsächlich verfahrensfehlerhaft versäumt hat, zur Bestimmung und Beurteilung des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte den Sachverhalt weiter aufzuklären (Senatsurteil vom 11. Februar 2010 VI R 65/08, BFHE 228, 421, BStBl II 2010, 628, m.w.N.).