

Urteil vom 19. April 2021, VI R 6/19

Typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen eines vom Arbeitgeber festgelegten Sammelpunkts

ECLI:DE:BFH:2021:U.190421.VIR6.19.0

BFH VI. Senat

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

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 04. Dezember 2018, Az: 1 K 594/16

Leitsätze

1. Die entsprechende Anwendung der Entfernungspauschale setzt gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG voraus, dass der Arbeitnehmer den Ort oder das weiträumige Gebiet zur Aufnahme der Arbeit aufgrund einer Weisung des Arbeitgebers zum einen typischerweise arbeitstäglich und zum anderen auch dauerhaft aufzusuchen hat.
2. Ein "typischerweise arbeitstägliches" Aufsuchen erfordert kein ausnahmsloses Aufsuchen des vom Arbeitgeber festgelegten Orts oder Gebiets an sämtlichen Arbeitstagen des Arbeitnehmers. Ein nach Weisung "typischerweise fahrtägliches" Aufsuchen genügt aber nicht.
3. Für die Frage, ob der Arbeitnehmer denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet aufgrund der Weisung des Arbeitgebers "dauerhaft" aufzusuchen hat, ist die Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG entsprechend heranzuziehen.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 05.12.2018 - 1 K 594/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Thüringer Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2014) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden.
- 2 Der Kläger ist bei der ... (KG) als Baumaschinenführer angestellt. Zu den jeweiligen Arbeitsorten (Baustellen) gelangte er im Streitjahr entsprechend einer betriebsinternen Anweisung der KG jeweils mit einem Sammelfahrzeug seines Arbeitgebers. Dies betraf sowohl Fahrten mit täglicher Rückkehr als auch Fahrten zu sonstigen Arbeitsorten, an denen der Kläger (mehrtätig) übernachtete. Die Einsätze auf den "Fernbaustellen" dauerten in der Regel die gesamte Woche.
- 3 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit u.a.:

Fahrtkosten 15 km x 145 Tage x 0,30 € x 2 1.305 €

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Aufwendungen nur mit der Entfernungspauschale in Höhe von 653 €.

- 5 Der Einspruch der Kläger blieb ohne Erfolg. Während des Klageverfahrens erließ das FA einen aus hier nicht streitigen Gründen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der die Kläger weitere Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 653 € begehrten, mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 261 veröffentlichten Gründen ab.
- 7 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Sie beantragen sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 10.08.2017 dahingehend zu ändern, dass weitere Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 653 € berücksichtigt werden.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Rechtsstreit beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Rechtssache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 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 (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; Senatsurteil vom 04.04.2019 - VI R 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536).
- 13 2. Hat ein Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte und hat er nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie den diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen (sog. Sammelpunkt), gilt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort entsprechend (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG).
- 14 Insoweit handelt es sich dem Grunde nach um eine Auswärtstätigkeit, so dass Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten unbeschadet der Anwendung der Entfernungspauschale zu gewähren sind. Solche Aufwendungen stehen vorliegend auch nicht im Streit.
- 15 a) Die Frage, ob ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen hat, wird --wie im Fall der Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG)-- durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG).
- 16 aa) Zu den arbeits- oder dienstrechtlichen Weisungen und Verfügungen (im weiteren Verlauf: arbeitsrechtliche) zählen alle schriftlichen, aber auch mündlichen Absprachen oder Weisungen (BTD Drucks 17/10774, S. 15). Solche Absprachen und Weisungen können insbesondere im Arbeitsvertrag oder aber auch durch Ausübung des Direktionsrechts (beispielsweise im Beamtenverhältnis durch dienstliche Anordnung) kraft der Organisationsgewalt des Arbeitgebers oder Dienstherrn (im weiteren Verlauf: Arbeitgeber) erfolgen (s. Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 16).
- 17 Entscheidend ist, ob der Arbeitnehmer aus der Sicht ex ante nach den arbeitsrechtlichen Festlegungen dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen hat.

- 18** bb) Die arbeitsrechtliche Anordnung des Arbeitgebers als solche muss für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden (s. Senatsurteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 17). Die Feststellung einer entsprechenden Anordnung ist durch alle nach der Finanzgerichtsordnung zugelassenen Beweismittel möglich und durch das FG im Rahmen einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu treffen.
- 19** b) Die entsprechende Anwendung der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG setzt gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG voraus, dass der Arbeitnehmer den Ort oder das weiträumige Gebiet zur Aufnahme der Arbeit aufgrund der Weisung des Arbeitgebers zum einen typischerweise arbeitstäglich und zum anderen auch dauerhaft aufzusuchen hat.
- 20** aa) Der Gesetzentwurf der Bundesregierung sah insoweit noch vor, dass der Arbeitnehmer "zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit dauerhaft denselben Ort oder dasselbe weiträumige Tätigkeitsgebiet aufzusuchen" hat (BTDrucks 17/10774, S. 4). Ziel dabei war es, für die Fahrten zu einem vom Arbeitgeber dauerhaft festgelegten Ort, an dem sich der Arbeitnehmer aufgrund seiner arbeitsvertraglichen Festlegungen regelmäßig einzufinden oder seine dienstlichen Tätigkeiten regelmäßig aufzunehmen hat (z.B. Fahrten zu einem Busdepot oder Fährhafen), die Aufwendungen für die Fahrten von der Wohnung zu diesem Ort mit der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als Werbungskosten zu berücksichtigen (BTDrucks 17/10774, S. 13). Ergänzt wurde dies auf Empfehlung des Finanzausschusses durch den Zusatz "typischerweise arbeitstäglich" (BTDrucks 17/11180, S. 8). Hierdurch sollte klargestellt werden, dass die vorgesehene Regelung lediglich für die Berufsgruppen gilt, die im Normalfall arbeitstäglich z.B. an einem vom Arbeitgeber festgelegten Ort ein Fahrzeug in Empfang nehmen, dort im Rahmen der Sammelbeförderung abgeholt werden oder z.B. ein ihnen zugewiesenes Waldgebiet, Hafengebiet oder einen Zustellbezirk aufsuchen (BTDrucks 17/11217, S. 7).
- 21** bb) Nach dem Wortlaut "typischerweise" ist nicht maßgebend, dass der Arbeitnehmer den vom Arbeitgeber bestimmten Ort oder das Gebiet im Veranlagungszeitraum ausnahmslos aufzusuchen hat. Vielmehr erfordert das Gesetz nur, dass er ihn nach der Anweisung "typischerweise arbeitstäglich" aufzusuchen hat. Typischerweise meint "in der Regel üblich", "im Normalfall". Damit bringt der Wortsinn zum Ausdruck, dass das Gesetz gerade kein ausnahmsloses Aufsuchen an sämtlichen Arbeitstagen voraussetzt.
- 22** Wie das BMF zu Recht ausführt, kommt es auch nicht darauf an, dass hierbei eine bestimmte prozentuale oder tageweise Grenze überschritten wird. Maßgebend ist vielmehr, ob der Arbeitnehmer entsprechend der Weisung des Arbeitgebers den Ort in der Regel aufzusuchen hat. Ausnahmen sind mithin durchaus möglich, wie z.B. infolge einer Fortbildungsveranstaltung oder eines unvorhergesehenen Einsatzes.
- 23** Nicht ausreichend ist es entgegen der Ansicht des BMF jedoch, wenn der Arbeitnehmer bei wechselnden Einsatzorten weiß, dass er an jedem Arbeitstag, an dem er Fahrten von seiner Wohnung aus durchführen wird, immer den vom Arbeitgeber festgelegten Ort vor Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit aufzusuchen hat. Einem solchen Verständnis der Regelung steht der eindeutige Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG entgegen. Das Gesetz fordert ein "typischerweise arbeitstägliches" Aufsuchen, so dass ein nur "typischerweise fahrtägliches" Aufsuchen gerade nicht ausreicht.
- 24** cc) Ein dauerhaftes Aufsuchen ist entsprechend der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG zu bejahen, wenn die Anordnung des Arbeitgebers zum Aufsuchen desselben Ortes oder desselben weiträumigen Tätigkeitsgebiets unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus erfolgt.
- 25** 3. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Der Senat kann aufgrund der von der Vorinstanz getroffenen Feststellungen nicht beurteilen, ob der Kläger nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG für seine Fahrten zum Betriebsitz des Arbeitgebers im Streitjahr tatsächlich nur die Entfernungspauschale beanspruchen kann.
- 26** a) Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hatte der Kläger keine erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 EStG. Das steht im Revisionsverfahren zu Recht auch nicht mehr im Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 27** b) Das FG hat weiter festgestellt, dass der Kläger zu seinen jeweiligen Arbeitsorten (Bau-/Einsatzstellen) entsprechend einer betriebsinternen Anweisung jeweils mit einem Sammelfahrzeug seines Arbeitgebers gelangte. Hiergegen haben die Kläger keine Verfahrensrügen erhoben, so dass der Senat auch an diese Feststellung nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Dass das Aufsuchen des Betriebsitzes zum Zwecke des Weitertransports an die Einsatzorte im Streitfall nicht unbefristet --und damit nicht dauerhaft-- erfolgen sollte, ist nicht vorgetragen und auch ansonsten nicht ersichtlich.

- 28** c) Das FG hat allerdings rechtsfehlerhaft ein typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen des Betriebsitzes des Arbeitgebers als Sammelpunkt i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG allein aufgrund der Anzahl der dorthin unternommenen Fahrten im Verhältnis zu den Gesamtarbeitstagen des Klägers bejaht. Nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen hält dies einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.
- 29** Im zweiten Rechtsgang wird das FG daher aufzuklären haben, ob der Kläger gemäß den Weisungen des Arbeitgebers bei einer ex ante Betrachtung den Betriebsitz seines Arbeitgebers als von diesem festgelegten Ort (Sammelpunkt) auch typischerweise arbeitstäglich aufsuchen sollte. Dabei wird es u.a. entscheidend darauf ankommen, ob von vornherein feststand, dass der Kläger nicht nur auf eintägigen Baustellen eingesetzt werden würde, sondern auch auf mehrtägigen Fernbaustellen. Hierfür kann auch die Betriebsstruktur des Arbeitgebers eine Rolle spielen. In diesem Fall läge aus ex ante Sicht kein typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen des Betriebsitzes des Arbeitgebers vor. Denn dann hätte von vornherein festgestanden, dass der Kläger den Betriebsitz nur an den Fahrtagen aufsuchen sollte. Ein nur typischerweise fahrtägliches Aufsuchen ist nach den Ausführungen unter II.2.b bb aber nicht ausreichend.
- 30** Sollte das FG demgegenüber zu der Erkenntnis gelangen, dass der Kläger aus der ex ante Sicht grundsätzlich nur tageweise auf lokalen Baustellen eingesetzt werden sollte, es sich bei den tatsächlich erfolgten wiederholten mehrtägigen Einsätzen auf Fernbaustellen mithin um nicht absehbare Ausnahmen handelte, wäre der Tatbestand des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG hingegen erfüllt. Denn nach den Ausführungen unter II.2.b bb setzt ein aus ex ante Sicht typischerweise arbeitstägliches Aufsuchen nur voraus, dass dies in der Regel zu erfolgen hatte, ohne dass ein ausnahmsloses Aufsuchen erforderlich wäre.
- 31** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de