

URL: <http://mobile.deloitte-tax-news.de/steuern/arbeitnehmerbesteuerung-sozialversicherung/bfh-bestimmung-der-ersten-taetigkeitsstaette-nach-neuem-reisekostenrecht.html>

📅 22.07.2019

Arbeitnehmerbesteuerung/ Sozialversicherung

BFH: Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte nach neuem Reisekostenrecht

Nach neuem Reisekostenrecht ist für die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte entscheidend, ob der Arbeitnehmer aus der Sicht ex ante nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden soll und dieser damit dauerhaft zuzuordnen ist. Der BFH hat in fünf Urteilen zur praktischen Anwendung dieser vom Gesetzgeber vorgegebenen Kriterien Rechtsprechungsgrundsätze aufgestellt.

Sachverhalte

BFH, VI R 27/17 (Polizeibeamter im Einsatz- und Streifendienst):

Ein Polizist, suchte arbeitstäglich seine Dienststelle auf und trat von dort seinen Einsatz- und Streifendienst an. Die Tätigkeiten in der Dienststelle beschränkten sich im Wesentlichen auf die Vor- und Nachbereitung des Einsatz- und Streifendienstes. In seiner Einkommensteuererklärung machte er Fahrtkosten von seiner Wohnung zu der Polizeidienststelle nach Reisekostengrundsätzen geltend. Finanzamt und FG waren der Ansicht, dass der Polizeibeamte am Sitz der Dienststelle seine erste Tätigkeitsstätte habe und die Fahrtkosten deshalb lediglich in Höhe der Entfernungspauschale zu berücksichtigen seien.

BFH, VI R 40/16 (Pilotin) und VI R 12/17 (Luftsicherheitskontrollkraft):

In beiden Verfahren war streitig, ob Fahrtkosten unter Geltung des neuen Reisekostenrechts nach Dienstreisegrundsätzen oder nach Maßgabe der Entfernungspauschale als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Im Verfahren VI R 40/17 ging es um Aufwendungen für Fahrten einer Pilotin von und zu ihrem Heimatflughafen. Der Streitfall VI R 12/17 beschäftigte sich mit Aufwendungen für Fahrten einer Luftsicherheitskontrollkraft von und zu dem Flughafengelände, auf dem sie an täglich wechselnden Kontrollstellen eingesetzt wurde.

BFH, VI R 36/16 und VI R 6/17 (Befristete Arbeitsverhältnisse):

Die Kläger waren im Rahmen eines befristeten Arbeits- oder Dienstverhältnisses tätig und konnten anderen Firmen zur Arbeitsleistung überlassen werden. Beide Kläger beantragten die Berücksichtigung ihrer Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen. Das Finanzamt berücksichtigte die Fahrtkosten hingegen lediglich im Rahmen der Entfernungspauschale.

Entscheidungen

Gesetzliche Grundlagen und Änderungen aufgrund des neuen Reisekostenrechts

Aufwendungen eines Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können nur im Rahmen der sog. Entfernungspauschale geltend gemacht werden (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 1 und 2 EStG). Wird der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig, ist zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine Verpflegungspauschale nach § 9 Abs. 4a S. 3 EStG anzusetzen (§ 9 Abs. 4a S. 1 EStG). Der Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" wurde durch das neue Reisekostenrecht eingeführt und tritt an die Stelle des bisherigen unbestimmten Rechtsbegriffs der "regelmäßigen Arbeitsstätte". Dabei ist erste Tätigkeitsstätte nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 S. 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.

Rechtsprechungsgrundsätze zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte nach neuem Reisekostenrecht

In fünf Urteilen (VI R 27/17, VI R 40/16, VI R 12/17, VI R 36/16 und VI R 6/17) hat der BFH nun

allgemeine Rechtsprechungsgrundsätze zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte nach der Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts aufgestellt und die Folgen der geänderten Rechtslage für bestimmte Berufsgruppen verdeutlicht.

Nach dem neuen Reisekostenrecht wird die erste Tätigkeitsstätte vorrangig anhand der arbeits(vertrag)- oder dienstrechtlichen Zuordnung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber bestimmt, hilfsweise mittels quantitativer Kriterien (ebenso BMF-Schreiben vom 24.10.2014, Rz. 2, siehe [Deloitte Tax-News](#)). Entscheidend ist nach Ansicht des BFH, ob der Arbeitnehmer aus der Sicht ex ante nach den dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden soll. Dabei müsse die Zuordnungsentscheidung des Arbeitgebers als solche für ihre steuerliche Wirksamkeit nicht dokumentiert werden (a.A. BMF-Schreiben vom 24.10.2014, Rz. 10).

Ist der Arbeitnehmer einer bestimmten Tätigkeitsstätte arbeitsrechtlich zugeordnet, kommt es nach Auffassung des BFH für das Auffinden der ersten Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit, die der Arbeitnehmer dort ausübt oder ausüben soll, entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage nicht mehr an (vgl. BMF-Schreiben vom 24.10.2014, Rz. 8). Ausreichend sei, 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.

Nach Ansicht des BFH ist zudem von einer von Anfang an unbefristeten und damit dauerhaften Zuordnung i.S. des § 9 Abs. 4 S. 3 Alt. 1 EStG auszugehen, 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.

VI R 27/17 (Polizeibeamter im Einsatz- und Streifendienst):

Der BFH kommt unter Zugrundelegung der oben dargestellten Grundsätze und übereinstimmend mit der Auffassung des FG zu dem Ergebnis, dass die Polizeidienststelle als erste Tätigkeitsstätte des Polizeibeamten anzusehen ist. Die geltend gemachten Fahrtkosten seien deshalb lediglich in Höhe der Entfernungspauschale anzuerkennen.

Im Streitfall könne davon ausgegangen werden, dass der Polizeibeamte der Polizeidienststelle zugeordnet wurde. Dies wurde von der Polizeidienststelle bescheinigt. Unter den Gegebenheiten des Streitfalls ging der BFH zudem von einer von Anfang an unbefristeten und damit dauerhaften Zuordnung aus. Der Umstand, dass der Polizist als Beamter (jederzeit) auch einer anderen Dienststelle zugeordnet werden konnte, führe nicht zur Annahme einer lediglich befristeten Zuordnung. Schließlich sei der Polizeibeamte dort auch in dem erforderlichen Umfang tätig geworden. Als Polizist im Einsatz- und Streifendienst hatte er in der Polizeiinspektion arbeitstäglich Tätigkeiten auszuführen, die ebenso zu dessen Berufsbild gehören wie der eigentliche Streifendienst.

BFH, VI R 40/16 (Pilotin) und VI R 12/17 (Luftsicherheitskontrollkraft):

Der BFH stellt – zusätzlich zu den oben dargestellten Rechtsprechungsgrundsätzen – in den beiden Urteilen darauf ab, dass eine (großräumige) erste Tätigkeitsstätte auch dann vorliegt, wenn eine Vielzahl solcher Mittel, die für sich betrachtet selbständige betriebliche Einrichtungen darstellen können (z.B. Werkstätten und Werkshallen), 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 komme auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet (z.B. Werksanlage, Betriebsgelände, Bahnhof oder Flughafen) als eine solche erste Tätigkeitsstätte in Betracht.

Im Verfahren VI R 40/16 verfügte der Arbeitgeber der Pilotin an deren Heimatflughafen über mehrere Betriebsgebäude, die nach Ansicht des BFH in einem organisatorischen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers stehen und somit eine (großräumige) erste Tätigkeitsstätte darstellen. Durch Versetzung der Pilotin sei ihr der Flughafen auch verbindlich als „home base“ zugeordnet worden, denn sie hatte nunmehr von dort aus ihren Dienst anzutreten und zu beenden. Diese Zuordnung erfolgte zudem unbefristet. Dem stehe der Umstand, dass die Klägerin (jederzeit) erneut an einen anderen Ort versetzt werden konnte, nicht entgegen. Schließlich sei die Pilotin in den auf dem Flughafengelände gelegenen Räumen auch in dem erforderlichen Umfang tätig geworden. Ebenso kam der BFH in der Sache VI R 12/17 zu dem Ergebnis, dass das Flughafengelände, an dem die Luftsicherheitskontrollkraft die Sicherheitskontrollen

ausführte, als (großräumige) erste Tätigkeitsstätte anzusehen ist. Den Ansatz der Fahrtkosten nach Dienstreisegrundsätzen hat der BFH daher in beiden Fällen verneint.

BFH, VI R 36/16 und VI R 6/17 (Befristete Arbeitsverhältnisse):

Mit zwei weiteren Urteilen (VI R 36/16 und VI R 6/17) hat der BFH bei befristeten Arbeitsverhältnissen entschieden, dass eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, wenn der Arbeitnehmer für die Dauer des befristeten Dienst- oder Arbeitsverhältnisses an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung tätig werden soll. 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, stelle letztere keine erste Tätigkeitsstätte mehr dar. Denn in Bezug auf die zweite Zuordnung stehe (aus der auch insoweit maßgeblichen Sicht ex ante) fest, dass sie nicht gemäß § 9 Abs. 4 S. 3 Alt. 2 EStG für die (gesamte) Dauer des Dienstverhältnisses gilt, sondern lediglich für die Dauer des verbleibenden Arbeits- oder Dienstverhältnisses.

Auf Grundlage dieser Maßstäbe hat der BFH in der Sache VI R 6/17 das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte verneint und die Fahrtkosten des Klägers nach Dienstreisegrundsätzen berücksichtigt. Das Vorliegen eines befristeten Leiharbeitsverhältnisses schließe die Annahme einer dauerhaften Zuordnung zwar grundsätzlich nicht aus. Im Streitfall wurde der Kläger jedoch während seines einheitlichen Beschäftigungsverhältnisses nacheinander zwei verschiedenen Tätigkeitsstätten zugeordnet. Damit war es nach Auffassung des BFH aus der Sicht ex ante ausgeschlossen, dass er der zweiten Tätigkeitsstätte "für die Dauer des Dienstverhältnisses" zugeordnet werden konnte, wie es das zweite Regelbeispiel in § 9 Abs. 4 S. 3 EStG erfordere. Im Verfahren VI R 36/16 hat der BFH den Fall an das FG zurückverwiesen, damit geprüft wird, ob überhaupt ortsfeste Einrichtungen vorliegen.

Betroffene Norm

§ 9 Abs. 4 EStG

Streitjahre 2014, 2015

Anmerkungen

Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts

Mit seinem Urteil vom 04.04.2019 (VI R 27/17) hat der BFH bekräftigt, dass er die Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, S. 285), die seit dem Jahr 2014 den Werbungskostenabzug für nicht ortsfest eingesetzte Arbeitnehmer und Beamte - wie z.B. Streifenpolizisten - einschränkt, für verfassungsgemäß hält. Der Gesetzgeber habe bei dieser Neuregelung sein Regelungsermessen nicht überschritten, da sich Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken könnten.

Vorinstanzen

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 24.04.2017, 2 K 168/16, EFG 2017, S. 980 (zu VI R 27/17)

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 30.11.2016, 9 K 130/16, EFG 2017, S. 202 (zu VI R 6/17)

Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 30.08.2016, 2 K 218/15, EFG 2016, S. 1937 (zu VI R 36/16)

Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 13.10.2016, 6 K 20/16, EFG 2017, S. 27 (zu VI R 40/16)

Finanzgericht München, Urteil vom 09.02.2017, 11 K 2508/16, EFG 2017, S. 1427 (zu VI R 12/17)

Fundstellen

BFH, Urteil vom 04.04.2019, [VI R 27/17](#)

BFH, Urteil vom 10.04.2019, [VI R 6/17](#)

BFH, Urteil vom 11.04.2019, [VI R 36/16](#)

BFH, Urteil vom 11.04.2019, [VI R 40/16](#)

BFH, Urteil vom 11.04.2019, [VI R 12/17](#)

Laut BMF-Schreiben vom [28.08.2019](#) sind die o.g. Urteile zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 24.10.2014, IV C 5 S 2353/14/10002, BStBl I 2014, S. 1412, siehe [Deloitte Tax-News](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.