

Auch nach mehr als 3 Monaten noch nicht ständig

Arbeitet ein Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner regelmäßigen Arbeitsstätte, so kann er auch nach Ablauf von 3 Monaten die Fahrkosten als Dienstreisen steuermindernd abrechnen. Bedingung: Die auswärtige Tätigkeit stellt sich im Vergleich zur Arbeit im Hauptbetrieb als untergeordnet dar (Dauer und Gewicht der Beschäftigungen).

Quelle: Wolfgang Büser

Begründung einer weiteren Arbeitsstätte durch einen Arbeitnehmer bei Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb seiner beruflichen Tätigkeit; Bedeutung der sogenannten Dreimonatsregelung; Voraussetzungen der Begründung weiterer regelmäßiger Arbeitsstätten; Erstattungsfähigkeit von Fahrtkosten eines Architekten zu Baustellen

Gericht: BFH

Datum: 18.05.2004

Aktenzeichen: VI R 70/98

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2004, 15624

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG München - 04.11.1997 - 16 K 3116/92

Rechtsgrundlagen:

§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG

§ 3 Nr. 16 EStG

Fundstellen:

BFHE 206, 154 - 157

AuA 2004, 35-36

b&b 2004, 443-444

BB 2004, 1827-1829 (Volltext)

BBK 2004, 920

BFH/NV 2004, 1337-1338 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2004, 962-964 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2004, VI Heft 34 (amtl. Leitsatz)

DB 2004, 1867-1869 (Volltext)

DStR 2004, 1422-1423 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2004, 1056 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2004, 622 (Volltext mit red. LS)
EStB 2004, 351-352
FR 2004, 1234-1236
FR 2004, 1393-1395
HFR 2004, 1088-1089
INF 2004, 686-687
KFR 2004, 413
KÖSDI 2004, 14320 (Kurzinformation)
NWB 2005, 2127-2138 (Urteilsbesprechung von Dipl.-Finanzwirt Konrad Czisz)
NWB 2005, 2465-2466 (Kurzinformation)
NWB 2004, 2633
NZA 2004, 1210
RdW 2004, XV Heft 22 (amtl. Leitsatz)
schnellbrief 2005, 4
SJ 2004, 9-10
stak 2004
StB 2004, 361
StBW 2004, 2-3
SteuerBriefe 2004, 1195-1196
StuB 2004, 747
Jurion-Abstract 2004, 218645 (Zusammenfassung)

BFH, 18.05.2004 - VI R 70/98

Amtlicher Leitsatz:

Erbringt ein Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung vorübergehend außerhalb der Wohnung und des dauerhaften Mittelpunkts seiner beruflichen Tätigkeit, so begründet er dort auch nach Ablauf von drei Monaten keine (weitere) Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG, wenn sich die auswärtige Tätigkeit im Vergleich zur Arbeit an der (bisherigen) regelmäßigen Tätigkeitsstätte als untergeordnet darstellt (insoweit gegen Abschn. 25 Abs. 3 Satz 2 LStR 1984 und 1987, Abschn. 37 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 3 LStR 1990).

Gründe

1 I.

Der jetzige Revisionskläger ist Rechtsnachfolger seines verstorbenen Vaters, des Klägers und Revisionsklägers (Kläger). Dieser betrieb in den Jahren 1986 bis 1990 ein Architekturbüro mit Sitz in

X, das sich im Wesentlichen mit der Errichtung und der Sanierung von Großobjekten im Umland befasste.

- 2 Um die sich über mehrere Jahre erstreckenden Bauaufträge durchzuführen, beschäftigte der Kläger im Durchschnitt 14 angestellte Architekten, die den wesentlichen Teil der ihnen übertragenen Aufgaben im Atelier in X erledigten. Daneben unternahmen die Architekten im Rahmen ihrer Tätigkeit als Bauleiter in wechselndem Umfang tage- oder stundenweise Reisen zu den Baustellen, um dort oder auch bei den Auftraggebern, Handwerkern und Baubehörden die Leistungen des Büros an Ort und Stelle zu koordinieren.
- 3 Der Kläger erstattete seinen Angestellten die Fahrtkosten mit 0,42 DM je gefahrenem Kilometer und Verpflegungsmehraufwendungen nach Dienstreisegrundsätzen steuerfrei. Der Lohnsteuer-Außenprüfer des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) beanstandete diese Praxis, soweit sie Fahrten betraf, die nach Ablauf von drei Monaten seit erstmaligem Aufsuchen der Baustellen durchgeführt worden waren. Dem folgend erließ das FA einen Lohnsteuer-Haftungs- und Nachforderungsbescheid, mit dem es den Kläger mit dem hier streitigen Teilbetrag in Höhe von insgesamt 40.196,00 DM (Lohnsteuer: 38.479,00 DM nebst Kirchensteuer: 1.717,00 DM) in Haftung nahm.
- 4 Der hiergegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) teilweise statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, die auswärtigen Baustellen seien nach Ablauf von drei Monaten in den Typenbegriff des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) hineingewachsen. Ab diesem Zeitpunkt stellten die Baustellen für die Arbeitnehmer des Klägers jeweils weitere regelmäßige Arbeitsstätten neben dem Büro in X dar. Das FA habe deshalb zu Recht die Lohnsteuer auf die ersetzten Verpflegungsmehraufwendungen nachgefordert. Die Fahrtkostenerstattungen habe das FA allerdings nur insoweit kürzen dürfen, als es sich dabei um Fahrten zwischen der Wohnung der Arbeitnehmer und der Baustelle gehandelt habe; eine Kürzung für die Fahrten zwischen Baustelle und Büro scheide aus. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1998, 442 veröffentlicht.
- 5 Mit der Revision macht der Kläger geltend, die Vorentscheidung verletze § 9, § 3 Nr. 16 EStG . Das FG habe die einzelnen Dienstreisen der angestellten Architekten unzulässigerweise zu längerfristigen Auswärtstätigkeiten verknüpft. Solche Tätigkeiten könnten jedoch nach Ablauf von drei Monaten nur dann zur Begründung einer neuen regelmäßigen Arbeitsstätte führen, wenn der persönliche Aufenthalt dort zur Regel und an der vorherigen Arbeitsstätte zur Ausnahme werde.
- 6 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG aufzuheben, soweit es der Klage nicht stattgegeben hat, und die erstatteten Reise- und Fahrtkosten in voller Höhe als steuerfrei zu berücksichtigen, hilfsweise, die Streitsache nach teilweiser Aufhebung an das FG zurückzuverweisen.
- 7 Das FA tritt der Revision entgegen.
- 8 **II.**

Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt --soweit die Klage abgewiesen wurde-- zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 1.

Nach § 3 Nr. 16 EStG in der für die Streitjahre jeweils maßgeblichen Fassung sind u.a. die vom Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes gezahlten Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten steuerfrei. Reisekosten im Sinne dieser Vorschrift sind die Aufwendungen für die beruflich veranlasste Tätigkeit des Arbeitnehmers außerhalb seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte (Schmidt/ Heinicke, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl., § 3, Stichwort "Reisekostenvergütungen"; Blümich/Erhard, Einkommensteuergesetz ,

Körperschaftsteuergesetz , Gewerbesteuergesetz , Kommentar, § 3 EStG Rz. 755). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) liegt eine solche zu Reisekosten führende Dienstreise dann vor, wenn der Arbeitnehmer Dienste an verschiedenen Tätigkeitsstätten erbringt und die regelmäßige Arbeitsstätte unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls gegenüber der vorübergehenden Auswärtstätigkeit als dauerhafter Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit erscheint (z.B. BFH-Urteile vom 10. Oktober 1994 VI R 2/92 , BFHE 175, 553, BStBl II 1995, 137; vom 4. Mai 1990 VI R 156/86, BFHE 160, 538, BStBl II 1990, 861).

10 2.

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass bei einer längerfristigen vorübergehenden Auswärtstätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte nach Ablauf der ersten drei Monate keine Dienstreise mehr anzuerkennen und fortan die auswärtige Tätigkeitsstätte als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen sei (sog. Dreimonatsregelung, Abschn. 25 Abs. 3 Satz 2 der Lohnsteuer-Richtlinien --LStR-- 1984 und 1987, Abschn. 37 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 3 LStR 1990, ebenso noch R 37 Abs. 3 Satz 3 LStR 2004).

11 Der erkennende Senat hat die Dreimonatsregelung u.a. in seinen Urteilen vom 18. Mai 1990 VI R 180/88 (BFHE 161, 365, BStBl II 1990, 863), in BFHE 175, 553, BStBl II 1995, 137 und vom 19. Juli 1996 VI R 38/93 (BFHE 181, 161, BStBl II 1997, 95) im Grundsatz bestätigt. Er hat sich dabei von der Vorstellung leiten lassen, dass die Tätigkeit am auswärtigen Einsatzort eine solche zeitliche Nachhaltigkeit erreichen kann, dass dieser Einsatzort zur (weiteren) regelmäßigen Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG erstarkt. Dies kann etwa der Fall sein, wenn der Arbeitnehmer zu einem länger als drei Monate dauernden auswärtigen Lehrgang abgeordnet worden ist und während der Teilnahme an dieser Fortbildung gar nicht oder nur tage- oder wochenweise Dienst an seiner dauerhaften regelmäßigen Arbeitsstätte verrichtet.

12 Voraussetzung für die Begründung einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte ist jedoch, dass die auswärtige Tätigkeit sich bei wertender Betrachtung im Vergleich zur Arbeit an der (bisherigen) regelmäßigen Tätigkeitsstätte nicht als untergeordnet, sondern zumindest gleichgeordnet darstellt. Anhaltspunkte dafür, ob ein Verhältnis der Gleichordnung von mehreren Tätigkeitsstätten vorliegt, können sich etwa aus der Dauer und dem Gewicht der jeweiligen Tätigkeiten, der ständigen Rückkehr zur regelmäßigen Arbeitsstätte und aus der Verkehrsanschauung ergeben. Gleichgeordnet in diesem Sinne sind z.B. mehrere einem Arbeitnehmer zur Leitung zugewiesene Filialbetriebe (BFH-Urteil vom 7. Juni 2002 VI R 53/01 , BFHE 199, 329, BStBl II 2002, 878) oder Beratungsstellen (BFH-Urteil vom 9. Dezember 1988 VI R 199/84 , BFHE 155, 362, BStBl II 1989, 296), zwei von einem Geschäftsführer regelmäßig an bestimmten Wochentagen aufgesuchte technische Betriebsstätten einer GmbH gegenüber der Hauptbetriebsstätte (BFH-Urteil vom 7. Oktober 1994 VI R 76/89 , BFH/NV 1995, 502) oder die von einem Lehrer im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses besuchte universitäre Bildungseinrichtung gegenüber der Schule, an der er unterrichtet (BFH-Urteil vom 2. Februar 1994 VI R 40/90 , BFH/NV 1994, 546).

13 Ist der vorübergehende auswärtige Einsatzort nach diesen Maßstäben der dauerhaften Tätigkeitsstätte nicht gleich-, sondern untergeordnet, so ist auf die Kosten für Fahrten des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Einsatzort die Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nicht anwendbar. Es handelt sich --dem Typus nach-- auch nach Ablauf von drei Monaten weiterhin um Dienstreisen, die zu Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG führen können. Soweit die Verwaltung in den angeführten Anweisungen eine andere Rechtsauffassung vertritt, folgt dem der Senat nicht.

14 3.

Unter Beachtung dieser Grundsätze kann der Vorentscheidung nicht darin zugestimmt werden, eine steuerfreie Erstattung der Fahrtkosten nach Dienstreisegrundsätzen sei (nach Ablauf der Dreimonatsfrist) nicht mehr möglich gewesen.

- 15** Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG, an die der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, hatten die Angestellten des Klägers den wesentlichen Teil ihrer Arbeiten in dessen Atelier in X zu erledigen. Dies entspricht auch der Verkehrsanschauung, nach der ein Architekt seinen Arbeitsmittelpunkt regelmäßig in seinem Büro haben wird, zu dem er auch dann immer wieder zurückkehrt, wenn er im Rahmen seiner bauleitenden Tätigkeit mit wechselnder Intensität Bauherren, Behörden oder auswärtige Baustellen aufsuchen muss. Die Tätigkeit der angestellten Architekten auf den Baustellen hatte daher gegenüber den im Büro zu verrichtenden Arbeiten bloß untergeordneten Charakter. Bei den Fahrtkosten der Architekten zu den Baustellen handelte es sich mithin auch nach Ablauf von drei Monaten weiterhin in vollem Umfang um Reisekosten i.S. des § 3 Nr. 16 EStG .
- 16** 4.
- Aus diesen Ausführungen ergibt sich noch nicht, dass der Kläger auch berechtigt war, seinen Angestellten Verpflegungsmehraufwendungen in der gewährten Höhe steuerfrei zu erstatten. Mangels einer gesetzlichen Regelung vor dem Veranlagungszeitraum 1996 hat der Kläger insoweit auf die von der Finanzverwaltung für Dienstreisen aufgestellten Pauschsätze zurückgegriffen. Deren Voraussetzungen sind u.a. in Abschn. 25 Abs. 3 LStR 1984 und 1987 sowie in Abschn. 37 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Sätze 3 und 4 LStR 1990 geregelt.
- 17** Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind in Verwaltungsanweisungen enthaltene Pauschbeträge nur auf solche Sachverhalte anzuwenden, für die die Anweisungen nach dem Verständnis der Verwaltung gelten sollen (vgl. BFH-Urteile vom 10. April 2002 VI R 154/00 , BFHE 198, 559, BStBl II 2002, 779; vom 10. August 1990 VI R 23-24/85, BFHE 162, 58, BStBl II 1990, 1065, unter 2. b). Bei Sachverhalten, für die die Finanzverwaltung keine Pauschalierung vorgesehen hat, kam daher vor 1996 ein Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung als Werbungskosten nur aufgrund eines Einzelnachweises in Betracht (BFH-Urteil vom 11. Dezember 1987 VI R 147/85 , BFHE 152, 333, BStBl II 1988, 445).
- 18** 5.
- Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird im zweiten Rechtsgang zu klären haben, ob in Fällen der vorliegenden Art die in den o.a. Verwaltungsanweisungen gewährten Pauschsätze nach dem Verständnis der Verwaltung (ggf. der Verwaltungspraxis) zu gewähren sind. Ggf. wird das FG den Haftungsbetrag neu festzusetzen haben.

Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.