

Werbungskosten: Auch Fahrten über Jahre hinweg können Reisekosten sein

Auch wenn ein Arbeitnehmer bei einem Kunden des Arbeitgebers längere Zeit eingesetzt ist, hat er dort keine regelmäßige Arbeitsstätte. Das hat der BFH in einem Fall entschieden, in dem ein EDV-Berater jahrelang über einen Unterauftrag für eine GmbH des Arbeitgebers tätig war. Bei der steuerlichen Behandlung dieser Fahrten war von Bedeutung, ob es sich bei den Fahrten um solche zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder um Dienstreisen gehandelt hatte. Der BFH stufte die Aufwendungen für die Fahrten als Reisekosten ein, die als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemacht werden könnten. Begründung des BFH: Eine regelmäßige Arbeitsstätte sei „jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit — d.h. fortlaufend und immer wieder aufsucht“. Das sei bei der GmbH nicht der Fall gewesen.

Quelle: Wolfgang Büser

Regelmäßige Arbeitsstätte bei betrieblicher Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers i.R.e. längerfristigen Einsatzes

Gericht: BFH

Datum: 09.07.2009

Aktenzeichen: VI R 21/08

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2009, 21624

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Niedersachsen - 24.10.2007 - AZ: 12 K 611/04

Rechtsgrundlage:

§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG

Fundstellen:

BFHE 225, 449 - 453

AuA 2009, 662

BBK 2009, 933

BBK 2009, 984

BFH/NV 2009, 1883-1885

BFH/PR 2009, 406-407

BStBl II 2010, 822-824 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2009, 822-824

DB 2009, 2076-2078

DStR 2009, 1997-1999

DStRE 2009, 1279
DStZ 2009, 750
EStB 2009, 339
FR 2010, 139
GStB 2009, 43
HFR 2009, 1072-1073
KÖSDI 2009, 16671
MBP 2009, 186
NJW 2009, 3183-3184
NWB 2009, 3010
NWB direkt 2009, 992
NZA 2010, 268
NZA-RR 2009, 599-600
RdW 2010, 65-67
SJ 2009, 5-6
StB 2009, 378
StBW 2009, 3
STFA 2009, 27-29
StuB 2009, 737-738
StuB 2009, 743
StX 2009, 596
WISO-SteuerBrief 2009, 15
Jurion-Abstract 2009, 224404 (Zusammenfassung)

BFH, 09.07.2009 - VI R 21/08

Amtlicher Leitsatz:

Die betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers ist keine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG . Die Vorschrift kommt demnach auch dann nicht zur Anwendung, wenn ein Arbeitnehmer bei einem Kunden des Arbeitgebers längerfristig eingesetzt ist (Festhalten am Senatsurteil vom 10. Juli 2008 VI R 21/07 , BFHE 222, 391, BFH/NV 2008, 1923).

Gründe

1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr (1998) als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Der Kläger war im Streitjahr Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH A mit Sitz unter der privaten Adresse der Kläger in G. Die Beteiligung des Klägers an der GmbH A betrug 60%. Die GmbH A hatte einen Raum (14 qm) im Erdgeschoss des im Eigentum der Kläger stehenden Zweifamilienhauses für 2 040 DM jährlich (einschließlich Umlagen) angemietet. Weitere der GmbH A zuzurechnende Räume waren nicht vorhanden. Als Arbeitnehmer der GmbH A war der Kläger ausschließlich für einen Kunden --die X AG (AG) in W-- tätig. Das Mandat zur Unternehmensberatung hatte die GmbH A von der GmbH B erhalten, die mit der AG in Vertragsbeziehungen stand. Im Rahmen dieser Unterbeauftragung war der Kläger ständig über Jahre bei der AG im Bereich EDV-Beratung tätig. Die von der AG zur Verfügung gestellten Räume wurden auch von weiteren Mitarbeitern der GmbH A und B genutzt. In dem Büroraum in G nahm der Kläger Aufgaben der Geschäftsführung wahr. Der gesamte Schriftverkehr und die Fachliteratur wurden dort aufbewahrt. Auch diente das Büro der Vor- und Nachbereitung der Beratungstätigkeit für die AG. Die Klägerin war als Angestellte der GmbH A ebenfalls dort tätig.

3 Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 1998 machte der Kläger Reisekosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Hierzu reichte er eine Bescheinigung seiner Arbeitgeberin vom 1. April 1999 ein. Darin wurde ihm bestätigt, dass er in der Zeit vom 1. Januar 1998 bis zum 31. Dezember 1998 im Rahmen seiner Beratertätigkeit Dienstreisen durchgeführt habe und diese mit insgesamt 50 640 km x 0,42 DM = 21 268 DM erstattet worden seien. In einer beigelegten "Aufstellung der Reisekosten" wurde erläutert, dass im Rahmen der Tätigkeit des Klägers als Unternehmensberater umfangreiche Reisetätigkeiten angefallen seien. Die abzugsfähigen Reisekosten betragen nach der Berechnung des Klägers 5 065 DM (50 640 km x 0,52 DM = 26 332,80 DM, abzüglich steuerfreier Erstattungen in Höhe von 21 268 DM). Mit Einkommensteuerbescheid 1998 vom 20. März 2000 wurden die Kläger vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) unter Berücksichtigung der geltend gemachten Reisekosten veranlagt.

4 Am 17. Juni 2003 wurde dem FA die Feststellung einer bei der GmbH A durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung mitgeteilt, dass der Kläger von seiner Arbeitgeberin dauerhaft an derselben Tätigkeitsstätte eingesetzt und im Streitjahr arbeitstäglich von seinem Wohnort zur AG nach W gefahren sei. Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass die Tätigkeitsstätte in W die regelmäßige Arbeitsstätte des Klägers darstelle. Die Aufwendungen des Klägers könnten nur nach den für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geltenden Grundsätzen --und nicht nach Dienstreisegrundsätzen-- steuerfrei erstattet werden. Es ergebe sich folgende Berechnung des Bruttoarbeitslohnes und der Werbungskosten:

	DM
Bruttoarbeitslohn (bisher):	110 445
Zzgl. Spesen:	4 860
Zzgl. Fahrtkostenersatz:	21 267
Bruttoarbeitslohn (neu):	138 570
Werbungskosten (Fahrtkosten neu): (50 637 km x 0,35 DM)	17 722

5 In seinem nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid 1998 vom 8. September 2003 schloss sich das FA dieser Auffassung an. Der hiergegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.

6

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1115 veröffentlichten Gründen ab.

7 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

8 Sie beantragen,

das vorinstanzliche Urteil und den geänderten Einkommensteuerbescheid 1998 vom 8. September 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 2004 aufzuheben.

9 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

10 II.

Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und des angefochtenen Änderungsbescheides in Gestalt der Einspruchsentscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). FG und FA sind für das Streitjahr zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Tätigkeitsstätte des Klägers in W als regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes in seiner im Veranlagungszeitraum 1998 geltenden Fassung (EStG) anzusehen ist. Deshalb ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn in dem ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 1998 vom 20. März 2000 --wie von den Klägern erklärt-- die bei Benutzung eines privaten Fahrzeugs entstandenen Fahrtkosten des Klägers unter Abzug steuerfreier Erstattungen der Arbeitgeberin mit einem pauschalen Kilometersatz von 0,52 DM je Fahrkilometer (vgl. H 38 des für das Streitjahr gültigen Lohnsteuer-Handbuchs i.V.m. dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. Oktober 1991, BStBl I 1991, 925) statt mit der in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG genannten Entfernungspauschale (0,70 DM je Entfernungskilometer) als Werbungskosten berücksichtigt worden sind. Auf die Frage, ob die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vorgelegen haben, kommt es nicht mehr an.

11 1.

Aufwendungen des Arbeitnehmers für Wege zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte waren (auch) im Streitjahr nach Maßgabe der in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG genannten Entfernungspauschalen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

12 a)

Regelmäßige Arbeitsstätte im Sinne dieser Vorschrift ist nach der neueren Rechtsprechung des erkennenden Senats 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; dies ist regelmäßig der Betrieb des Arbeitgebers oder ein Zweigbetrieb (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. August 2004 VI R 40/03 , BFHE 207, 225, BStBl II 2004, 1074; vom 11. Mai 2005 VI R 15/04 , BFHE 209, 515, BStBl II 2005, 788 [BFH 11.05.2005 - VI R 15/04] ; VI R 16/04, BFHE 209, 518, BStBl II 2005, 789, und VI R 25/04, BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791; vom 14. September 2005 VI R 93/04 , BFH/NV 2006, 53; vom 4. April 2008 VI R 85/04 , BFHE 221, 11, BStBl II 2008, 887; vom 10. Juli 2008 VI R 21/07 , BFHE 222, 391, BFH/NV 2008, 1923; vom 18. Dezember 2008 VI R 39/07 , BFHE 224, 111, BStBl II 2009, 475).

13 Liegt eine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, so kann sich der Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Dies kann etwa durch Bildung von Fahrgemeinschaften und Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und ggf. durch eine entsprechende Wohnsitznahme geschehen (z.B. BFH-Urteile vom 10. April 2008 VI R 66/05 , BFHE 221, 35, BStBl II 2008, 825; in BFHE 222,

391, BFH/NV 2008, 1923). Für diesen Grundfall erweist sich die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip (z.B. BFH-Urteile in BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791; in BFHE 222, 391, BFH/NV 2008, 1923; in BFHE 224, 111, BStBl II 2009, 475).

14 b)

Liegt keine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte (regelmäßige) Arbeitsstätte vor, auf die sich der Arbeitnehmer typischerweise in der aufgezeigten Weise einstellen kann, ist eine Durchbrechung der Abziehbarkeit beruflich veranlasster Mobilitätskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sachlich nicht gerechtfertigt. Dies ist insbesondere bei Auswärtstätigkeiten der Fall (Senatsurteile vom 11. Mai 2005 VI R 7/02, BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782; VI R 70/03, BFHE 209, 508, BStBl II 2005, 785 [BFH 11.05.2005 - VI R 70/03]; in BFHE 221, 35, BStBl II 2008, 825). Ein auswärts tätiger Arbeitnehmer hat typischerweise nicht die vorbezeichneten Möglichkeiten, seine Wegekosten gering zu halten, insbesondere scheidet ein Familienumzug an die Tätigkeitsstätte aus.

15 c)

In seinem Urteil in BFHE 222, 391, BFH/NV 2008, 1923 ist der erkennende Senat auch bei einem Arbeitnehmer, der vorübergehend ausschließlich am Betriebsitz eines Kunden für seinen Arbeitgeber tätig ist, davon ausgegangen, dass dieser typischerweise nicht die Möglichkeit hat, sich auf diese Tätigkeitsstätte einzustellen. Hieraus hat der Senat geschlossen, dass die betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist, und insoweit ausgeführt, dass diese Vorschrift auch dann nicht zur Anwendung komme, wenn ein Arbeitnehmer bei einem Kunden längerfristig eingesetzt wird. An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest. Denn die Beurteilung, ob sich ein Arbeitnehmer in der genannten Weise auf eine bestimmte Tätigkeitsstätte einstellen kann, hat stets aus der Sicht zum Zeitpunkt des Beginns der jeweiligen Tätigkeit ("ex ante") zu erfolgen. Soll ein Arbeitnehmer in der betrieblichen Einrichtung eines Kunden seines Arbeitgebers eingesetzt werden, so ist prägend für diese Sicht des Arbeitnehmers allein das Arbeitsverhältnis und nicht die Vertragsbeziehung zwischen Arbeitgeber und Kunde. Auf die konkrete Ausgestaltung und die Dauer jener vertraglichen Beziehung kann und muss sich der Arbeitnehmer typischerweise weder rechtlich noch faktisch mit dem Ergebnis der Minderung der Wegekosten einstellen. Vielmehr ist es gerade Ausdruck des Arbeitsverhältnisses, dass der beim Kunden eingesetzte Arbeitnehmer hinsichtlich des Orts, an dem er seine Arbeitsleistung zu erbringen hat, in besonderer Weise dem Direktionsrecht des Arbeitgebers unterliegt. Auch bei längerfristigem Einsatz beim Kunden steht die dortige Tätigkeit unter einem dem Einfluss des Arbeitnehmers entzogenen Vorbehalt, dass die vom Arbeitsverhältnis unabhängige Vertragsbeziehung zwischen Arbeitgeber und Kunde Bestand hat.

16 2.

Nach diesen Rechtsgrundsätzen führt auch der längerfristige Einsatz des Klägers in W nicht zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte. Dass der Kläger nicht nur Arbeitnehmer, sondern auch Geschäftsführer der GmbH A gewesen ist, führt zu keiner anderen Beurteilung. Denn die GmbH A wurde bei der AG nur im Unterauftrag der GmbH B tätig. Umstände, nach denen der Kläger als Geschäftsführer von vorneherein von einem über lange Jahre gesicherten Auftrag zur Beratung der AG hätte ausgehen können, sind weder festgestellt noch sonst ersichtlich. Auch der Gegenstand der bei der AG ausgeübten Beratungstätigkeit spricht nicht schon für sich gesehen für eine von vorneherein langfristig ausgelegte Tätigkeitsstätte in W. Deshalb kann im Streitfall offen bleiben, ob sich der Kläger besondere, als Geschäftsführer erlangte Kenntnisse über die seinem Einsatz in W zugrunde liegenden Vertragsbeziehungen seiner Arbeitgeberin hätte als Arbeitnehmer zurechnen lassen müssen.

Hinweis: 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.