
Datum: 16.12.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 331/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:1216.9K331.13.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VI R 5/16

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

- Tatbestand** 1
- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Kläger im Streitjahr eine regelmäßige Arbeitsstätte inne hatte. 2
- Der Kläger erzielte 2010 nichtselbstständige Einkünfte als Mitarbeiter der Stadtbetriebe A im Bereich der Abwasseranlagen. Sein Aufgabengebiet umfasste im Wesentlichen die notwendigen Arbeiten zur Sicherstellung des Abwassertransports in den Klärwerken der Stadt A. Er und ein weiterer Kollege waren als 2er-Team für ca. ein Drittel der von der Stadt betriebenen 145 Sonderbauwerke, davon 71 Pumpwerke, verantwortlich. Zur Erfüllung dieser Pflichten mussten regelmäßig Funktionskontrollen der Anlagen und Wartungsarbeiten durchgeführt werden, wie z.B. Reinigungsarbeiten, Beseitigung von Verstopfungen und Funktionsstörungen, Fehlersuche, Abschmierarbeiten, Reparaturen und Dokumentation der ausgeführten Tätigkeiten. Neben dieser Arbeit in den Sonderbauwerken waren der Kläger und sein Kollege für die Wartung des ca. 425 Kilometer umfassenden Kanalnetzes der Stadt A zuständig. 3
- Der „normale“ Arbeitstag des Klägers begann gegen 6:45 Uhr im Zentralklärwerk der Stadt A. Dort befanden sich unter anderem Sozial- und Umkleideräume. Nach einem Wechsel der Kleidung und einer Kontrolle der Pumpstationen am Leitsystem der Kläranlage, auf dem die 4

Störungen der im A Stadtgebiet verteilten abwassertechnischen Anlagen angezeigt wurden, erfolgte die Dokumentation aller Auffälligkeiten und Störungen und anschließend die Verteilung der Wartungsarbeiten auf die entsprechenden Mitarbeiter. Etwa eine halbe Stunde später verließ der Kläger das Zentralklärwerk um mit seinem Teamkollegen im Firmenwagen zu den jeweiligen Einsatzorten zu fahren und dort die Kontroll-, Wartungs- und/oder Reparaturarbeiten durchzuführen. Gegen ca. 15:30 Uhr erfolgte die Rückkehr zum Zentralklärwerk und die nochmalige Überprüfung des Leitsystems auf Störungen. Anschließend wechselte der Kläger nach einer Dusche die Kleidung und beendete ca. 15-20 Minuten nach der Rückkehr zum Zentralklärwerk seinen Arbeitstag. Nach den Angaben des Arbeitgebers des Klägers (Zitat), „dürfte der Zeitraum, in dem sich der Mitarbeiter auf dem Gelände der KA aufhält etwa 25 % seiner Arbeitszeit ausmachen“. Wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben der Stadt A an den Beklagten vom 10. Juni 2012 in der Rechtsbehelfsakte verwiesen.

In seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger für die arbeitstäglichen Fahrten zum Zentralklärwerk im Rahmen einer Auswärtstätigkeit Fahrtkosten i.H.v. 2.688 € geltend (224 Arbeitstage * 20 km * 0,6 €/Km). 5

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 20. Januar 2012 setzte der Beklagte die Fahrten i.H.v. 672 € an. Zur Begründung führte er aus, da der Kläger das Vorliegen einer Auswärtstätigkeit nicht nachgewiesen habe, seien die Fahrten mit der Entfernungspauschale abgegolten. Wegen der Einzelheiten wird auf den Einkommensteuerbescheid vom 20. Januar 2012 verwiesen. 6

Den hiergegen fristgerecht eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 7. Januar 2013 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in den Urteilen vom 9. Juni 2011 VI R 55/10, VI R 36/10 und VI R 58/09 sowie R. 9.4 Abs. 3 der Lohnsteuerrichtlinien liege eine regelmäßige Arbeitsstätte dann vor, wenn der Arbeitnehmer aufgrund der arbeitsvertraglichen Pflichten einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers dauerhaft zugeordnet sei oder in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers arbeitstätig, oder einen vollen Arbeitstag, oder mindestens 20 % seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden solle. Nach den Angaben der Stadt A habe der Zeitraum, in dem sich der Kläger und seine Kollegen auf dem Gelände der Zentralkläranlage aufgehalten hätten, etwa 25 % der Arbeitszeit betragen. Daher habe der Kläger dort eine regelmäßige Arbeitsstätte inne gehabt. 7

Hiergegen hat der Kläger am 6. Februar 2013 Klage erhoben. Zur Begründung trägt er vor, er habe arbeitstätig mehrere Einsatzorte aufgesucht, an denen er seine Haupttätigkeiten verrichtet habe. Das treffe auch auf seine Arbeiten am Zentralklärwerk zu, in dem er zusätzlich noch geringfügige Nebentätigkeiten ausgeführt habe (bspw. Dusche und Kleiderwechsel). Ein Arbeitnehmer, der mehrere Einsatzorte habe, begründe nur dann eine regelmäßige Arbeitsstätte, wenn ein Tätigkeitsort in qualitativer Hinsicht einen Mittel- oder Schwerpunkt darstelle. Das sei bei ihm zu verneinen. Seine Haupttätigkeit sei vielmehr die Wartung und Instandsetzung der Pumpwerke im Stadtgebiet. Im Zentralklärwerk würden lediglich vor- und nachbereitende, mit den Arbeiten im Außendienst in Zusammenhang stehende Tätigkeiten durchgeführt (z.B. Kontrolle des Leitungssystems; Verteilung der Einsätze). Von einem qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit im Zentralklärwerk könne nicht die Rede sein. Die Tätigkeiten an den jeweiligen Einsatzorten und am Zentralklärwerk seien qualitativ allenfalls gleichwertig 8

Auch der quantitative Aspekt, dem ohnehin nur indizielle Wirkung zukomme, spräche gegen eine regelmäßige Arbeitsstätte. Im Zentralklärwerk sei er durchschnittlich ca. 40-45 Minuten 9

mit der Durchführung seiner Haupt- und Nebenarbeiten beschäftigt. Bei einer nahezu achtstündigen täglichen Arbeitszeit betrage der Zeitanteil im Zentralklärwerk lediglich 10 % der Gesamtarbeitszeit. Ein Tätigkeitsschwerpunkt im Zentralklärwerk lasse sich daher auch quantitativ nicht feststellen.

Der Kläger beantragt, 10

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 7. Januar 2013 den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 vom 20. Januar 2012 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Fahrtkosten für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit 2.688 € anstelle von 672 € angesetzt werden. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen 13

Zur Begründung verweist er auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, die Tätigkeit des Klägers im Zentralklärwerk sei neben den Tätigkeiten an den einzelnen Pumpstationen ein qualitativer Schwerpunkt seiner Arbeit. In dieser Einrichtung summierten sich im Vergleich zu den anderen Sonderbauwerken bzw. Pumpstationen neben dem quantitativen Einsatz auch die qualitative Arbeit. Übe ein Arbeitnehmer seine Tätigkeit sowohl in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung als auch im Außendienst aus, könne die ortsfeste Einrichtung eine regelmäßige Arbeitsstelle darstellen, wenn dort die quantitative Arbeit überwiege. Dem komme eine indizielle Bedeutung zu. Die qualitative Tätigkeit des Klägers umfasse auch die Auswertung der Störungen im Zentralklärwerk, auf der dann alle weiteren, den Arbeitstag des Klägers bestimmenden Arbeitsschritte aufbauten. Auch das spreche für eine regelmäßige Arbeitsstätte. 14

Die Beteiligten haben auf eine mündliche Verhandlung verzichtet. 15

Entscheidungsgründe 16

Die Klage ist unbegründet. 17

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO – in seinen Rechten. 18

Das Zentralklärwerk der Stadt A stellt eine regelmäßige Arbeitsstätte des Klägers dar. 19

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – ist regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG der ortsgewundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers und damit der Ort, an dem der Arbeitnehmer seine aufgrund des Dienstverhältnisses geschuldete Leistung zu erbringen hat. Dies ist im Regelfall der Betrieb oder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also fortdauernd und immer wieder aufsucht (BFH, Urteil vom 22.09.2010 VI R 54/09, BFHE 231, 127, BStBl II 2011, 354, m.w.N.). Allerdings ist erforderlich, dass der Arbeitnehmer dort seiner eigentlichen beruflichen Tätigkeit nachgeht. Der Betriebsitz des Arbeitgebers, den beispielsweise ein Außendienstmitarbeiter lediglich regelmäßig zu Kontrollzwecken aufsuchen muss, bevor er anschließend in seinen Einsatzbereich fahren darf, stellt keine regelmäßige Arbeitsstätte dar (BFH, Urteil vom 09.06.2011 VI R 58/09, BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34). 20

Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der sich der Senat anschließt, kann jeder Arbeitnehmer nur eine regelmäßige Arbeitsstätte haben (BFH-Urteil vom 09.06.2011 VI R 55/10, BStBl II 2012, 38). Denn der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers kann nur an einem Ort liegen. Nur insoweit kann sich der Arbeitnehmer auf die immer gleichen Wege einstellen und so durch Fahrgemeinschaften, öffentliche Verkehrsmittel oder eine zielgerichtete Wohnsitznahme in der Nähe der regelmäßigen Arbeitsstätte auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Nur insoweit stellt sich § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip dar. Übt der Arbeitnehmer hingegen an mehreren betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers seinen Beruf aus, ist es ihm regelmäßig nicht möglich, die anfallenden Wegekosten durch derartige Maßnahmen gering zu halten. Denn die unter Umständen nicht verlässlich vorhersehbare Notwendigkeit, verschiedene Tätigkeitsstätten aufsuchen zu müssen, erlaubt es dem Arbeitnehmer nicht, sich immer auf die gleichen Wege und eine kostengünstige Verpflegungssituation einzustellen (vgl. dazu BFH, Urteil vom 18.06.2009 VI R 61/06, BFHE 226, 59, BStBl II 2010, 564). In einem solchen Fall lässt sich die Einschränkung der Steuererheblichkeit von Wegekosten durch die Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG) nicht rechtfertigen (so FG Brandenburg, Urteil vom 19. November 2014 3 K 3087/14, EFG 2015, 285).

Unter einer regelmäßigen Arbeitsstätte ist jedoch nicht jede beliebige feste Einrichtung des Arbeitgebers zu verstehen, sondern nur der Ort, an dem der Arbeitnehmer typischerweise seine Arbeitsleistung zu erbringen habe. Nicht ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer mit einer gewissen zeitlichen Nachhaltigkeit und Dauerhaftigkeit an dem betreffenden Ort tätig wird, vielmehr ist entscheidend, wo sich der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit eines Arbeitnehmers befindet. 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 sowie nach dem konkreten Gewicht der dort verrichteten Tätigkeit (BFH, Urteil vom 09.06.2011 VI R 58/09, DStR 2011, 1655). Der regelmäßigen Arbeitsstätte muss eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten zukommen (BFH, Urteil vom 09.06.2011 VI R 55/10, DStR 2011, 1609). Ein Müllfahrzeugführer, der bspw. lediglich arbeitstäglich zum selben Betriebshof fährt, um sein Fahrzeug zu übernehmen (BFH, Urteil vom 26.02.2014 VI R 68/12, BFH/NV 2014, 1029) oder ein Pilot, der stets zum selben Flughafen fährt, um sein Flugzeug zu übernehmen (BFH, Urteil vom 26.02.2014 VI R 54/13, BFH/NV 2014, 1199) haben dort keine regelmäßige Arbeitsstätte.

22

Nach diesen Grundsätzen hat der Kläger im Streitfall im Zentralklärlwerk eine regelmäßige Arbeitsstätte, die er arbeitstäglich aufsuchte, um dort qualitativ bedeutungsvolle Tätigkeiten auszuüben und nicht nur, um dort sein Dienstfahrzeug in Empfang zu nehmen. Bedeutungsvoll ist die im Zentralklärlwerk ausgeübte Tätigkeit bereits deshalb, weil nur dort die für die weitere Tätigkeit des Klägers unentbehrliche Kontrolle der Pumpstationen und damit die Disposition für den weiteren Arbeitstag durchgeführt werden konnte. Die Kontrolltätigkeit im Zentralklärlwerk ist typischer Teil der Berufstätigkeit des Klägers und mit seinem Tätigkeitsprofil untrennbar verbunden. Das gilt auch für die Dokumentation der Störungen. Auch die im Zentralklärlwerk erfolgte Verteilung der Wartungsarbeiten auf die entsprechenden Mitarbeiter ist ein wesentlicher beruflicher Aspekt des Klägers, der für seinen weiteren Arbeitstag als Außendienstmitarbeiter ausschlaggebend ist. Hinzu kommt die am Ende eines jeden Arbeitstags im Zentralklärlwerk erneut durchgeführte Überprüfung des Leitsystems auf Störungen, die einen wesentlichen Aufgabenbereich des Klägers im Rahmen seiner Verantwortung für eine störungsfreie Funktionsfähigkeit der A Abwasseranlagen darstellt. Vor diesem Hintergrund ist die Tätigkeit im Hauptklärlwerk mit der originären

23

Aufgabe des Klägers, Störungen zu beseitigen, eng verbunden und ein täglicher Schwerpunkt seiner Arbeit.

Der Annahme einer regelmäßigen Arbeitsstätte steht nicht entgegen, dass der Kläger deutlich mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit im Außendienst ableistet, weil die Abgrenzung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht nach quantitativen, sondern qualitativen Kriterien zu erfolgen hat. Der quantitative Aspekt, mag er nun 25 % der Arbeitszeit oder 40 bis 60 Minuten täglich betragen haben, ist jedenfalls nicht so untergeordnet, dass die Tätigkeit im Hauptklärwerk zu vernachlässigen wäre. 24

Bei dieser Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs „regelmäßige Arbeitsstätte“ sieht sich der Senat in Einklang mit dem Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz. Der Senat folgt insoweit der Rechtsprechung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg im Urteil vom 19. November 2014 3 K 3087/14, EFG 2015, 285, nach der die Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe nicht primär nach dem Wortsinn, sondern vor allem nach dem Sinn und Zweck der Regelung entsprechend dem gesetzgeberischen Willen zu erfolgen hat (BFH, Urteil vom 29.04.2014 VIII R 9/13, DStR 2014, 1661, Juris Rn. 18-29 zu den verschiedenen Begriffen der „nahestehenden Person“). Sowohl bei der Abgrenzung der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ im Sinne der beruflichen Mobilitätskosten als auch bei der Abgrenzung des „Mittelpunkts der betrieblichen Tätigkeit“ für die im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehenden Verpflegungsmehraufwendungen erfolgen abweichend vom objektiven Nettoprinzip Einschränkungen der steuerlichen Absetzbarkeit deshalb, weil sich der Steuerpflichtige auf die regelmäßigen Gegebenheiten einstellen kann: Nur bei einer Anfahrt zu einem regelmäßig gleichen Ort kann der Arbeitnehmer sich auf die immer gleichen Wege durch Bildung von Fahrgemeinschaften, Erwerb von Zeitkarten für öffentliche Verkehrsmittel oder zielgerichtete Wohnungssuche in der Nähe der Arbeitsstätte einstellen und auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Ebenso kann der Arbeitnehmer nur bei regelmäßig gleichem Tätigkeitsort kostengünstige Verpflegungsmöglichkeiten suchen und sich auf die örtliche Verpflegungssituation einstellen (FG Berlin-Brandenburg im Urteil vom 19. November 2014 3 K 3087/14, EFG 2015, 285). 25

Der Fabrikarbeiter, der regelmäßig in derselben Fabrik arbeitet, und der Büroangestellte, der regelmäßig in demselben Büro arbeitet, müssen sich eine steuerliche Halbierung ihrer Anfahrtskosten und eine zeitliche Begrenzung ihrer Verpflegungsmehraufwendungen auf drei Monate gefallen lassen, während der Außendienstmitarbeiter, der täglich von zu Hause aus zu anderen Kunden an anderen Orten fährt, die ungekürzten Anfahrtskosten und zeitlich unbeschränkt Verpflegungsmehraufwendungen abziehen kann. Arbeitnehmer, die – wie der Kläger - regelmäßig denselben Ort anfahren, um von dort aus ihren Dienst anzutreten, müssen wie der Fabrikarbeiter oder der Büroangestellte behandelt werden, weil die Einschränkung gegenüber echten Außendienstmitarbeitern ansonsten verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen wäre (so auch FG Berlin-Brandenburg im Urteil vom 19. November 2014 3 K 3087/14, EFG 2015, 285). 26

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 27

Die Revision wird im Hinblick auf die beim Bundesfinanzhof anhängigen Revisionsverfahren VI R 8/15 und VI R 39/15, in denen es um die Frage geht, ob Polizisten, die vor ihrem Außendienst regelmäßig die ihnen zugewiesene Dienststelle aufsuchen müssen, eine regelmäßige Arbeitsstätte haben, zugelassen. Ferner bedarf das neu eingeführte Kriterium des „qualitativen Schwerpunkts“ einer Tätigkeit noch einer weiteren Konkretisierung durch den BFH (so auch FG Berlin-Brandenburg im Urteil vom 19. November 2014 3 K 3087/14, EFG 2015, 285). 28

