

---

**Datum:** 14.09.2011  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 10. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 10 K 2037/10 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2011:0914.10K2037.10E.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgabenrecht

---

**Tenor:**

Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 22.05.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.05.2010 wird dahingehend geändert, dass die Fahrten des Klägers von seinem Wohnort in A-Stadt in das X..... Werk nach B-Stadt unter Zugrundelegung einer Entfernung von 46 km als Dienstreisen mit 2.843 EUR (223 Tage x 46 km x 2 x 0,30 EUR/km = 6.155 EUR abzüglich Fahrtkostenerstattung i.H.v. 3.312 EUR = 2.843 EUR) bei den Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden.

Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

---

**Gründe:**

1

2

I.

Zu entscheiden ist, ob die Fahrten des Klägers von seinem Wohnort in A-Stadt in das X..... Werk nach B-Stadt im Jahr 2008 als Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oder als Dienstreisen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit zu qualifizieren sind. 3

Die Kläger sind Eheleute und werden im Streitjahr 2008 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. 4

Seit März 2007 ist der Kläger als Monteur bei der Fa. Y..... GmbH & Co. KG (im Folgenden: Fa. Y.....) mit Sitz in C-Stadt beschäftigt. Der zunächst auf ein Jahr befristete Arbeitsvertrag wurde im Januar 2008 zu ansonsten gleichen Bedingungen ab März 2008 in einen unbefristeten Vertrag umgewandelt. Ausweislich seines Arbeitsvertrages hat der Kläger keinen festen Dienstort und kann im gesamten Unternehmensbereich eingesetzt werden. 5

§ 3 Abs. 2 des Arbeitsvertrages regelt insoweit Folgendes: 6

Mit der Tätigkeit ist der Einsatz auf Baustellen im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland verbunden. Sie sind ohne festen Dienstsitz für den gesamten Unternehmensbereich eingestellt. 7

Ein Anspruch auf Beibehaltung eines festen Dienstortes besteht nicht. Der Arbeitgeber behält sich vor, Ihnen im Wege des Direktionsrechtes auch eine andere oder zusätzliche Tätigkeit, auch an einem anderen Ort, zu übertragen. Der Arbeitnehmer erklärt sich bereits heute mit der Übernahme anderer gleichwertiger Arbeitsinhalte, auch an einem anderen Ort, einverstanden. Sie erklären sich bereit, auch im Ausland tätig zu werden. 8

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Arbeitsverträge vom 12.02.2007 und 02.01.2008 Bezug genommen. 9

Die Fa. Y..... ist im Bereich der Beratung und Planung über die Montage bis hin zur Inbetriebnahme und Wartung industrieller Großanlagen tätig. Insbesondere installiert die Fa. Y..... große Werksanlagen bei ihren Kunden und übernimmt in der Folgezeit die Wartung und Reparatur der Anlagen. Hierzu sind ständig Mitarbeiter der Fa. Y..... vor Ort bei den jeweiligen Kunden. Zum Kundenkreis der Fa. Y..... gehört u.a. die Fa. X..... GmbH (im Folgenden: Fa. X.....), die in B-Stadt zwei Standorte an der D-Straße (Werk 2) und am E-Weg (Werk 1) unterhält. 10

Der Kläger war im Kalenderjahr 2008 an 223 Tagen als Montagearbeiter im X..... Werk 2 an der D-Straße in B-Stadt eingesetzt. Das Werk 2 in B-Stadt, das 46 km von seinem Wohnort entfernt liegt, suchte er mit seinem eigenen Pkw auf. Von der Fa. Y..... erhielt er insoweit eine steuerfreie Fahrtkostenerstattung i.H.v. 3.312 EUR. Wegen der Einzelheiten wird auf die Arbeitgeberbescheinigungen vom 27.02.2009 und 10.08.2009 sowie die Lohnsteuerbescheinigung 2008 verwiesen. 11

Die Fa. Y..... hat auf dem Betriebsgelände der Fa. X..... an der D-Straße mehrere Baucontainer aufgestellt. Sie dienen als Lagerraum für Werkzeuge und Ersatzteile, als Pausenraum sowie als Umkleide. Ein Container wird als Büro genutzt. In diesem werden die Aufträge des Kunden bearbeitet und der Einsatz der Mitarbeiter entsprechend koordiniert. Über ein Telefon besteht Kontakt zur Betriebszentrale der Fa. Y..... in C-Stadt. Eigene Toiletten hat die Fa. Y..... auf dem Werksgelände nicht installiert. Die Mitarbeiter der Fa. Y..... nutzen die Toilettenanlagen im X..... Werk. 12

Im Jahr 2008 fuhr der Kläger während seiner Arbeitszeit an ca. 10 Tagen zur Erledigung von Sonderarbeiten in das 12 km vom Werk 2 entfernt liegenden X..... Werk 1 am E-Weg in B-Stadt.	13
In ihrer Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2008 machten die Kläger als Werbungskosten bei den Einkünften aus der nichtselbständiger Tätigkeit des Klägers u.a. Fahrtkosten im Rahmen einer Einsatzwechseltätigkeit i.H.v. 4.716 EUR geltend. Hierbei legten sie für die Fahrten zwischen dem Wohnort und dem X..... Werk 2 in B-Stadt eine einfache Entfernung von 60 km zugrunde und ermittelten die Aufwendungen unter Berücksichtigung der steuerfreien Erstattung durch den Arbeitgeber wie folgt:	14
223 Tage x 60 km x 2 Fahrten pro Tag x 0,30 EUR pro km = 8.028 EUR	15
abzüglich steuerfreie Erstattung <u>./. 3.312 EUR</u>	16
4.716 EUR	17
Aufwendungen für die Fahrten zwischen den beiden X..... Werken in B-Stadt machten die Kläger nicht geltend.	18
Mit Einkommensteuerbescheid 2008 vom 22.05.2009 berücksichtigte der Beklagte die Fahrten zwischen dem Wohnort des Klägers und dem X..... Werk 2 in B-Stadt lediglich als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und ermittelte die einfache Entfernung mit nur 46 km. Aufgrund der steuerfreien Fahrtkostenerstattung durch die Fa. Y..... ergaben sich nach den Berechnungen des Beklagten insoweit keine Werbungskosten.	19
223 Tage x 46 km x 0,30 EUR pro km = 3.078 EUR	20
abzüglich steuerfreie Erstattung <u>./. 3.312 EUR</u>	21
0 EUR	22
Als Werbungskosten erkannte der Beklagte zusätzlich jedoch die Fahrten des Klägers zwischen den beiden X..... Werken in B-Stadt mit insgesamt 72 EUR an (10 Fahrten x 12 km x 2 x 0,30 EUR pro km = 72 EUR).	23
Mit ihrem hiergegen erhobenen Einspruch machten die Kläger geltend, die Fahrten von A-Stadt nach B-Stadt seien als Dienstreisen im Rahmen einer Einsatzwechseltätigkeit, d.h. mit 0,30 EUR pro gefahrenen Kilometer, zu berücksichtigen. Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 10.05.2010 als unbegründet zurück.	24
Mit ihrer Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter.	25
Sie sind der Auffassung, der Kläger arbeite im Rahmen einer Auswärtstätigkeit, so dass die Fahrten in das X..... Werk nach B-Stadt als Dienstreisen anzuerkennen seien.	26
Die Fa. Y..... unterhalte auf dem Betriebsgelände der Fa. X..... keine eigene ortsfeste betriebliche Einrichtung. Sie sei lediglich als Fremdfirma auf dem X.....-Gelände tätig. Den Mitarbeitern der Fa. Y..... stünden im X..... Werk nur mobile Baucontainer zur Verfügung. Eine Betriebsstätte der Fa. Y..... liege insoweit nicht vor.	27
Der Kläger sei ausweislich seines Arbeitsvertrages nicht ausschließlich für eine Tätigkeit auf dem Betriebsgelände der Fa. X..... angestellt worden. Er müsse jederzeit mit seiner	28

Versetzung rechnen. Sein Einsatz im X..... Werk 2 in B-Stadt sei arbeitsvertraglich nicht abgesichert, sondern sei von dem Vertragsverhältnis der Fa. Y..... zur Fa. X..... abhängig.

Die Kläger tragen des Weiteren vor, der Kläger sei im Jahr 2008 zweimal pro Monat jeweils für einen Tag in E-Stadt und dreimal pro Monat für einen Tag in F-Stadt gewesen. Der Einsatz außerhalb des X..... Werk 2 in B-Stadt sei dem Kläger jeweils am Vortag per Fax oder Telefon mitgeteilt worden. Eine Bescheinigung über die Anzahl der Arbeitstage in E-Stadt und F-Stadt legte der Kläger nicht vor. In der Bescheinigung von 04.03.2009 bestätigte die Fa. Y..... lediglich, der Kläger habe im Jahr 2008 Dienstfahrten - insgesamt 998 km - durchgeführt, für die er eine Fahrtkostenerstattung i.H.v. 259,48 EUR erhalten habe.

Die Kläger beantragen, 30

den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 22.05.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.05.2010 dahingehend zu ändern, dass die Fahrten des Klägers zwischen seiner Wohnung in A-Stadt und dem X..... Werk in B-Stadt mit einer Entfernung von 46 km als Fahrtkosten im Rahmen einer Auswärtstätigkeit bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit i.H.v. 2.843 EUR anerkannt werden.

Der Beklagte beantragt, 32

die Klage abzuweisen. 33

Er ist der Auffassung, die Fahrten nach B-Stadt könnten lediglich mit der Entfernungspauschale berücksichtigt werden. Da der Kläger das X..... Werk in B-Stadt dauerhaft und nachhaltig aufsuche, handele es sich um seine regelmäßige Arbeitsstätte. 34

Unerheblich sei, dass der Kläger täglich mit seiner Versetzung rechnen müsse. Maßgebend seien nicht die Regelungen im Arbeitsvertrag, sondern die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalles. Insoweit sei vorliegend zu vermuten, dass dem Kläger zumindest mündlich das Werk in B-Stadt als fester Dienort zugewiesen worden sei und er nur in Ausnahmefällen an anderen Orten tätig werden müsse. 35

Die Fa. Y..... unterhalte auf dem Betriebsgelände der Fa. X..... eine eigene Betriebsstätte i.S.d. § 12 Abgabenordnung (AO). Die Baucontainer seien ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtungen der Fa. Y..... Sie stünden den Mitarbeitern zur ständigen Nutzung zur Verfügung und würden nachhaltig zu betrieblichen Zwecken der Fa. Y..... genutzt. 36

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. 37

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze, die beigezogenen Verwaltungsvorgänge sowie die Verfahrensakte Bezug genommen. 38

II. 39

Die Klage, über die der Senat gem. § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung entscheidet, ist begründet. 40

Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 22.05.2009 in Form der Einspruchsentscheidung vom 10.05.2010 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 41

42

Der Beklagte hat die Fahrten des Klägers zum X..... Werk 2 in B-Stadt zu Unrecht als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) behandelt und insoweit zu Unrecht die Aufwendungen für die Fahrten dorthin lediglich in Höhe der Entfernungspauschale anerkannt.

Die Fahrten des Klägers von seiner Wohnung zum X..... Werk 2 in B-Stadt sind unter Zugrundelegung einer einfachen Entfernung von 46 km nach Dienstreisegrundsätzen mit insgesamt 2.843 EUR zu berücksichtigen (223 Tage x 46 km x 2 x 0,30 EUR/km = 6.155 EUR abzüglich Fahrtkostenerstattung i.H.v. 3.312 EUR = 2.843 EUR). Mangels Einzelnachweises kommt eine Berücksichtigung der tatsächlichen Fahrtkosten nicht in Betracht. 43

1. Der Kläger hat auf dem Gelände des X..... Werk 2 an der D-Straße in B-Stadt keine regelmäßige Arbeitsstätte. 44

Der Begriff "regelmäßige Arbeitsstätte" ist gesetzlich nicht definiert. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der sich der erkennende Senat anschließt, ist eine regelmäßige Arbeitsstätte i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG "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. fortdauernd und immer wieder aufsucht (BFH-Urteile vom 10.07.2008 VI R 21/07, BFHE 222, 391, BStBl II 2009, 818; vom 09.07.2009 VI R 42/08, BFH/NV 2009, 1806; vom 17.06.2010 VI R 35/08, BFHE 230, 147; BStBl II 2010, 852). Dies ist regelmäßig der Betrieb des Arbeitgebers oder ein Zweigbetrieb, nicht aber eine betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers (BFH-Urteile vom 10.07.2008 VI R 21/07, BFHE 222, 391; BStBl II 2009, 818; vom 17.06.2010 VI R 35/08, BFHE 230, 147, BStBl II 2010, 852). 45

Eine regelmäßige Arbeitsstätte ist dadurch gekennzeichnet, dass sich der Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung der Wegekosten etwa durch die Bildung von Fahrgemeinschaften, die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und ggf. sogar durch die entsprechende Wohnsitznahme hinwirken kann. Für diesen Fall erweist sich die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip (BFH-Urteile vom 10.07.2008 VI R 21/07, BFHE 222, 391; BStBl II 2009, 818; vom 17.06.2010 VI R 35/08, BFHE 230, 147, BStBl II 2010, 852). 46

Liegt keine solche Arbeitsstätte vor, auf die sich der Arbeitnehmer typischerweise in der aufgezeigten Weise einstellen kann, ist eine Durchbrechung der Abziehbarkeit beruflich veranlasster Mobilitätskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sachlich nicht gerechtfertigt. Dies ist insbesondere bei Auswärtstätigkeiten der Fall, weil ein auswärts tätiger Arbeitnehmer typischerweise nicht die vorgenannten Möglichkeiten hat, seine Wegekosten gering zu halten (BFH-Urteile vom 17.06.2010 VI R 20/09, BFHE 230, 533; vom 09.07.2009 VI R 42/08, BFH/NV 2009, 1806). 47

Entsprechendes trifft auf einen Arbeitnehmer zu, der vorübergehend ausschließlich am Betriebssitz eines Kunden seines Arbeitgebers tätig ist und zwar selbst dann, wenn ein Arbeitnehmer bei einem Kunden längerfristig eingesetzt wird, denn der Arbeitnehmer kann sich nicht typischerweise darauf einstellen, dort dauerhaft eingesetzt zu werden (BFH-Urteile vom 10.07.2008 VI R 21/07, BFHE 222, 391; BStBl II 2009, 818; vom 09.07.2009 VI R 42/08, BFH/NV 2009, 1806). 48

Nach den vorgenannten Grundsätzen unterscheiden sich das Bestehen einer regel-mäßigen Arbeitsstätte und eine Auswärtstätigkeit nicht danach, ob der Arbeitnehmer aus einer ex post-Betrachtung tatsächlich an einem bestimmten Ort für längere Zeit tätig gewesen war, sondern danach, ob sich der Arbeitnehmer zu Beginn der jeweiligen Tätigkeit aus ex ante-Sicht darauf hatte einrichten können, dort dauerhaft tätig zu sein.

Wird ein Arbeitnehmer in der betrieblichen Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers eingesetzt, so ist allein das Arbeitsverhältnis und nicht die Vertragsbeziehung zwischen dem Arbeitgeber und dem Kunden prägend für die Sicht des Arbeitnehmers. Auf die konkrete Ausgestaltung und die Dauer der vertraglichen Beziehung zwischen seinem Arbeitgeber und dessen Kunde kann und muss sich der Arbeitnehmer typischerweise weder rechtlich noch faktisch mit dem Ergebnis der Minderung seiner 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 einem längerfristigen Einsatz beim Kunden steht die dortige Tätigkeit unter einem dem Einfluss des Arbeitnehmers entzogenen Vorbehalt, dass die vom seinem Arbeitsverhältnis unabhängige Vertragsbeziehung zwischen seinem Arbeitgeber und dessen Kunden Bestand hat (BFH-Urteil vom 09.07.2009 VI R 42/08, BFH/NV 2009, 1806). 50

Gemessen daran liegt beim Kläger eine Auswärtstätigkeit vor. 51

a) Die Baucontainer auf dem Geländes des X..... Werk 2 an der D-Straße in B-Stadt sind keine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung der Fa. Y..... 52

Der Begriff der ortsfesten dauerhaften betrieblichen Einrichtung ist auslegungsbedürftig. Angesichts des Wortlauts des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG, der nur von einer "regelmäßigen Arbeitsstätte" spricht, sind insoweit systematische und teleologische Erwägungen durchgreifend. Die Regelung zur Entfernungspauschale stellt systematisch eine Ausnahmeregelung zum objektiven Nettoprinzip dar. Als Ausnahmeregelung ist § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG restriktiv anzuwenden. Eine Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip ist nach dem Sinn und Zweck der Regelung nur dann gerechtfertigt, wenn sich der Arbeitnehmer dauerhaft auf einen bestimmten Betriebsstandort einstellen und seine Wegekosten, etwa durch einen Umzug, verringern kann. 53

Die Baucontainer sind auf der einen Seite zwar insoweit ortsfest, als sie langfristig am selben Standort aufgebaut sind. Sie sind auf der anderen Seite jedoch leicht abtransportierbar. 54

Darüber hinaus ist der Verbleib der Baucontainer auf dem Gelände des X..... Werk 2 von der Vertragsbeziehung zwischen der Fa. Y..... und der Fa. X..... abhängig. Im Falle der Beendigung der Vertragsbeziehungen durch Kündigung oder Fristablauf entfällt für die Fa. Y..... zugleich die Berechtigung, die Baucontainer auf dem Betriebsgelände der Fa. X..... abzustellen, so dass es an der notwendigen Dauerhaftigkeit der Einrichtung fehlt. Weder für den Arbeitgeber noch für den Arbeitnehmer besteht insoweit eine gesicherte Planungsgrundlage. 55

Hieran ändert auch die Tatsache nichts, dass in den Baucontainern ein Büro mit Telefonanschluss eingerichtet worden ist. 56

b) Kläger konnte sich zudem nicht darauf einrichten, dauerhaft im X..... Werk 2 in B-Stadt tätig zu sein. 57

58

Abzustellen ist nach von vorgenannten Grundsätzen insoweit auf eine ex ante-Sicht. Bei Abschluss seines Arbeitsvertrages zu Beginn des Streitjahres konnte der Kläger nicht absehen, das ganze Jahr im X..... Werk 2 in B-Stadt eingesetzt zu werden, denn er hat nach § 3 seines Arbeitsvertrages keinen festen Dienstsitz und muss mit einem Einsatz im gesamten Bundesgebiet rechnen. Unerheblich ist, dass der Kläger im Jahr 2008 tatsächlich an 223 Tagen nach B-Stadt gefahren ist. Entscheidung ist vielmehr die Regelung in seinem Arbeitsvertrag, die seinem Arbeitgeber hinsichtlich des Tätigkeitsortes ein umfassendes Direktionsrecht zuweist.

Auch die Tatsache, dass der Kläger bei Bedarf durch eine kurzfristige Mitteilung von Seiten der Fa. Y..... an einem anderen Ort eingesetzt wurde, zeigt, dass dem Kläger insoweit die Planungssicherheit fehlte und die Fa. Y..... von ihrem Direktionsrecht Gebrauch machte. 59

Ferner stand der Arbeitseinsatz des Klägers unter dem Vorbehalt des Fortbestehens der von seinem Arbeitsverhältnis unabhängigen Vertragsbeziehung zur Fa. X..... 60

2. Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer war gem. § 100 Abs. 2 FGO 61

dem Beklagten zu übertragen. 62

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 63

4. Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit basiert auf § 151 FGO i.V.m. 64

§§ 708 Nr. 11, 711 Zivilprozessordnung. 65