
Datum: 12.06.2015
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 3395/13 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2015:0612.4K3395.13E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand: 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Arbeitsplatz des Klägers als Amtsbetriebsprüfer im Finanzamt seine regelmäßige Arbeitsstätte darstellt. 2

Der im Streitjahr 2012 getrennt von seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagte Kläger ist als Betriebsprüfer beim Beklagten beschäftigt. Dort steht ihm ein eingerichteter Arbeitsplatz zur Verfügung. Von den vom Kläger im Jahr 2012 insgesamt 1462 erfassten Stunden entfallen 471 auf Prüfungstätigkeiten im Außendienst, 975 Stunden auf Tätigkeiten im Finanzamt und die übrigen 16 Stunden auf eine auswärtige Schulung. Die 975 Stunden im Finanzamt teilen sich auf in 284 Stunden für Prüfungen im Innendienst, 125 Stunden für Prüfungsvorbereitungen (einschließlich Absetzungsverfügungen), 209 Stunden für Berichterstellung und Auswertung und 357 Stunden für sonstige Prüfungstätigkeiten, prüfungsfremde Zeiten sowie außendienstbezogene Fortbildungszeiten. 3

In seiner Einkommensteuererklärung für 2012 gab der Kläger als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit unter anderem Fahrten zum Finanzamt als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an 185 Tagen bei einer Entfernung von 12 km an. Darüber hinaus machte er Fahrtkosten zu auswärtigen Prüfungen in Höhe von 1.261,- EUR sowie Mehraufwendungen für Verpflegung in Höhe von 192,- EUR geltend. Die Fahrtkosten ermittelte er nach einem Kilometersatz von 1,18 EUR. Nach Abzug der steuerfreien Arbeitgebererstattung in Höhe von 512,- EUR verblieb für die Fahrtkosten und 4

die Verpflegungsmehraufwendungen noch ein Betrag in Höhe von 941,- EUR.

Der Beklagte berücksichtigte die geltend gemachten Aufwendungen in der erklärten Höhe als Werbungskosten. Hiergegen legte der Kläger mit der Begründung Einspruch ein, dass sein Arbeitsplatz im Finanzamt nicht seine regelmäßige Arbeitsstätte darstelle. Dementsprechend seien auch die Fahrten dorthin mit den tatsächlichen Kosten (1,18 EUR/km) sowie höhere Verpflegungsmehraufwendungen anzusetzen. Danach ergäben sich folgende Beträge:

Fahrtkosten	5.846,- EUR
Mehraufwendungen für Verpflegung	984,- EUR
Abzüglich Erstattung	-512,- EUR
Abzugsfähige Werbungskosten	6.318,- EUR
Abzüglich bisher berücksichtigte Kosten	
Fahrten Wohnung Arbeitsstätte	-666,- EUR
Sonstige Fahrten und MfV	-941,- EUR
Erhöhung der Werbungskosten	4.711,- EUR

Wegen der Ermittlung dieser Beträge wird im Einzelnen auf die vom Kläger eingereichten Aufstellungen (Bl. 48-64 der Einkommensteuerakte) Bezug genommen.

Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück.

Zur Begründung seiner hiergegen erhobenen Klage trägt der Kläger vor, dass für die Beurteilung, ob ein Arbeitsplatz eine regelmäßige Arbeitsstätte darstelle, nicht nur quantitative, sondern auch qualitative Aspekte zu berücksichtigen seien. Das Bild eines Außenprüfers sei geprägt vom Außendienst. Nach § 6 der Betriebsprüfungsordnung (BpO) sei eine Prüfung im Regelfall in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen durchzuführen. Dort seien auch die tatsächlichen Feststellungen vorzunehmen, selbst wenn die Prüfung im Übrigen an Amtsstelle stattfinde. Der Aufenthalt des Prüfers vor Ort stelle für den Steuerpflichtigen den grundrechtsrelevanten Eingriff dar. Demgegenüber hätten die Prüfungsvorbereitung und die Abfassung des Berichts nicht die gleiche qualitative Wertigkeit wie die Prüfungshandlungen selbst. Eine Dispositionsmöglichkeit des Klägers (z.B. durch gezielte Wohnsitznahme zur Vermeidung von Arbeitswegen) bestehe nicht, weil er keinen Einfluss auf den Prüfungsgeschäftsplan habe. Schließlich sei die Beschränkung des Werbungskostenabzugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte restriktiv auszulegen.

Der Kläger beantragt,

den Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 7.6.2013 in der Fassung des Änderungsbescheids vom 17.6.2013 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.9.2013 dahingehend zu ändern, dass zusätzliche Werbungskosten bei den Einkünften aus

nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von 4.711,- EUR berücksichtigt werden,	
hilfsweise für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen.	12
Der Beklagte beantragt,	13
die Klage abzuweisen.	14
Er ist der Ansicht, dass der hohe Anteil der Gesamtarbeitszeit des Klägers, den dieser im Finanzamt verbringe, für seine dortige regelmäßige Arbeitsstätte spreche. Hierbei handele es sich nicht nur um Prüfungsvor- und -nachbereitungen, sondern auch um Prüfungshandlungen im Innendienst. Da sich die Zeitanteile im Verhältnis zu den früheren Jahren nicht nennenswert geändert hätten, habe sich der Kläger von vornherein darauf einstellen können. Darüber hinaus komme den Prüfungsvorbereitungen ein hoher qualitativer Stellenwert zu. Dies zeige sich daran, dass Betriebsprüfer an ihrem Arbeitsplatz im Amt prüfungsrelevante Daten, die sie aufgrund der Datenzugriffsrechte erhalten, mit der Prüfungssoftware auswerten könnten. Zudem würden dort die Prüfungsschwerpunkte festgelegt. Auch nehme die Internetrecherche einen immer größeren Raum ein. Schließlich sei auch die Erstellung des Prüfungsberichts als qualitativer Schwerpunkt der Tätigkeit eines Betriebsprüfers anzusehen.	15
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und die Steuerakten des Beklagten Bezug genommen.	16
Der Senat hat am 12.6.2015 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Auf das Sitzungsprotokoll wird Bezug genommen.	17
Entscheidungsgründe:	18
Die zulässige Klage ist unbegründet.	19
Der Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 7.6.2013 in der Fassung des Änderungsbescheids vom 17.6.2013 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23.9.2013 ist nicht rechtswidrig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung, FGO).	20
Der Beklagte hat die Fahrten des Klägers zum Finanzamt zutreffend nicht mit den tatsächlichen Kosten angesetzt und für die Zeiten, die der Kläger im Finanzamt verbracht hat, zutreffend keine Verpflegungsmehraufwendungen berücksichtigt. Insoweit steht dem Kläger kein höherer Werbungskostenabzug zu.	21
Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Hierzu gehören auch Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese können jedoch nicht mit den tatsächlichen Kosten berücksichtigt werden. Vielmehr ist zur Abgeltung der Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die regelmäßige Arbeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte von 0,30 EUR anzusetzen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG in der für das Streitjahr gültigen Fassung- EStG a.F.).	22
Diese Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip ist dadurch gerechtfertigt, dass sich der Arbeitnehmer bei einer auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegten regelmäßigen Arbeitsstätte in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung	23

der Wegekosten hinwirken kann (etwa durch Bildung von Fahrgemeinschaften, Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel oder gegebenenfalls durch entsprechende Wohnsitznahme). Liegt dagegen keine auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegte Arbeitsstätte vor, auf die sich der Arbeitnehmer einstellen kann, ist eine Beschränkung der abzugsfähigen Kosten sachlich nicht gerechtfertigt.

Als regelmäßige Arbeitsstätte im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG a.F. ist jede 24
ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers zu verstehen, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder aufsucht. Arbeitsstätte in diesem Sinne ist allerdings nicht jeder beliebige Tätigkeitsort, sondern der Ort, an dem der Arbeitnehmer typischerweise seine Arbeitsleistung im Schwerpunkt zu erbringen hat (BFH-Urteil vom 7.6.2002 VI R 53/01, BStBl II 2002, 878). Dies wird regelmäßig der Betrieb oder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers sein (BFH-Urteil vom 9.6.2011 VI R 58/09, BStBl II 2012, 34).

Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der der Senat folgt, ist im 25
Gegensatz zur früheren Rechtsprechung entscheidend, wo sich der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit eines Arbeitnehmers befindet. Dort liegt die eine regelmäßige Arbeitsstätte, die ein Arbeitnehmer nur haben kann. 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 oder wahrzunehmen hat sowie nach dem konkreten Gewicht dieser dort verrichteten Tätigkeit. Angesichts dessen liegt die regelmäßige Arbeitsstätte am Betriebssitz des Arbeitgebers oder an einer sonstigen ortsfesten dauerhaften betrieblichen Einrichtung, welcher der Arbeitnehmer zugeordnet ist, wenn er diesen Ort nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder aufsucht und dort schwerpunktmäßig tätig wird. Dagegen genügt allein der Umstand, dass ein Arbeitnehmer den Betriebssitz oder sonstige Einrichtungen des Arbeitgebers mit einer gewissen Nachhaltigkeit aufsucht, für sich betrachtet nicht, um eine regelmäßige Arbeitsstätte zu begründen (BFH-Urteile vom 9.6.2011 VI R 58/09, BStBl II 2012, 34 und VI R 55/10, BStBl II 2012, 38).

Ob eine Einrichtung des Arbeitgebers als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen ist, ist stets 26
nach den Gesamtumständen des Einzelfalles zu beurteilen. Wird ein Arbeitnehmer an verschiedenen Arbeitsstätten tätig, ist hierbei insbesondere zu berücksichtigen, welcher Tätigkeitsstätte der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugeordnet worden ist, welche Tätigkeit er an den verschiedenen Arbeitsstätten im Einzelnen wahrnimmt oder wahrzunehmen hat und welches konkrete Gewicht diesen Tätigkeiten zukommt (BFH-Beschluss vom 15.1.2013 VI B 123/12, BFH/NV 2013, 585 m.w.N.). Der regelmäßigen Arbeitsstätte muss hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten zukommen (BFH-Urteile vom 19.1.2012 VI R 36/11, BStBl II 2012, 503 und VI R 32/11, BFH/NV 2012, 936). Sucht ein Arbeitnehmer mehrere Tätigkeitsorte regelmäßig auf, bei denen ein qualitativer Schwerpunkt nicht erkennbar ist, hat der Arbeitnehmer keine regelmäßige Arbeitsstätte (FG Düsseldorf, Urteil vom 19.11.2014 2 K 278/14 Kg, EFG 2015, 486 zu einer Polizeianwärterin mit verschiedenen Ausbildungsstätten). Diese Maßstäbe gelten grundsätzlich auch für die Frage, ob der Arbeitsplatz eines Betriebsprüfers im Finanzamt dessen regelmäßige Arbeitsstätte darstellt (so auch Niedersächsisches FG, Urteil vom 21.2.2012 13 K 210/11, DStRE 2013, 1356, NZB zurückgewiesen durch BFH-Beschluss vom 15.1.2013 VI B 123/12, BFH/NV 2013, 585; a. A. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 17.6.2014 6 K 6241/12, EFG 2014, 2125, das ausdrücklich nicht auf den qualitativen Schwerpunkt abstellt).

Die Gesamtwürdigung der Umstände des Streitfalles führt dazu, dass der Arbeitsplatz des Klägers im Finanzamt A-Stadt seine regelmäßige Arbeitsstätte darstellt.

Der Kläger wurde von seinem Dienstherrn dem Finanzamt A-Stadt zugeordnet. Er hatte dort einen vollständig eingerichteten Arbeitsplatz, den er nachhaltig aufgesucht hat. Nach seinen eigenen Angaben in der Einkommensteuererklärung und seinen eingereichten Aufstellungen hat er das Finanzamt A-Stadt im Streitjahr 2012 an 185 Tagen aufgesucht und hier rund zwei Drittel seiner gesamten Arbeitszeit des Jahres verbracht. Gegenüber den anderen Tätigkeitsorten des Klägers kommt dem Arbeitsplatz im Finanzamt eine zentrale Bedeutung zu. Die zu prüfenden Betriebe bzw. Steuerberaterbüros hat der Kläger im Regelfall nach der von ihm selbst erstellten Aufstellung immer nur an einer überschaubaren Anzahl von Tagen aufgesucht, so dass keine dieser Tätigkeitsstätten als regelmäßige Arbeitsstätte in Betracht kommt. Demgegenüber wurde der Kläger an seinem Arbeitsplatz im Finanzamt A-Stadt an 185 Tagen tätig. Diese herausragende Stellung der Tätigkeitsstätte führt zu dem Ergebnis, dass der Kläger nicht während des ganzen Jahres einer Einsatzwechseltätigkeit nachgegangen ist, sondern eine regelmäßige Arbeitsstätte hatte und im Rahmen der Außenprüfungstätigkeit einzelne Dienstreisen unternommen hat. 28

Der Streitfall ist anders gelagert als solche Fälle, in denen ein Arbeitnehmer verschiedene Tätigkeitsorte regelmäßig aufsucht, von denen bei keiner ein Schwerpunkt erkennbar ist. Vielmehr konnte sich der Kläger dauerhaft darauf einstellen, das Finanzamt A-Stadt regelmäßig aufzusuchen und hatte die Möglichkeit, durch Wohnsitzwahl, Bildung von Fahrgemeinschaften oder die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel seine Wegekosten zu minimieren. 29

Unabhängig hiervon wäre auch der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit des Klägers im Streitjahr 2012 im Finanzamt A-Stadt anzusiedeln. Die Frage, welches konkrete Gewicht einer Tätigkeit zukommt, ist - entgegen der Auffassung des Klägers - nicht aus Sicht des betroffenen Steuerbürgers, der gegebenenfalls Grundrechtseingriffe hinzunehmen hat, zu beurteilen. Für die Beurteilung des Schwerpunkts der Tätigkeit ist vielmehr das Verhältnis zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber (bzw. im Fall eines Beamten das Verhältnis zu seinem Dienstherrn) ausschlaggebend. Im Verhältnis zum Dienstherrn hatte der Kläger die Betriebsprüfungen nicht nur am Geschäftssitz des Steuerpflichtigen (Regelfall, vgl. § 200 Abs. 2 der Abgabenordnung, AO) durchzuführen. Vielmehr gehört zu den Tätigkeiten eines Außenprüfers auch eine intensive Vorbereitung der Prüfung, um festzustellen, ob ein Betrieb überhaupt prüfungswürdig ist und Prüfungsschwerpunkte festzulegen. Daneben hat der Kläger gegenüber seinem Dienstherrn auch die Pflicht, einen Prüfungsbericht abzufassen, in dem seine Prüfungsergebnisse zusammengefasst werden. Diese vor- und nachbereitenden Tätigkeiten sind nicht als qualitativ unbedeutende Hilfstätigkeiten anzusehen. Hierbei handelt es sich auch nicht lediglich um Besuche zu Kontrollzwecken, die eine regelmäßige Arbeitsstätte ausschließen (BFH-Urteil vom 9.6.2011 VI R 58/09, BStBl II 2012, 34). Insoweit unterscheidet sich der Streitfall auch vom Urteilsfall des Niedersächsischen FG (Urteil vom 21.2.2012 13 K 210/11, DStRE 2013, 1356), in dem eine Großbetriebsprüferin ihren Arbeitsplatz im Finanzamt lediglich in geringem Umfang zur Durchführung von Verwaltungstätigkeiten aufgesucht hat, während sie ansonsten im Außendienst oder von ihrem genehmigten Heimarbeitsplatz aus tätig wurde. 30

Im Streitfall ist schließlich auch zu berücksichtigen, dass der Kläger einen nicht unerheblichen Teil seiner Prüfungen insgesamt an Amtsstelle durchgeführt hat und insoweit gar nicht im Außendienst tätig geworden ist. Diese Vorgehensweise ist gesetzlich vorgesehen (§ 200 Abs. 2 Satz 1 AO) und wird typischerweise dann vorgenommen, wenn geeignete 31

Geschäftsräume im Betrieb des Steuerpflichtigen nicht (mehr) vorhanden sind. Dass es sich hierbei nicht lediglich um seltene Ausnahmefälle handelt, zeigt sich am Umfang der im Innendienst durchgeführten Prüfungen. Nach der zwischen den Beteiligten unstreitigen Stundenaufstellung hat der Kläger an reiner Prüfungstätigkeit 471 Stunden im Außendienst und 284 Stunden im Innendienst verbracht. Der Innendienst macht damit ca. 37,5 % der gesamten reinen Prüfungszeit aus.

Aus denselben Gründen ist auch der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen ausgeschlossen, da diese eine Abwesenheit sowohl von der Wohnung als auch von der regelmäßigen Arbeitsstätte voraussetzen. (§ 9 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG). 32

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 33

Die Revision ist nicht zuzulassen, da kein Revisionsgrund im Sinne von § 115 Abs. 2 FGO vorliegt. Der Senat weicht insbesondere nicht von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs oder anderer Finanzgerichte ab. Das oben genannte Urteil des FG Berlin-Brandenburg (Urteil vom 17.6.2014 6 K 6241/12, EFG 2014, 2125), gegen das beim Bundesfinanzhof ein Revisionsverfahren (IX R 19/14) anhängig ist, beurteilt zwar den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit eines Außenprüfers anders, kommt aber zum selben Ergebnis. 34