

Merkblatt

Verpflegungsmehraufwand im Bereitschaftsdienst des Rettungsdienst (Fahrzeugbesatzung eines Noteinsatzfahrzeugs)

Geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhof vom 19.01.2012

(Rechtsstand 09.12.2013)

Dieses Merkblatt soll einen Überblick über die ertragsteuerrechtlichen Rahmenbedingungen des **Werbungskostenabzugs für die Geltendmachung von Verpflegungsmehraufwand für Feuerwehrangehörige bzw. Beschäftigte des Rettungsdienstes** geben.

Problemstellung:

Feuerwehrangehörigen bzw. Beschäftigte des Rettungsdienstes war bislang kein Werbungskostenabzug für Verpflegungsmehraufwand für die Dienstzeiten in Rettungsfahrzeugen (auch als Fahrzeugbesatzung) verwehrt, da die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte davon ausgingen, dass diese Beschäftigtengruppe keine „reine“ Fahrtätigkeit ausübten (u.A. BFH-Urteil vom 19.01.2012, VI R 93/04, BFH/NV 2006, 53).

Lösung durch die geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhof in München

Aufgrund der nunmehr **geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhof in München** (Urteile vom 19.01.2012 - Az.: VI R 23/11 und VI R 31/11) ist nunmehr ein **Werbungskostenabzug von Verpflegungsmehraufwendungen** beim **Bereitschaftsdienst** der Einsatzkräfte im Rettungsdienst (Fahrzeugbesatzung) **uneingeschränkt möglich** geworden.

Verpflegungsmehraufwand i.S.v. § 9 Abs. 3, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG:

8 bis 14 Std. Abwesenheit EUR 6,00 je Kalendertag

14 bis 24 Std. Abwesenheit EUR 12,00 je Kalendertag

über 24 Std. Abwesenheit EUR 24,00 je Kalendertag

Soweit ein Feuerwehrangehöriger oder Beschäftigter im Rettungsdienst verpflichtet ist, Bereitschaftsdienste als Fahrer eines Noteinsatzfahrzeugs zu leisten, übt er eine „Auswärtstätigkeit“ aus.

Der Begriff der Auswärtstätigkeit ist zu grenzen von der Tätigkeit an einer regelmäßigen Arbeitsstätte. Eine Auswärtstätigkeit liegt auch dann vor, wenn der Arbeitnehmer an mehreren betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers tätig ist. Da Feuerwehrangehörigen bzw. Beschäftigte im Rettungsdienst aufgrund des Dienstes nicht nur an einer Arbeitsstätte (Leitstelle; Krankenhaus) tätig sind, sondern gerade an verschiedenen, ständig wechselnden Unfall- und Notfallstellen tätig werden, liegt aufgrund der nunmehr geänderten Rechtsprechung bei der Beurteilung den im Rettungsdienst geleisteten Bereitschaftsdienste eben keine regelmäßige Arbeitsstätte vor. Auch der Begriff der "großräumigen Arbeitsstätte" i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG ist nach den bereits veröffentlichten BFH - Urteil vom 17.6.2010 VI R 20/09, BFH/NV 2011, 111, BFH/PR 2011, 44) nicht anwendbar.

Fazit:

Die Anwendung der vorgenannten geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhof zur „Auswärtstätigkeit“ auf den **Bereitschaftsdienst im normalen Feuerwehrdienst** (bspw. Berufsfeuerwehr) bleibt abzuwarten. **Systematisch spricht allerdings nichts gegen eine grundsätzliche Übertragung der Rechtsprechung** auf diese Fallgruppe und damit für den Werbungskostenabzugs von Verpflegungsmehraufwand. – Achtung, zwischenzeitlich liegt durch das Urteil des Finanzgericht Schleswig-Holstein (Urteil v. 24.06.2013 5 K 233/12) ein in Teilen widerstreitendes Urteil vor. Allerdings behandelt dieses Urteil die steuerrechtliche Qualifizierung der Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, welche in den BFH-Urteilen nicht behandelt wurden. **Leider ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung aufgrund dieser widersprüchlichen Lage die BFH-Urteile auch bezüglich der Verpflegungsmehraufwendungen nicht anwenden wird.** – Der noch bleibende Finanzgerichtsweg birgt aber aufgrund der Struktur der Einzelfälle erhebliche Risiken, sodass außer im Fall der Kostendeckung durch einer Rechtsschutzversicherung keine Empfehlung gegeben werden kann.

BFH Urteil vom 19.01.2012 - VI R 23/11 (veröffentlicht am 04.04.2012)

Entscheidungsstichwort: Mehraufwendungen für die Verpflegung für den Fahrer eines Noteinsatzfahrzeugs

Leitsatz

Soweit ein städtischer Feuerwehrmann auch verpflichtet ist, Bereitschaftsdienste als Fahrer eines Noteinsatzfahrzeugs eines nicht städtischen Krankenhauses zu leisten, übt er eine Auswärtstätigkeit aus.

Normenkette EStG § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4, Abs. 5, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5

Verfahrensgang FG Düsseldorf (Entscheidung vom 24.11.2010; Aktenzeichen 7 K 1574/10 E; EFG 2011, 1516)

Tatbestand

Rz. 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist als Feuerwehrmann bei der Stadt X beschäftigt und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zu seinen dienstlichen Aufgaben gehören auch Bereitschaftsdienste als Fahrer eines Noteinsatzfahrzeugs des Evangelischen Krankenhauses in X. Der Bereitschaftsdienst dauert regelmäßig 24 Stunden. Dem Kläger steht für den Bereitschaftsdienst im Krankenhaus ein separates Dienstzimmer zur Verfügung.

Rz. 2 In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machte der Kläger Mehraufwendungen für die Verpflegung für die Zeit der Bereitschaftsdienste in Höhe von 1.848 EUR (2007) bzw. 2.040 EUR (2008) als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Dies lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ab.

Rz. 3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1516 genannten Gründen ab.

Rz. 4 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

Rz. 5 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung des FA aufzuheben und die Steuerbescheide für 2007 und 2008 in der Weise zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 1.848 EUR (2007) und 2.040 EUR (2008) in Abzug gebracht werden.

Rz. 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

Rz. 7 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht dem Kläger mehrere regelmäßige Arbeitsstätten zugeordnet.

Rz. 8 1. Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen sind gemäß § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht abziehbare Werbungskosten. Wird der Steuerpflichtige jedoch vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, so ist nach Satz 2 der Vorschrift für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt über eine bestimmte Dauer abwesend ist, ein nach dieser Dauer gestaffelter Pauschbetrag abzusetzen. Dies gilt entsprechend, wenn der Steuerpflichtige bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG). Auf die konkrete Verpflegungssituation kommt es dabei ebenso wenig an, wie darauf, ob dem Arbeitnehmer überhaupt ein Mehraufwand bei seiner Verpflegung entstanden ist (Senatsentscheidung vom 24. März 2011 VI R 11/10, BFHE 233, 171, BStBl II 2011, 829, m.w.N.).

Rz. 9 Der Begriff des Tätigkeitsmittelpunkts (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG) entspricht dem Begriff der (regelmäßigen) Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG.

Rz. 10 a) Regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist (nur) der (ortsgebundene) 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. September 2010 VI R 54/09, BFHE 231, 127, BStBl II 2011, 354, m.w.N.).

Rz. 11 b) Ein größeres, räumlich geschlossenes Gebiet kann zwar als regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG und als Tätigkeitsmittelpunkt i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG in Betracht kommen. Dies gilt allerdings nur, wenn es sich um ein zusammenhängendes Gelände des Arbeitgebers handelt (BFH-Urteil vom 17. Juni 2010 VI R 20/09, BFHE 230, 533, BStBl II 2012, 32).

Rz. 12 c) Nach früherer Rechtsprechung des BFH konnte ein Arbeitnehmer auch mehrere regelmäßige Arbeitsstätten nebeneinander innehaben. Diese Rechtsprechung hat der Senat jedoch zwischenzeitlich aufgegeben (Urteile vom 9. Juni 2011 VI R 36/10, BFHE 234, 160, BStBl II 2012, 36; VI R 55/10, BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38; s. dazu Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 15. Dezember 2011 IV C 5 - S 2353/11/10010). 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 (etwa durch Fahrgemeinschaften, öffentliche Verkehrsmittel oder eine zielgerichtete Wohnsitznahme in der Nähe der regelmäßigen Arbeitsstätte) auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Damit stellt sich § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG auch nur insoweit 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 einzustellen. 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.

Rz. 13 2. Nach diesen Grundsätzen führte der Einsatz des Klägers im Krankenhaus schon deshalb nicht zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte, weil es sich dabei nicht um eine betriebliche Einrichtung seines Arbeitgebers handelt. Der Kläger befand sich vielmehr dort ebenso wie während der Rettungseinsätze jeweils auf Auswärtstätigkeit.

Rz. 14 Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat noch keine Feststellungen zum zeitlichen Umfang der auswärtigen Beschäftigung getroffen. Die diesbezüglichen Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben und die Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

BFH Urteil vom 19.01.2012 - VI R 36/11 (veröffentlicht am 04.04.2012)

Entscheidungsstichwort: Mehraufwendungen für die Verpflegung eines Rettungsassistenten

Leitsatz

Auch ein Rettungsassistent kann nicht mehrere regelmäßige Arbeitsstätten nebeneinander innehaben (Anschluss an Senatsentscheidungen vom 9. Juni 2011 VI R 36/10, BFHE 234, 160, BStBl II 2012, 36, und VI R 55/10, BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38; gegen BFH-Urteil vom 14. September 2005 VI R 93/04, BFH/NV 2006, 53).

Normenkette EStG § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4, Abs. 5, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5

Verfahrensgang FG Münster (Entscheidung vom 18.01.2011; Aktenzeichen 15 K 2392/07 E; EFG 2011, 1778)

Tatbestand

Rz. 1 I. Aufgrund eines mit der A abgeschlossenen Arbeitsvertrags war der Kläger und Revisionskläger (Kläger) in den Streitjahren (2004 und 2005) als Rettungsassistent tätig und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Kläger übte seine Tätigkeit in den Rettungswachen 6 und 7 in B aus. Daneben hielt er sich im Rahmen von Einsätzen in Notarzt- bzw. Rettungswagen auf.

Rz. 2 Der Kläger beehrte den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 1.116 EUR (2004) bzw. 1.098 EUR (2005). Dies lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt –FA–) mit der Begründung ab, dass die genannten Rettungswachen und der Notarztwagen die jeweiligen regelmäßigen Arbeitsstätten seien, so dass der Kläger keine Einsatzwechseltätigkeit ausgeübt habe.

Rz. 3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1778 veröffentlichten Gründen ab.

Rz. 4 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

Rz. 5 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung des FA aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 2004 und 2005 in der Weise zu ändern, dass weitere Werbungskosten in Höhe von 1.116 EUR (2004) und 1.098 EUR (2005) in Abzug gebracht werden.

Rz. 6 Das FA beantragt, die Revision teilweise als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

Rz. 7 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung –FGO–). Das FG ist zu Unrecht von mehreren Tätigkeitsmittelpunkten ausgegangen.

Rz. 8 1. Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen sind gemäß § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht abziehbare Werbungskosten. Wird der Steuerpflichtige jedoch vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, so ist nach Satz 2 der Vorschrift für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt über eine bestimmte Dauer abwesend ist, ein nach dieser Dauer gestaffelter Pauschbetrag abzusetzen. Dies gilt entsprechend, wenn der Steuerpflichtige bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG). Der Begriff des Tätigkeitsmittelpunkts (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG) entspricht dem Begriff der (regelmäßigen) Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG.

Rz. 9 a) Regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist (nur) der (ortsgebundene) 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs –BFH– vom 22. September 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 Betriebsort des Arbeitgebers, den der Arbeitnehmer lediglich regelmäßig nur zu Kontrollzwecken aufsucht, ist nicht die regelmäßige Arbeitsstätte (BFH-Urteil vom 9. Juni 2011 VI R 58/09, BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34).

Rz. 10 b) Liegen diese Voraussetzungen vor, so konnte ein Arbeitnehmer nach früherer Rechtsprechung des BFH auch mehrere regelmäßige Arbeitsstätten nebeneinander innehaben. Diese Rechtsprechung hat der Senat jedoch zwischenzeitlich aufgegeben (Urteile vom 9. Juni 2011 VI R 36/10, BFHE 234, 160, BStBl II 2012, 36; VI R 55/10, BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38; s. dazu Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 15. Dezember 2011 IV C 5 - S 2353/11/10010). 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 (etwa durch Fahrgemeinschaften, öffentliche Verkehrsmittel oder eine zielgerichtete Wohnsitznahme in der Nähe der regelmäßigen Arbeitsstätte) auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Damit stellt sich § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG auch nur insoweit 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. Juni 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.

Rz. 11 c) Ist der Arbeitnehmer in mehreren betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers tätig, sind deshalb die Umstände des Einzelfalles zu würdigen und der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit zu bestimmen. Hierbei ist 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 dieser Tätigkeit zukommt. Allein der Umstand, dass der Arbeitnehmer eine Tätigkeitsstätte im zeitlichen Abstand immer wieder aufsucht, reicht für die Annahme einer regelmäßigen Arbeitsstätte jedenfalls dann nicht aus, wenn der Steuerpflichtige fortdauernd und immer wieder verschiedene Betriebsstätten seines Arbeitgebers aufsucht. Der regelmäßigen Arbeitsstätte muss vielmehr hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten zukommen.

Rz. 12 2. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat im zweiten Rechtszug festzustellen, ob der Kläger unter Beachtung der o.g. Grundsätze in den Streitjahren überhaupt eine regelmäßige Arbeitsstätte innehatte oder ob er nicht insgesamt eine Auswärtstätigkeit ausgeübt hat (BFH-Urteil in BFHE 234, 160, BStBl II 2012, 36). Ist das nicht der Fall, wird zu entscheiden sein, in welcher Tätigkeitsstätte der Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit des Klägers lag und welche damit als regelmäßige Arbeitsstätte galt. Dazu hat das FG festzustellen, ob und welcher betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers der Kläger zugeordnet war, welche Tätigkeit er an den verschiedenen Arbeitsstätten im Einzelnen wahrnahm oder wahrzunehmen hatte und welches Gewicht dieser Tätigkeit jeweils zukam (BFH-Urteil in BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38).

Rz. 13 Der Senat weist darauf hin, dass die Tätigkeit des Klägers als Fahrer eines Notarztwagens eine Fahrtätigkeit i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG darstellt. Das FG hat somit im Hinblick auf die Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG gegebenenfalls auch den jeweiligen zeitlichen Umfang der Fahrtätigkeit festzustellen.

Finanzgericht Schleswig-Holstein vom 24.06.2013 Aktenzeichen: 5 K 233/12

Entscheidungsstichwort: Ansatz der Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Feuerwache bei einem Berufsfeuerwehrmann

Leitsatz

Die Feuerwache, der ein Berufsfeuerwehrmann ausschließlich zugeordnet ist und die er an jedem seiner Arbeitstage von seinem Wohnort aus zur Ableistung seines Schichtdienstes regelmäßig anfährt, stellt auch unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 22.09.2010 VI R 54/09, BFHE 231, 127; vom 09. 06 2011 VI R 58/09, BFHE 234, 155) die regelmäßige Arbeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG dar.

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

Tatbestand

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Fahrten des Klägers als Berufsfeuerwehrmann vom Wohnort zur Feuerwache als Fahrten zu seiner regelmäßigen Arbeitsstätte anzusehen sind und damit nur in Höhe der Entfernungspauschale als Werbungskosten abzusetzen sind.

2 Die Kläger wurden im Streitjahr (2011) als Eheleute zusammen veranlagt. Sie erzielten jeweils Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

3 Der Kläger ist als Berufsfeuerwehrmann bei der Stadt A beschäftigt. Dort arbeitete er im Streitjahr im Schichtbetrieb. Im Jahr 2011 leistete er insgesamt 78 Schichten à 24 Stunden, die jeweils von 7:30 Uhr bis 7:30 Uhr am darauffolgenden Tag dauerten, und 5 Schichten à 8 Stunden, die von 7:30 Uhr morgens bis 15:30 Uhr dauerten. Insgesamt fuhr der Kläger an 83 Tagen von seinem Wohnort in B zur Feuerwache. Die einfache Entfernung betrug 45 km. An den restlichen Tagen hatte der Kläger frei. Er wurde im Jahr 2011 ausschließlich in der Hauptfeuerwache der Stadt A eingesetzt.

4 In der Feuerwache wurde nach einem von dem Kläger eingereichten Dienstplan im Streitjahr Werkstattdienst verrichtet, Fahrzeugkontrolle, Fahrzeugreinigung und Wachreinigung durchgeführt, es wurden Ausbildungseinheiten absolviert und Sport getrieben. Von Montag bis Donnerstag nach 17:00 Uhr, am Freitag und Samstag ab 13:30 Uhr und am Sonntag ab 9:15 Uhr, jeweils bis zum darauffolgenden Tag 7:30 Uhr, war laut Dienstplan Bereitschaftszeit. Nach Eingang von Einsatzmeldungen wurden von der Feuerwache aus Einsätze zur Lebensrettung, zum Löschen von Feuern und zur Gefahrgutbeseitigung gefahren, an denen der Kläger, sofern er zum Schichtdienst eingeteilt war, beteiligt war.

5 In der Steuererklärung für das Jahr 2011 setzten die Kläger im Rahmen der Einkünfte des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit für eine mit dem eigenen PKW zurückgelegte Strecke (Hin- und Rückfahrt) vom Wohnort zur Hauptfeuerwache in A für insgesamt 83 Fahrten Reisekosten bei Auswärtstätigkeit in Höhe von 2.241 € an.

6 Im Einkommensteuerbescheid vom 6. Juni 2012 berücksichtigte der Beklagte lediglich für die 83 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Entfernungspauschale, so dass insoweit lediglich Werbungskosten in Höhe von 1.121 € zum Abzug gebracht wurden.

7 Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein. Zur Begründung führten sie aus, dass die Tätigkeit des Klägers als Feuerwehrmann in der Löscharbeit im Außendienst bestehe. Auf der Dienstwache verbleibe er nur zum Abwarten auf einen neuen Einsatz. Er fahre zwar zum Betriebssitz des Arbeitgebers, habe dort aber keine regelmäßige Arbeitsstätte. Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 9. Juni 2011 (VI R 58/09, BStBl II 2012, 34) sei der Betriebssitz dann keine regelmäßige Arbeitsstätte, wenn dort die eigentliche berufliche Tätigkeit nicht ausgeübt werde. Das sei bei einem Feuerwehrmann der Fall. Der Betriebssitz werde aufgesucht, um von dort unmittelbar die Auswärtstätigkeit zu beginnen. Der qualitative Schwerpunkt der Arbeit liege in der Auswärtstätigkeit, nämlich dem Löschen von Feuer.

8 Am 25. September 2012 erging ein Änderungsbescheid, der im Klageverfahren nicht mehr relevante Punkte betraf.

9 Mit Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 2012 wies der Beklagte den Einspruch der Kläger als unbegründet zurück. Es sei vorliegend zur Abgeltung der Aufwendungen für die Fahrten des Klägers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur die Entfernungspauschale in Höhe von 0,30 € für jeden Entfernungskilometer anzusetzen, da die Feuerwache die regelmäßige Arbeitsstätte des Klägers darstelle. Von einer regelmäßigen Arbeitsstätte sei auszugehen, wenn der Arbeitnehmer die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers aufgrund der dienstrechtlichen Festlegung arbeitstäglich oder je Arbeitswoche einen vollen Arbeitstag aufsuche oder mindestens 20 % seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit dort tätig werden soll. Eine Anwesenheit in der Feuerwache sei im Kontext mit der Gewährleistung der sofortigen Einsatzbereitschaft im Falle einer Alarmierung zu sehen. Nur durch die aufgrund der genauen Dienstpläne geregelte Anwesenheit der Einsatzkräfte werde die Feuerwehr in die Lage versetzt, der Aufgabenstellung einer schnellen Hilfe gerecht zu werden. Dies sei entscheidender Faktor für die erfolgreiche Hilfeleistung, der das Berufsbild der Feuerwehr präge und nicht als nutzlose Wartezeit abgetan werden könne. Es seien zudem in den einsatzfreien Zeiten Gebäude, Fahrzeuge und Gerätschaften der Feuerwehr zu warten und zu unterhalten, Einsatzberichte zu erstellen, Einsätze vorzubereiten und der allgemeine Dienstbetrieb zu organisieren. Die Tätigkeit des Feuerwehrmannes könne also nicht auf den reinen Einsatz bei Löscharbeiten reduziert werden.

10 Die Kläger haben am 27. November 2012 Klage erhoben.

11 Sie machen ergänzend zur Einspruchsbegründung geltend: Nach der neuesten Rechtsprechung des BFH sei es für die Frage, ob eine regelmäßige Arbeitsstätte vorliege, entscheidend, wo sich der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit befinde. Dieser Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit bestimme sich nach den qualitativen Merkmalen einer wie auch immer gearteten Arbeitsleistung, die der Arbeitnehmer an dieser Arbeitsstätte im Einzelnen wahrnehme oder wahrzunehmen habe sowie nach dem konkreten Gewicht dieser dort verrichteten Tätigkeit. Seine eigentliche Tätigkeit übe der Kläger als Feuerwehrmann aber vor Ort an der Einsatzstelle aus. Der qualitative Schwerpunkt liegt u. a. im Beseitigen von Feuerausbrüchen, Wassereintrüben und Bergung von betroffenen Personen, auch im Rahmen von Unfällen im Straßenverkehr. Dagegen seien die Aufgaben in der Wache im Wesentlichen Bereitschaftsdienst, Werkstattdienst, Fahrzeugkontrolle, Fahrzeugreinigung. Vor diesem Hintergrund sei davon auszugehen, dass der Kläger in der Wache keine regelmäßige Arbeitsstätte habe. Die Fahrtkosten seien daher nach Reisekostengrundsätzen abrechnungsfähig.

12 Die Kläger beantragen, den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 7. Juni 2012 in der Fassung des Änderungsbescheides vom 25. September 2012 und in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 2012 dahingehend zu ändern, dass Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG im Rahmen einer Auswärtstätigkeit in Höhe von 2.241 € statt der angesetzten Werbungskosten für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte in Höhe von 1.121 € bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit des Klägers anzuerkennen sind und die Einkommensteuer entsprechend festgesetzt wird.

13 Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

14 Er macht geltend:

15 Auch unter Berücksichtigung des Urteils des Bundesfinanzhofs vom 9. Juni 2011 (VI R 58/09, BFHE 34, 155, BStBl II 2012, 234) sei in der Feuerwache vorliegend die regelmäßige Arbeitsstätte des Klägers zu erblicken. Sowohl in quantitativem als auch in qualitativem Umfang übe der Kläger regelmäßig und immer wiederkehrend eine Vielzahl von Tätigkeiten in der Wache aus (Ausbildung, Aufrechterhaltung der Fitness/Sport, Werkstattdienst, Fahrzeugkontrolle, Fahrzeugreinigung, Wachreinigung und Bereitschaftsdienst). Zu diesem Ergebnis sei für Berufsfeuerwehrleute der BFH auch schon in seinen Entscheidungen vom 7. Juli 2004 (VI R 11/04, BFHE 206, 567, BStBl II 2004, 1004) sowie vom 29. Juni 2005 (VI B 105/04, BFH/NV 2005, 1799) gekommen.

16 Hinsichtlich des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf die gewechselten Schriftsätze der Beteiligten sowie die beigezogene Einkommensteuerakte und Rechtsbehelfsakte des Beklagten Bezug genommen. zum Seitenanfang zum Seitenanfang

Entscheidungsgründe

17 Die zulässige Klage ist unbegründet.

18 Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten. Zu Recht hat der Beklagte die Fahrten des Klägers von seinem Wohnort in B zur Hauptwache der Berufsfeuerwehr der Stadt A an 83 Tagen im Jahr 2011 als Fahrten zwischen Wohnort und regelmäßiger Arbeitsstätte angesehen, so dass sie gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG lediglich mit der Entfernungspauschale, insgesamt also mit 1.121 € zu berücksichtigen waren.

19 Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG sind Werbungskosten auch die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist 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 € anzusetzen, höchstens jedoch 4.500 € im Kalenderjahr.

20 Arbeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 EStG ist 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. Auf diese mit den immer gleichen Wegen verbundene Arbeitsstätte kann sich der Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise einstellen und so insbesondere auch auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken, etwa durch Bildung von Fahrgemeinschaften, Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel und ggf. durch entsprechende Wohnsitznahme (ständige Rechtsprechung, BFH, Urteil vom 17. Juni 2010 VI R 20/09, BFHE 220, 533, BStBl 2012, 32; Urteil vom 9. Juni 2011 VI R 58/09, BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34).

21 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. Dies wird regelmäßig der Betrieb oder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers sein. Für die Annahme einer Arbeitsstätte reicht es nicht aus, wenn zahlreiche Tätigkeitsstätten im zeitlichen Abstand immer wieder aufgesucht werden, sondern es wird auch eine gewisse zeitliche Nachhaltigkeit und Dauerhaftigkeit in der Tätigkeit an diesen Orten erforderlich sein. Für eine regelmäßige Arbeitsstätte ist entscheidend, wo sich der ortsgewundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit eines Arbeitnehmers befindet. Dort liegt die eine regelmäßige Arbeitsstätte, die ein Arbeitnehmer nur haben kann (vgl. BFH, Urteil vom 9. Juni 2011 VI R 55/10, BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38; Urteil vom 9. Juni 2011 VI R 58/09, BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34). 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 (vgl. BFH, Urte. vom 22. September 2010 VI R 54/09, BFHE 231, 127, BStBl II 2011, 354; vom 19. Januar 2012 VI R 32/11, BFH/NV 2012, 936). 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 (vgl. BFH, Urteil vom 9. Juni 2011 VI R 58/09, BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34 m.w.N.). Es ist vielmehr erforderlich, dass der Arbeitnehmer dort seiner eigentlichen beruflichen Tätigkeit nachgeht. Der Betriebssitz des Arbeitgebers, den der Arbeitnehmer regelmäßig nur zu Kontrollzwecken aufsucht, ist nicht die regelmäßige Arbeitsstätte (BFH, Urteil vom 9. Juni 2011 VI R 58/09, BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34; vom 19. Januar 2012 VI R 32/11, BFH/NV 2012, 936).

22 Von diesen Rechtsgrundsätzen ausgehend stellt die Hauptfeuerwehrwache in A, die der Kläger im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit als Feuerwehrmann im Streitjahr arbeitstäglich aufgesucht hat, die regelmäßige Arbeitsstätte des Klägers dar. Es handelt sich um eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung seines Arbeitgebers, der Stadt A, der der Kläger im Streitjahr ausschließlich zugeordnet war. Diese hat der Kläger auch mit Nachhaltigkeit, d. h. fortdauernd und immer wieder und nicht nur gelegentlich aufgesucht, indem er an jedem Arbeitstag im Rahmen seiner Schichtdiensttätigkeit zunächst die Hauptwache von seinem Wohnort aus angefahren hat. An der Hauptwache liegt auch der ortsgewundene Mittelpunkt der Tätigkeit des Klägers; hier wurde er typischerweise schwerpunktmäßig tätig. Der Kläger muss während seiner Dienstzeit, der 24-Stunden-Schicht, grundsätzlich in der Wache anwesend sein. Hier werden wichtige Arbeiten zur Erhaltung der Einsatzfähigkeit - wie Wartung und Reinigung der Fahrzeuge, Reinigung der Betriebsausstattung, Ausbildung, Sport zur Erhaltung der körperlichen Fitness - im Rahmen eines verbindlichen Dienstplans unternommen. Die Einsätze, an denen der Kläger als Feuerwehrmann beteiligt ist, werden von der Wache aus gefahren; nach dem Einsatz kehren die Feuerwehrleute auch zur Wache zurück (vgl. dazu auch bereits BFH, Urteil vom 7. Juli 2004 VI R 11/04, BFHE 206, 56, BStBl II 2004, 1004). Auch die Meldungen für die Einsätze laufen auf der Wache auf. Auch in zeitlicher Hinsicht ist davon auszugehen, dass der Kläger, da es bei den einzelnen Einsätzen vor Ort auch häufiger solche von nur kurzer Dauer geben wird, insgesamt mehr Zeit auf der Wache als im Einsatz verbringt. Zu Recht weist ferner der Beklagte auch darauf hin, dass auch die verbindlich festgelegte Bereitschaftszeit nicht als nutzlose Wartezeit angesehen werden kann, sondern diese Bereitschaftszeiten mit dem verbindlich vorgeschriebenem Aufenthalt auf der Wache dazu dienen, im Einsatzfall möglichst schnell Einsatzbereitschaft herzustellen und möglichst schnell zum Einsatzort zu gelangen. Zwar wird das Bild eines Feuerwehrmanns insbesondere auch von den eigentlichen Einsatzmöglichkeiten des Löschens von Bränden, der Lebensrettung oder der Gefahrgutbeseitigung geprägt. Der ortsgewundene, auch qualitative Mittelpunkt der Tätigkeit des Klägers liegt dennoch in der Hauptwache und nicht an den einzelnen Einsatzorten. Denn anders als bspw. im Fall eines Betriebsprüfers oder einer Betriebsprüferin (vgl. dazu Niedersächsisches FG, Urteil vom 21. Februar 2012 13 K 210/11, BB 2013, 1045; BFH, Beschluss vom 15. Januar 2013 VI B 123/12, BFH/NV 2013, 585) sucht der Kläger die Hauptwache nicht nur gelegentlich auf, um etwa in geringfügigem Umfang lediglich Verwaltungstätigkeiten oder Dienstbesprechungen in der Einrichtung des Arbeitgebers durchzuführen, sondern dient die ständige, nur durch die jeweiligen Einsätze unterbrochene Anwesenheit des Klägers in der Wache während des Schichtdienstes und dessen gesamte dortige Tätigkeit einschließlich der erforderlichen Bereitschaftszeiten dazu, überhaupt die Funktionsfähigkeit und ständige sofortige Einsatzbereitschaft der Feuerwehr zu gewährleisten.

23 Schließlich erweist sich dieses Ergebnis auch dann als tragfähig, wenn man zudem darauf abstellt, dass eine regelmäßige Arbeitsstätte dadurch gekennzeichnet ist, dass der Arbeitnehmer sich in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung seiner Wegekosten - etwa durch die Bildung von Fahrgemeinschaften, die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel oder ggfls. durch Wohnsitznahme - hinwirken kann. Denn der Kläger hatte im Streitfall die Möglichkeit, sich auf die an seinen Arbeitstagen immer gleichen Wege zur Hauptwache einzustellen und durch die beschriebenen Maßnahmen eine Minderung der Wegekosten zu erreichen.

24 Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, 143 FGO. 25 Die Revision war nicht zuzulassen. Gründe für eine Revisionszulassung nach § 115 Abs. 2 FGO lagen nicht vor. Die Rechtsgrundsätze zur Frage des Vorliegens einer regelmäßigen Arbeitsstätte liegen durch die Rechtsprechung des BFH bereits vor.