

Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte bei einem für zahlreiche Filialen zuständigen Districtmanager

Der Begriff der Arbeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG setzt ein nachhaltiges Aufsuchen durch den Arbeitnehmer voraus; das erfordert jedoch weder eine bestimmte, nach oben begrenzte Anzahl von Arbeitsstätten, noch eine bestimmte Häufigkeit oder Intensität der Aufenthalte.

Bei einem Districtmanager, dessen Zuständigkeit sich auf mehrere Niederlassungen seines Arbeitgebers erstreckt, die er fortlaufend immer wieder, wenn auch in unregelmäßigen Zeitabständen, aufsucht, sind die einzelnen ihm zugeordneten Filialen regelmäßige Arbeitsstätten.

Die Fahrt von der Wohnung zur ersten am Arbeitstag aufgesuchten Filiale und die Rückfahrt von der zuletzt aufgesuchten Filiale zur Wohnung sind Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Eine Einsatzwechseltätigkeit liegt insoweit nicht vor.

FG München *URTEIL* vom 18.08.2009 - 2 K 4031/06
EStG 2002 § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4

I.

Streitig sind die von der Klägerin geltend gemachten Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen.

Die Klägerin erzielte in den Streitjahren unter anderem als Districtmanagerin bei der Unternehmensgruppe ...Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Laut Dienstvertrag vom 5. Juli 1999 und der zugehörigen Funktionsbeschreibung Districtmanager/-in ist sie als Führungskraft aller Marktleitungen des ihr zugeordneten Districts für das gesamte Geschehen in dem District verantwortlich. Die Erstattung von Aufwendungen für Dienstreisen sollte sich nach den von der Geschäftsleitung hierfür erlassenen Richtlinien richten (§ 4 des Dienstvertrags). Für die Tätigkeit wurde der Klägerin ein - auch für private Zwecke nutzbarer - Dienstwagen zur Verfügung gestellt.

In ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2002 bis 2004 machte die Klägerin jeweils Reisekosten in Form von Fahrtkosten in Höhe von 3.960 EUR pro Jahr und Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 2.010 EUR (2002), 1.962 EUR (2003) und 1.824 EUR (2004) als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend:

Die Klägerin ging hierbei davon aus, dass es sich bei ihrer Tätigkeit als Districtmanagerin um eine Einsatzwechseltätigkeit handelt. Über ihre privaten und beruflich gefahrenen Kilometer führte sie ein Fahrtenbuch.

Entsprechend einer Prüfungsmitteilung vom 26. Februar 2003 infolge einer Lohnsteuerausßenprüfung beim Arbeitgeber (Prüfungszeitraum 1998 bis 2002) setzte der Beklagte (Finanzamt - FA -) die Einkommensteuer 2002 bis 2004 mit Bescheiden vom 29. Juni 2004, vom 9. Februar 2005 und vom 6. April 2006 abweichend von den Erklärungen fest, wobei es die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen außer Ansatz ließ und Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur in Höhe von 1.672 EUR in 2002, in Höhe von 2.668 EUR in 2003 und in Höhe von 1.980 EUR in 2004 berücksichtigte.

Den Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 14. September 2006 zurück.

Ihre Klage begründet die Klägerin damit, dass ihr Aufgabenbereich als Districtmanagerin auch vielerlei Tätigkeiten außerhalb der Filialen erfordere. Dazu gehörten Diebstahlsanzeigen bei der Polizei, Schulungen in Hotels, Strategiesitzungen in Kongresszentren, Logistiksitzungen im Lager, Vorstellungsgespräche, Besuche bei Lieferanten, Beobachtung von Mitbewerbern und Unterstützung von Kollegen sowie Urlaubsvertretungen. Außerdem sei die Klägerin nicht ständig und in sich wiederholender Weise in den ihrem District zugeordneten Filialen tätig, so dass es sich nicht um regelmäßige Arbeitsstätten handle. Selbst die Anzahl der Filialen im District könne sich während des Jahres ändern. Da die Zeit nicht ausreiche, um alle Arbeiten zu erledigen, werde die Arbeit nach Arbeitsanfall und nach dem Prinzip der Priorität gestaltet und damit nicht in ständig sich wiederholender Weise. Insbesondere sei die Arbeit einzelfallbezogen sehr unterschiedlich. Als Beispiele führte die Klägerin den vermehrten Betreuungsaufwand in Großstädten in Bezug auf Diebstähle und den einmaligen intensiven Aufwand bei einer Neueröffnung einer Filiale an. Die Klägerin habe sich aufgrund ihrer vielfältigen Tätigkeit auch nicht auf immer gleiche Wege einstellen und auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken können. Die Kosten für das zur Verfügung gestellte Fahrzeug seien im Übrigen voll versteuert, so dass man ihr auch die geltend gemachten und nachgewiesenen Werbungskosten zusprechen müsse. Aus dem Schreiben des Arbeitgebers vom 21. April 2009 gehe hervor, dass vom 1. Januar 2002 bis 31. Dezember 2004 keine steuerfreien Spesenzahlungen erfolgt seien. In der Zeit vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003 habe sie Verpflegungsmehraufwand in Höhe von 383,42 EUR monatlich brutto, also steuer- und sozialversicherungspflichtig, erhalten. Im Übrigen seien die streitgegenständlichen Werbungskosten in den Vorjahren und im Jahr 2007 vom FA anerkannt worden.

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung der Einkommensteuerbescheide vom 29. Juni 2004, vom 9. Februar 2005 und vom 6. April 2006 und der Einspruchsentscheidung vom 14. September 2006 die Einkommensteuer 2002 auf 15.203 EUR, die Einkommensteuer 2003 auf 16.346 EUR und die Einkommensteuer 2004 auf 16.987 EUR festzusetzen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung trägt es vor, dass die Klägerin nach der vorgelegten Funktionsbeschreibung für Districtmanagerin regelmäßig die ihr zugeordneten Filialen aufsuchen müsse, um ihre Aufgaben zu erfüllen, insbesondere die Marktleiter zu beraten, zu unterstützen, zu führen und Entscheidungen zu treffen. Daher seien die Märkte regelmäßige Arbeitsstätten. Soweit die Klägerin sonstige Fahrten durchgeführt habe, könne es sich um Dienstreisen handeln, jedoch erfordere die Anerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen Angaben zu den Dienstreisen wie Dauer und Erstattungen durch den Arbeitgeber. Aufgrund der im Klageverfahren vorgelegten Reisekostenabrechnungen und des vorliegenden Fahrtenbuchs könnten Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 36 EUR (2002) bzw. 168 EUR (2003) bzw. 144 EUR (2004) berücksichtigt werden. Allerdings seien diese durch Rechtsfehler in den streitbefangenen Bescheiden kompensiert, da im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine Absetzung für Abnutzung für den in 2001 verkauften Miteigentumsanteil am Schwimmbad zu Unrecht anerkannt worden

sei. Die Fahrtkosten für Fahrten zwischen den Arbeitsstätten seien wegen der Kfz-Gestellung ohne Bedeutung.

Ergänzend wird auf die Aufklärungsanordnung vom 8. April 2009 und die Niederschrift über die mündliche Hauptverhandlung vom 18. August 2009 verwiesen.

II.

Die Klage ist unbegründet.

1. Das FA hat zutreffend die Fahrtkosten für Fahrten der Klägerin von der Wohnung zur jeweils zuerst aufgesuchten Filiale und die Fahrten von der jeweils zuletzt aufgesuchten Filiale zur Wohnung als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte behandelt und der Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) in den für die Streitjahre geltenden Fassungen unterworfen.

Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG sind Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und (regelmäßiger) Arbeitsstätte Werbungskosten. Regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 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, das heißt fortdauernd und immer wieder aufsucht; dabei ist es nicht von Belang, in welchem zeitlichen Umfang der Arbeitnehmer an dieser Arbeitsstätte beruflich tätig wird. Arbeitsstätte in diesem Sinne ist regelmäßig der Betrieb des Arbeitgebers oder ein Zweigbetrieb (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2008 VI R 39/07, DStR 2009, 425 m.w.N.). Ein Arbeitnehmer kann daher auch mehrere Arbeitsstätten innehaben, wenn er sie nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit aufsucht (vgl. BFH-Urteil vom 11. Mai 2005, VI R 15/04, BStBl II 2005, 788).

Daran gemessen besteht kein Zweifel, dass es sich bei den Filialen, die der Klägerin als Districtmanagerin zugeordnet waren, um Arbeitsstätten im Sinne des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG handelt, da sie sie zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben nachhaltig aufgesucht hat. Entgegen der Auffassung der Klägerin spielt es für das Merkmal der Nachhaltigkeit keine Rolle, dass sie die Arbeitsstätten je nach Arbeitsanfall und daher nicht immer in demselben zeitlichen Umfang bzw. im selben Turnus aufgesucht hat. Der Arbeitsstättenbegriff erfordert es insbesondere auch nicht, dass die Arbeitsstätte täglich aufgesucht wird. Entscheidend ist vielmehr, dass es zur Erfüllung des Aufgabenkreises der Klägerin erforderlich ist, an jeder der ihr zugeordneten Filialen fortdauernd immer wieder -wenn auch in unregelmäßigen Zeitabständen -vor Ort zu sein. Denn das für alle District-Filialen uneingeschränkt geltende, breite Tätigkeitsspektrum der Klägerin setzt voraus, dass die Aufenthalte bei den Filialen sich wiederholten und von einer gewissen Regelmäßigkeit waren. Sie selbst trägt hierzu vor, dass sie jede der (damals) 15 District-Filialen in regelmäßigen Abständen aufgesucht hat. Die Klägerin wird daher bezogen auf die Filialen ihres Districts gerade nicht, wie das z.B. bei einem Kundendiensttechniker der Fall ist, an der Zahl nach unbegrenzten und ständig wechselnden Tätigkeitsstätten tätig (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juni 2002 VI R 53/01, BStBl II 2002, 878), sondern sie übt ihre Tätigkeit insoweit fortdauernd und regelmäßig in einem ihr zugeordneten Kreis von Beschäftigungsstellen des Arbeitgebers aus. Da für das Vorliegen der Nachhaltigkeit der Aspekt entscheidend ist, dass die Filialen aufgrund des Aufgabengebiets der Klägerin zwingend immer wieder aufgesucht werden müssen, spielt auch die (hohe) Anzahl der Filialen keine Rolle. Die Fahrten zwischen der Wohnung und der jeweils zuerst aufgesuchten Filiale sowie die Fahrten zwischen der jeweils zuletzt besuchten

Filiale und der Wohnung sind daher Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 1 EStG.

Der Senat verkennt dabei nicht, dass die abzugsbeschränkende Wirkung des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG in erster Linie darauf beruht, dass sich der Arbeitnehmer bei einer auf Dauer angelegten Arbeitsstätte auf die immer gleichen Wege einstellen kann und auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken kann, was bei einer Einsatzwechseltätigkeit nicht der Fall ist (BFH in DStR 2009, 425). Vor diesem Hintergrund ist der Klägerin zuzugestehen, dass sie aufgrund ihres räumlich ausgedehnten Tätigkeitsbereichs ähnlich beweglich sein muss wie ein Arbeitnehmer mit einer Einsatzwechseltätigkeit. Gleichwohl hat der Gesetzgeber in § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG keine dem Hintergrund der Regelung entsprechende Differenzierung vorgenommen, sondern bei Vorliegen einer regelmäßigen Arbeitsstätte in pauschalierender Art und Weise nur Fahrtkosten für jeden Entfernungskilometer zum Abzug zugelassen.

2. Soweit die Klägerin darüber hinaus Fahrten zwischen den einzelnen Arbeitsstätten und Fahrten zu anderen Tätigkeitsorten vorgenommen hat, handelt es sich zwar um Dienstreisen; jedoch sind auch insofern keine Fahrtkosten zu berücksichtigen, weil diese vom Arbeitgeber getragen worden sind.

Fahrten zwischen regelmäßigen Arbeitsstätten sind Dienstreisen (BFH-Urteil vom 9. Dezember 1988 VI R 199/84, BStBl II 1989, 296) mit der Folge, dass dem Arbeitnehmer entstandene Fahrtkosten als Werbungskosten geltend gemacht werden können (vgl. Dreneck in Schmidt, Kommentar zum EStG, 23. Aufl., § 9, Rz. 129). Das gilt auch im Falle einer Kraftfahrzeugstellung durch den Arbeitgeber, sofern der Nutzungsvorteil nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt wird. (BFH-Urteil vom 18. Oktober 2007 VI R 57/06, BFH/NV 2008, 283). Im Streitfall hat jedoch die Klägerin unter Vorlage von Unterlagen (Reisekostenabrechnungen, "Nutzungsbedingungen für persönlich zugeteilte Dienstfahrzeuge" des Arbeitgebers, Ziff. 5.2) eingeräumt, dass die Fahrtkosten im Zusammenhang mit Dienstreisen vom Arbeitgeber getragen worden sind.

3. Zwar sind die von der Klägerin geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen teilweise zu berücksichtigen, jedoch werden sie durch einen in allen Streitjahren enthaltenen Rechtsfehler bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kompensiert.

Gem. § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 EStG können Verpflegungsmehraufwendungen mit den dort genannten Pauschsätzen als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt in dem in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 S. 2 EStG genannten zeitlichen Umfang beruflich tätig ist.

Der Begriff des Tätigkeitsmittelpunktes nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG entspricht dabei dem Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (BFH-Urteil vom 16. November 2005, VI R 12/04, BStBl II 2006, 267). Denn die Verpflegungspauschale beruht auf der Annahme des Gesetzgebers, der Steuerpflichtige werde bei bestimmten beruflichen Betätigungsformen für seine Verpflegung aus beruflichen Gründen mehr Geld ausgeben müssen, als dies bei einem ortsfesten Arbeitsplatz der Fall ist (BFH-Urteil vom 7. Juli 2004 VI R 11/04, BStBl II 2004, 1004).

Nach Maßgabe dieser Grundsätze kommen Verpflegungsmehraufwendungen nur im Zusammenhang mit Dienstreisen zu außerhalb der District-Filialen liegenden Tätigkeitsorten in Betracht (Auswärtstätigkeit).

Aufgrund der nachträglich vorgelegten Reisekostenabrechnungen sind Pauschbeträge für die Verpflegungsmehraufwendungen wegen einer Abwesenheitsdauer von mindestens 14 Stunden in folgender Höhe zu berücksichtigen:

Kalenderjahr 2002:

4 × 12 EUR = 48 EUR (für Dienstreisen am 25.04.02, 19.09.02, 16.11.02, 4.12.02)

Kalenderjahr 2003:

16 × 12 EUR = 192 EUR (für Dienstreisen am 21.01.03, 25.02.03, 08.04.03, 11.04.03, 05.05.03, 08.07.03, 07.08.03, 23.09.03, 30.09.03, 08.10.03, 16.10.03, 06.11.03, 3./4.12.03, 12./13.12.03)

Kalenderjahr 2004:

12 × 12 EUR = 144 EUR (für Dienstreisen am 17.02.04, 11.03.04, 23./24.04.04, 05.05.04, 02.08.04, 15.09.04, 30.11.04, 03./04.12.04)

Die insoweit zu Unrecht nicht berücksichtigten Aufwendungen für Verpflegungsmehraufwendungen werden jedoch gem. § 177 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) durch einen Rechtsfehler zu Gunsten der Klägerin kompensiert, da im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für einen bereits in 2001 verkauften Miteigentumsanteil an einem Schwimmbad zu Unrecht Absetzungen für Abnutzung in 2002 in Höhe von 550 EUR und in 2003 und 2004 in Höhe von jeweils 220 EUR berücksichtigt worden sind.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.