

Lohnsteuer-Info

Juli 2019

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf,
www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Aus der Rechtsprechung	1
1.	Dienstwagen: Auf die private Nutzungsmöglichkeit kommt es an	1
2.	Erste Tätigkeitsstätte und längerfristige Baustelleneinsätze	2
2	Abkürzungsverzeichnis	7

1 Aus der Rechtsprechung

1. Dienstwagen: Auf die private Nutzungsmöglichkeit kommt es an

Das FG Hamburg hat – im Einklang mit der Verwaltungsauffassung – entschieden, dass einem Arbeitnehmer Arbeitslohn zufließt, sofern der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt einen Dienstwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung stellt. Im Urteilsfall war die Mitarbeiterin lt. Nutzungsüberlassungsvertrag für das Kfz berechtigt, „mit dem Kraftfahrzeug private Fahrten auszuführen.“ Ein von der Arbeitnehmerin geführtes Fahrtenbuch wurde im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung insbesondere aus folgenden Gründen als nicht ordnungsgemäß verworfen:

- Hin- und Rückfahrten wurde nicht getrennt erfasst
- Das Fahrtenbuch wies ein durchgehend einheitliches Schriftbild aus
- Tank- und Werkstattfahrten sowie Privatfahren wurden nicht erfasst
- Mehrere Fahrten wurden zusammengefasst und Eintragungen überschrieben und mit TipEx unkenntlich gemacht

Das Finanzamt setzte nachträglich den geldwerten Vorteil aus der Dienstwagennutzungsmöglichkeit nach der sog. 1 %-Regelung an. Dem schloss sich das FG Hamburg mit Urteil vom 26. Februar 2019¹ an. Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung sei unabhängig davon anzusetzen, ob und in welchem Umfang der Mitarbeiter den betrieblichen PKW tatsächlich privat nutze. Die klagende Arbeitnehmerin behauptete, eine private Dienstwagennutzung sei verboten gewesen. Es lag aber kein explizit schriftlich vereinbartes Nutzungsverbot vor. Die

¹ FG Hamburg, Urt. v. 26.2.2019 – 2 K 273/17

Klägerin verwies lediglich auf ein arbeitsrechtliches Verfahren, bei dem vor dem Amtsgericht festgestellt wurde, dass die Klägerin den Dienstwagen nicht pflichtwidrig für private Zwecke genutzt habe. Dies reiche nach Auffassung des FG Hamburg für das Absehen von der Versteuerung eines geldwerten Vorteils nach der 1 %-Regelung nicht aus, weil steuerrechtlich die private Nutzungsmöglichkeit versteuert werde.

Praxishinweis

Gründe zur Zulassung der Revision lagen nach Auffassung des FG Hamburg nicht vor. Arbeitgeber sollten sich an den Urteilsgrundsätzen orientieren.

2. Erste Tätigkeitsstätte und längerfristige Baustelleneinsätze

Das FG Münster hat sich mit Urteil vom 25. März 2019² mit den Kriterien für das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte³ im Falle einer längerfristigen Tätigkeit seines Arbeitnehmers an einer gleichbleibenden Baustelle des Auftraggebers auseinandergesetzt.

Im Urteilsfall war der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen und bestimmten Fahrtkosten strittig. Der dem Urteilsfall zugrundeliegende Sachverhalt lässt sich folgendermaßen zusammenfassen:

- Der verheiratete Arbeitnehmer (Kläger) erzielte als angestellter Elektromonteur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- Die Arbeitgeberin unterhält auf dem Betriebsgelände einer Auftraggeberin zumindest seit 2005 eine Baustelle.
- Der Arbeitnehmer ist auf dieser Baustelle jedenfalls seit 2010 ohne Unterbrechung eingesetzt.
- Die Arbeitgeberin des Klägers wurde ausschließlich auf Grundlage von befristeten Verträgen für die Auftraggeberin tätig. Diese Verträge weisen ab 2010 Laufzeiten von längstens 36 Monat aus.
- Der Arbeitnehmer war keiner ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet.
- Der Kläger suchte die Baustelle im Streitjahr an 227 Tagen auf.
- Die einfache Entfernung zwischen der Wohnung und der Baustelle beträgt 70 Kilometer. Die Fahrten wurden vom Arbeitnehmer mit dem eigenen bzw. ihm zur Nutzung überlassenen Fahrzeug durchgeführt.

² FG Münster, Urt. v. 25.3.2019 – 1 K 447/16 E

³ § 9 Abs. 4 EStG

Der Kläger beehrte im Klageverfahren im Wesentlichen den Fahrtkostenabzug nach Reisekostengrundsätzen, wohingegen das Finanzamt lediglich die Entfernungspauschale berücksichtigen wollte.

Zudem beehrte der Kläger den Ansatz von Mehraufwendungen für Verpflegung für 227 Tage (Höhe: 227 Tage x 12 EUR = 2.724 EUR).

Das FG Münster ließ einen Fahrtkostenabzug nach Reisekostengrundsätzen in Höhe von (227 Tage x 70 km x 2 x 0,30 EUR=) 9.534 EUR zu. Eine erste Tätigkeitsstätte unterhielt der klagende Arbeitnehmer am Ort der Baustelle aus folgenden Gründen nicht:

Eine erste Tätigkeitsstätte setzt nach § 9 Abs. 4 Satz 1 und 3 EStG eine „**dauerhafte Zuordnung**“ vor. Von einer dauerhaften Zuordnung ist dabei insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.⁴

Fehlt eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder ist sie nicht eindeutig, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer **dauerhaft**

- typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder
- je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.⁵

Das FG Münster verneinte im Urteilsfall das Vorliegen des Merkmals „dauerhaft“.

Praxishinweis

Praxisbedeutsam sind hierbei die Ausführungen in den Urteilsgründen zur Abgrenzung zwischen einem vorübergehenden und einem dauerhaften Einsatz.

Als dauerhafte Zuordnung in diesem Sinne ist im Regelfall die „dauerhaft angelegte berufliche Tätigkeit“ zu verstehen.⁶ Demgegenüber liegt eine Auswärtstätigkeit vor, wenn der Arbeitnehmer lediglich vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und seiner üblichen Tätigkeit beruflich tätig wird bzw. tätig werden soll.

⁴ § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG

⁵ § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG

⁶ vgl. BFH-Urteil vom 8.8.2013 VI R 59/12, BFH/NV 2014, 85; BFH-Urteil vom 24.9.2013 VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342, m. w. N

Das gilt auch, wenn der Arbeitnehmer seiner Berufstätigkeit vorübergehend längerfristig an einer anderen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers nachgeht, da eine vorübergehende Tätigkeit nicht durch bloßen Zeitablauf zur regelmäßigen Arbeitsstätte bzw. ersten Tätigkeitsstätte wird.⁷

Für die Beurteilung, ob eine dauerhafte Zuordnung vorliegt, ist eine auf die Zukunft gerichtete Prognose (**ex-ante-Betrachtung**) maßgebend.

Praxishinweis

So ist beispielsweise im Falle einer unbefristeten Versetzung an einen anderen Ort und einer absehbaren Verweildauer von mehr als vier Jahren von einer ersten Tätigkeitsstätte auszugehen, bei wiederholter befristeter Zuweisung des Arbeitnehmers an einen anderen Betriebsteil des Arbeitgebers dagegen nicht.

Diese überwiegend noch zum Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte ergangenen Grundsätze gelten nach Auffassung des FG Münsters⁸ weiterhin zur Bestimmung des Merkmals der Dauerhaftigkeit im Rahmen des § 9 Abs. 4 EStG.

Weiterhin zu berücksichtigen ist, dass die Neuregelung in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG nunmehr die typischen Fälle einer dauerhaften Zuordnung ausdrücklich benennt. Hierzu zählen die unbefristete Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer bestimmten betrieblichen Einrichtung, die Zuordnung für die Dauer des gesamten Dienstverhältnisses oder die Zuordnung über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus.

Wird eine auf bis zu 48 Monate geplante Tätigkeit des Arbeitnehmers verlängert, kommt es nach Auffassung des FG Münster darauf an, ob dieser vom Zeitpunkt der Verlängerung an noch mehr als 48 Monate an der Tätigkeitsstätte eingesetzt werden soll.⁹ So sieht es auch die Finanzverwaltung.¹⁰

Beispiel

Der unbefristet beschäftigte Arbeitnehmer A wird für eine Projektdauer von voraussichtlich 18 Monaten der betrieblichen Einrichtung in M zugeordnet. Nach 18 Monaten wird die Zuordnung um 36 Monate verlängert.

Obwohl A insgesamt 54 Monate in M tätig wird, hat er dort keine erste Tätigkeitsstätte. Die vom Gesetz vorgegebene Prognose-Betrachtung bedeutet, dass A weder im Zeitpunkt der erstmaligen Zuordnung noch im Zeitpunkt der Verlängerungsentscheidung für mehr als 48 Monate in M eingesetzt werden sollte.

⁷ BFH-Urteil vom 24.09.2013 VI R 51/12, BFH/NV 2014, 220, m. w. N.

⁸ a.a.O.

⁹ So auch Seifert, DStZ 2013, 703

¹⁰ BMF-Schr. v. 24.10.2014 – BStBl I 2014, 1412 Rdnr. 17

Abwandlung

Die Zuordnung von A wird bereits nach drei Monaten um 36 Monate auf insgesamt 54 Monate verlängert.

Ab dem Zeitpunkt der Verlängerungsentscheidung hat A seine erste Tätigkeitsstätte in M, da er ab diesem Zeitpunkt noch 51 Monate und somit dauerhaft in M tätig werden soll. Das gilt auch, wenn A für diese Tätigkeit neu eingestellt und eine Probezeit vereinbart wurde oder das Projekt planwidrig bereits nach 12 Monaten beendet wird. Die steuerliche Beurteilung der ersten drei Monate als beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit bleibt von der Verlängerungsentscheidung unberührt.

Sofern die tatsächlichen Verhältnisse wegen unvorhergesehener Ereignisse von der Prognose der dauerhaften Zuordnung abweichen, ist die zuvor getroffene Prognoseentscheidung für die Vergangenheit bezüglich des Vorliegens der ersten Tätigkeitsstätte maßgebend.

Bei Anwendung dieser Grundsätze fehlt es vorliegend an einer dauerhaften Zuordnung des Klägers zu dem Betriebsgelände der Auftraggeberin.

Zunächst ergibt sich aus den Ausführungen der Arbeitgeberin, dass der Kläger arbeitsvertraglich nicht über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten oder unbefristet für die Dauer seines Dienstverhältnisses dieser betrieblichen Einrichtung zugeordnet war. Vielmehr werden die Arbeitnehmer (Monteure) nach den glaubhaften Ausführungen der Arbeitgeberin je nach Auftragslage und Bedarf grundsätzlich auf unterschiedlichen Montagebaustellen eingesetzt; maßgeblich für die konkrete Einsatzplanung sollen insbesondere auch die Terminvorgaben der jeweiligen Auftraggeber sein.

Eine erste Tätigkeitsstätte könnte demzufolge lediglich dann angenommen werden, wenn sich aus anderen objektiven Umständen die Prognose ableiten ließe, dass der Kläger auf dem Betriebsgelände der Auftraggeberin über einen Zeitraum von grundsätzlich mehr als 48 Monaten bzw. für die Dauer seines Dienstverhältnisses tätig werden sollte. In der Nachbetrachtung war der Kläger über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten – nämlich von 2010 bis Ende 2017 – ununterbrochen auf dem Betriebsgelände eingesetzt.

Praxishinweis

Diese lange Einsatzzeit ließ sich allerdings weder zu Beginn des Ersteinsatzes noch zu Beginn der Folgeeinsätze des Klägers auf dem Betriebsgelände prognostizieren.

Bereits für die Arbeitgeberin des Klägers war nicht vorhersehbar, dass der Auftrag bei der Auftraggeberin länger als 48 Monate dauern würde, denn nach den in Auszügen vorgelegten Rahmenverträgen zwischen der Arbeitgeberin und der Auftraggeberin wurde die Arbeitgeberin stets befristet für den Einsatzort beauftragt. Die längste Vertragslaufzeit beträgt 36 Monate und liegt damit deutlich unterhalb von 48 Monaten. Erst Recht konnte

der Kläger nicht davon ausgehen, dass die Verträge mit der Auftraggeberin regelmäßig verlängert werden und er in jedem Fall wieder auf dem identischen Betriebsgelände eingesetzt würde. Vielmehr ergibt sich aus den Ausführungen des Klägers, dass er jedenfalls ernsthaft damit rechnen musste, nicht mehr am identischen Einsatzort eingesetzt zu werden, was ab Ende 2017 dann auch tatsächlich der Fall war.

Der Kläger konnte damit insbesondere seine Wohnsituation nicht danach ausrichten, dass er eine unbestimmte Zeit an der betreffenden Baustelle arbeiten wird. Eine Reduzierung der Fahrtkosten – etwa durch eine Wohnsitznahme am Arbeitsort – war damit für den Kläger schwieriger zu realisieren und aus der Prognosebetrachtung heraus wirtschaftlich weit weniger sinnvoll als für einen Arbeitnehmer, der mehr oder weniger sicher davon ausgehen kann, über einen Zeitraum von mindestens vier Jahren am selben Ort eingesetzt zu werden. Diese Planbarkeit für den Arbeitnehmer bei der Wohnsitzsuche und Optimierung der Fahraufwendungen ist nach Auffassung des FG Münster aber gerade ein ganz wesentlicher Grund für das Merkmal der Dauerhaftigkeit und die dieses Merkmal ausfüllende zeitliche Grenze von in der Regel vier Jahren.

Der Abzug von **Verpflegungsmehraufwendungen** wurde nicht zugelassen. Denn gemäß § 9 Abs. 4a Satz 6 EStG ist der Abzug der Verpflegungspauschalen auf die ersten drei Monate einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte begrenzt. Da der Kläger zu Beginn des Streitjahres bereits mehrere Jahre ununterbrochen auf dem Baustellengelände eingesetzt war, entfällt ein solcher Abzug.

Praxishinweis

Die Urteilsgrundsätze sind auch für die steuerfreie Erstattung von Reisekosten durch den Arbeitgeber bedeutsam. Insbesondere gilt es Aufzeichnungen zu führen, aus denen ersichtlich wird, dass nur vorübergehende Einsätze an einem Einsatzort geplant sind.

2 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes, Zeitschrift (Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
sFinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung