FG Baden-Württemberg Urteil vom 23.7.2018, 10 K 1935/17

Amtsgericht als erste Tätigkeitsstätte eines Gerichtsvollziehers i.S.d. § 9 Abs. 4 Sätze 1 bis 3 EStG

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1 Streitig ist, ob in Anwendung des ab 2014 geltenden neuen steuerlichen Reisekostenrechts Fahrtkosten eines Gerichtsvollziehers von seinem Wohnort zu seinem Amtssitz als Reisekosten oder nur in Höhe der Entfernungspauschale abziehbar sind.

2 Die Kläger sind Eheleute und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt; sie wohnen in X. Der Kläger ist als Obergerichtsvollzieher beim Amtsgericht Y beschäftigt und erzielt hieraus Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

3 In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 machte der Kläger als Werbungskosten aus nichtselbstständiger Arbeit unter anderem Fahrtkosten zum Amtsgericht Y an 205 Tagen i.H.v. 9.594 EUR (205 Tage x 156 km x 0,30 EUR) geltend.

4 Der Kläger unterhält im Amtsgerichtsbezirk Y ein Gemeinschaftsbüro mit vier Bürozimmern, welches er zusammen mit sieben weiteren Gerichtsvollziehern angemietet hat. Hiervon nutzt der Kläger ein Bürozimmer zu seinen Bürozeiten an zwei Tagen, jeweils dienstags und mittwochs, für ca. 2 Stunden. Daneben betreibt der Kläger in seinem Einfamilienhaus in X ein eigenes Büro, welches als weiteres Geschäftszimmer im Sinne des § 30 Abs. 1 Gerichtsvollzieherordnung (GVO) genehmigt ist (vgl. die Verfügung der Präsidentin des Landgerichts Z vom 09.03.2017, Bl. 38 der Gerichtsakte).

5 Auf Nachfrage des Beklagten zu einer dienst- oder arbeitsrechtlichen Zuordnungsentscheidung hinsichtlich einer ersten Tätigkeitsstätte teilte die Verwaltungsleiterin des Amtsgerichts Y in einem Schreiben vom 25.07.2016 mit, dass der Kläger beim Amtsgericht Y als Obergerichtsvollzieher beschäftigt sei. Im Gebäude des Amtsgerichts werde ihm kein Büro zur Verfügung gestellt. Er habe an seinem Amtssitz gemäß § 30 GVO ein Büro auf eigene Kosten zu unterhalten. Dieses Büro werde nur zu den Bürozeiten verwendet (2 x 1 Stunde/Woche). Die hauptsächliche Büroarbeit erledige der Gerichtsvollzieher in seinem Heimbüro am Wohnort.

6 Der Beklagte berücksichtigte in dem Einkommensteuerbescheid 2015 vom 18.08.2016 die Fahrtkosten als Werbungskosten nur in Höhe der Entfernungspauschale mit 4.182 EUR (205 Tage x 68 km x 0,30 EUR) und legte dabei eine kürzere Fahrtstrecke zu Grunde. Gegen diesen Bescheid legten die Kläger Einspruch ein und wandten sich unter anderem gegen die Berücksichtigung der Fahrtkosten lediglich im Wege der Entfernungspauschale.

7 Im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 12.06.2017 änderte der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzung unter dem gleichen Datum und berücksichtigte unter anderem die Entfernungspauschale nunmehr unter Ansatz einer Strecke von 76 km mit 4.674 EUR. Im Übrigen wurde der Einspruch bezüglich der als Reisekosten geltend gemachten Fahrtkosten als unbegründet zurückgewiesen.

8 Im Einzelnen wird hierzu ausgeführt, dass nach der Neugestaltung des steuerlichen Reisekostenrechts gemäß § 9 Abs. 4 EStG die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte vorrangig anhand der arbeits- oder dienstrechtlichen Festlegungen durch den Arbeitgeber zu erfolgen habe. Auf die Qualität des Tätigwerdens komme es mittlerweile nicht mehr an. Im Bereich des öffentlichen Dienstes sei die Dienststelle/Dienststätte die Stelle, bei der die Beschäftigten eingestellt oder zu der sie versetzt, abgeordnet, zugeteilt, zugewiesen oder abkommandiert worden seien. Bei Gerichtsvollziehern sei demnach das Amtsgericht wegen der Zuordnung als Dienststelle durch den Arbeitgeber als erste Tätigkeitsstätte anzusehen, auch wenn dort möglicherweise nur Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung durchgeführt würden.

9 Anstelle der ansonsten maßgeblichen kürzesten Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte könne vorliegend die schnellere und verkehrsgünstigere Straßenverbindung mit 76 km zugrunde gelegt werden.

10 Mit ihrer Klage begehren die Kläger weiterhin anstelle der Entfernungspauschale den Ansatz von Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen (205 Tage x 156 km x 0,30 EUR).

11 Zur Begründung der Klage trägt der Kläger vor, dass er das Büro in seinem Einfamilienhaus in X für sämtliche notwendigen Innendienstarbeiten nutze. Das Büro in Y müsse er aufgrund gesetzlicher Verpflichtung unterhalten.

12 Die Zuordnung in § 2 GVO habe einen rein disziplinarischen Charakter, da in § 30 GVO ausdrücklich festgestellt werde, dass der Gerichtsvollzieher an seinem Amtssitz ein Geschäftszimmer auf eigene Kosten zu halten habe. Daraus ergebe sich, dass von Seiten des Arbeitgebers nicht gewollt sei, dass der Gerichtsvollzieher an dem Ort des Gerichts tätig werden solle. Im Hinblick auf das angemietete Büro in Y fehle es an einer für die Annahme der ersten Tätigkeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 4 EStG erforderlichen ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, da er das Geschäftszimmer auf eigenen Namen und eigene Rechnung zu unterhalten habe. Im Übrigen ergebe sich sowohl aus § 1 GVO wie auch aus der Bestätigung des Amtsgerichts Y vom 25.07.2016, dass es sich bei der Zuordnung des Dienstsitzes nicht um eine steuerliche Zuordnung handeln könne.

13 Eine Zuordnung anhand zeitlicher Kriterien nach § 9 Abs. 4 S. 4 EStG könne ebenfalls nicht vorgenommen werden, da der Kläger das Abholfach in der Verteilerstelle nicht arbeitstäglich besuche. Alle acht Gerichtsvollzieher machten von der Vertretungsregelung nach § 25 Abs. 3 GVO Gebrauch. Das persönliche Erscheinen sei indes Voraussetzung für die Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte.

14 Somit sei zur weiteren Beurteilung § 9 Abs. 4 S. 7 EStG heranzuziehen. Aus dieser Regelung ergebe sich, dass das Büro im Einfamilienhaus in X als erste Tätigkeitsstätte gelte.

15 Die Kläger beantragen,

1. den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 12.06.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.06.2017 dahingehend zu ändern, dass weitere Werbungskosten aus nichtselbstständiger Arbeit des Klägers i.H.v. 4.920 EUR anerkannt werden,
2. hilfsweise die Revision zuzulassen.

16 Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

17 Der Beklagte hält an seinen Ausführungen in der Einspruchsentscheidung zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte fest.

18 Am 23.07.2018 fand eine mündliche Verhandlung vor dem Senat statt; auf die Sitzungsniederschrift wird verwiesen. Im Rahmen einer informatorischen Anhörung führte der Kläger insbesondere aus, dass er ca. vier- bis fünfmal pro Woche über die … nach Y zum Amtsgericht fahre und dort seine Vollstreckungsaufträge abhole.

19 Der Sach- und Streitstand beruht im Übrigen auf den Gerichtsakten und den von dem Beklagten vorgelegten Behördenakten (1 Bd. Einkommensteuerakten und 1 Bd. Allgemeine Akten).Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

20 Die Klage ist unbegründet.

21 I. Der angegriffene Einkommensteuerbescheid 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.06.2017 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat zu Recht für die Fahrten des Klägers von seiner Wohnung zum Amtsgericht nur die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG zum Abzug zugelassen. Denn der Sitz des Amtsgerichts ist als Amtssitz des Klägers erste Tätigkeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 4 EStG.

22 1. Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG. Aufwendungen eines Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind allerdings nach der Einschränkung in § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG mit dem Ansatz von 0,30 EUR für jeden vollen Entfernungskilometer und für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, abgegolten. Anderweitig beruflich veranlasste Fahrten kann der Arbeitnehmer hingegen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Sätze 1 und 2 EStG mit den tatsächlich angefallenen Aufwendungen oder mit pauschalen Kilometersätzen zum Abzug bringen.

23 2. Der Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ wurde im Rahmen der Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts mit Wirkung ab 2014 erstmals normiert (Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013, BGBl I 2013, 285). Erste Tätigkeitsstätte ist nach § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG demnach die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Die Zuordnung im Sinne des Satzes 1 wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt (Satz 2 der genannten Vorschrift). 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 (Satz 4 Nr. 1) oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll (Satz 4 Nr. 2). Andernfalls ist nach § 9 Abs. 4 S. 7 EStG die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte.

24 a) Zur Bestimmung des Begriffs der früher maßgeblichen „regelmäßigen Arbeitsstätte“ des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG in der Fassung vom 08.10.2009 (BGBl I 2009, 3366), stellte die Rechtsprechung des BFH auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit ab (z.B. BFH-Urteile vom 19.01.2012 -VI R 36/11-, BStBl II 2012, 503 und vom 11.05.2005 -VI R 25/04-, BStBl II 2005, 791, jeweils m.w.N.; zur regelmäßigen Arbeitsstätte eines Gerichtsvollziehers nach alter Rechtslage vgl. Urteil des Finanzgerichts Brandenburg vom 25.10.2005 -3 K 2474/02-, juris). In Abgrenzung dazu richtet sich die Qualifikation als erste Tätigkeitsstätte nach den gesetzlichen Vorgaben nunmehr vorrangig nach den arbeits- bzw. dienstrechtlichen Festlegungen des Arbeitgebers (so auch BTDrucks 17/10774, S. 1, 9 f. und 14 f.). Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte dadurch auch das Auseinanderfallen der arbeits- oder dienstrechtlichen von der steuerrechtlichen Einordnung bestimmter Zahlungen als Reisekosten deutlich verringert werden (BTDrucks a.a.O., S. 15). Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte richtet sich daher zunächst allein nach dem Direktionsrecht des Arbeitgebers. Liegt eine eindeutige Zuordnungsentscheidung vor, haben demnach qualitative oder auch quantitative Merkmale der Tätigkeit, wie auch die Regelung des § 9 Abs. 4 S. 4 EStG zeigt, nach der Gesetzeslage außen vor zu bleiben (vgl. auch Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 24.04.2017 -2 K 168/16-, juris Rn. 41).

25 b) Das BMF-Schreiben zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 1.1.2014 vom 24.10.2014 (BStBl I 2014, 1412) knüpft an diesen Vorrang des Dienst- oder Arbeitsrechts an, hält aber ein gewisses Tätigwerden des Arbeitnehmers an der vom Arbeitgeber festgelegten Tätigkeitsstätte für erforderlich. Als ausreichend erachtet werden jedoch auch Hilfs- und Nebentätigkeiten in ganz geringem Umfang, sofern der Arbeitnehmer persönlich an der Tätigkeitsstätte erscheint (Rn. 6, 8 des BMF-Schreibens). Für den Bereich des öffentlichen Rechts stellt die Finanzverwaltung auf die Dienststelle/Dienststätte im Sinne des öffentlichen Reisekosten-, Umzugskosten- und Trennungsgeldrechts ab, bei der der Arbeitnehmer eingestellt oder zu der er versetzt, abgeordnet, zugeteilt, zugewiesen oder kommandiert worden ist (Rn. 20 des BMF-Schreibens).

26 c) In der Literatur wird zum Teil die Auffassung vertreten, mitunter mit dem Hinweis auf das objektive Nettoprinzip, dass der Arbeitnehmer an der ersten Tätigkeitsstätte seiner eigentlichen beruflichen Tätigkeit nachgehen müsse,

rein organisatorische Tätigkeiten oder Tätigkeiten von lediglich untergeordneter Bedeutung somit nicht genügen könnten (vgl. etwa Kreft in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 06.2018, § 9 EStG Rn. 9a sowie Bergkemper § 9 EStG Rn. 546, jeweils m.w.N.; Thürmer in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 141. Aufl. 2018, § 9 EStG Rn. 550 f.). Trotz aller Kritik verweist auch Bergkemper a.a.O. Rn. 545 für den Bereich des öffentlichen Dienstes auf die Regelungen im BMF-Schreiben.

27 3. Nach Auffassung des Senats ist vorliegend der Sitz des Amtsgerichts Y kraft Zuordnung durch den Dienstherrn als erste Tätigkeitsstätte des Klägers im Sinne des § 9 Abs. 4 EStG anzusehen.

28 a) Die arbeitgeberseitige Zuordnungsentscheidung ergibt sich bereits aus § 2 S. 1 GVO. Danach ist Amtssitz des Gerichtsvollziehers der Sitz seiner Dienstbehörde, mithin im Falle des Klägers der Sitz des Amtsgerichts in Y, bei dem er gemäß der Bestätigung der Verwaltungsleitung beschäftigt ist.

29 Der Kläger ist als Gerichtsvollzieher im öffentlichen Dienst tätig und untersteht gemäß § 1 GVO der Dienstaufsicht des jeweiligen Amtsgerichts. Daran ändert auch nichts, dass das Beamtenverhältnis der Gerichtsvollzieher insofern atypisch ausgestaltet ist, als ihnen vom Dienstherrn weder Diensträume noch Arbeitsmittel noch Personal zur Verfügung gestellt werden. Als Ausgleich erhalten sie zusätzlich zu der ihnen sonst zustehenden Besoldung als Beamte im mittleren Justizdienst eine Vergütung (vgl. Mitteilung der Landesregierung, Landtag von Baden-Württemberg Drucks 16/1457 S. 2).

30 Entgegen der Ansicht des Klägers handelt es sich nicht lediglich um eine disziplinarische Zuordnung. Denn das Amtsgericht Y ist zugleich die dem Kläger zugewiesene Dienststelle/Dienststätte im Sinne des öffentlichen Reisekostenrechts. Nach § 21a Landesreisekostengesetz -LRKG- wird Gerichtsvollziehern bei Dienstreisen und Dienstgängen zur Erledigung von Gerichtsvollzieheramtshandlungen eine Abfindung nach den vom Justizministerium erlassenen Bestimmungen gewährt. Gemäß der hierzu ergangenen Verwaltungsvorschrift des Justizministeriums zum Landesreisekostengesetz -LRKGVwV-JuM- (Die Justiz 2016, 234) erhält der Gerichtsvollzieher aufgrund der Bestimmungen in Nr. 1.15.1.1 zu § 21a LRKG bei Dienstreisen und Dienstgängen insbesondere ein Wegegeld nach Nr. 711 des Kostenverzeichnisses zum Gesetz über Kosten der Gerichtsvollzieher -KV-GvKostG- (BGBl I 2001, 634). Zur Berechnung ist nach Abs. 2 der Nr. 711 grundsätzlich die Entfernung von dem Amtsgericht, dem der Gerichtsvollzieher zugewiesen ist, zum Ort der Amtshandlung maßgebend (vgl. auch § 7 Abs. 2 GVO, der ebenfalls auf das KV-GvKostG verweist).

31 b) Im Hinblick auf das teilweise geforderte qualifizierte Tätigwerden an der ersten Tätigkeitsstätte auch bei Vorliegen einer arbeitgeberseitigen Zuordnungsentscheidung ist nach Auffassung des Senats eine als ausreichend zu erachtende Tätigkeit des Klägers am Amtsgericht gegeben. Nach der Regelung des § 25 Abs. 1, 2 GVO hat der Gerichtsvollzieher täglich seine Eingänge bei der Verteilungsstelle des Amtsgerichts, an der für jeden Gerichtsvollzieher ein Abholfach eingerichtet ist, abzuholen oder auf eigene Verantwortung von einem Boten abholen zu lassen. Der Kläger holt dort dementsprechend regelmäßig vier- bis fünfmal pro Woche seine Vollstreckungsaufträge ab, welche die Grundlage seiner eigentlichen Berufstätigkeit darstellen. Zwar beansprucht diese Tätigkeit weniger Zeit, dennoch ist sie nicht von derart untergeordneter Bedeutung, dass sie die Zuordnungsentscheidung des Dienstherrn infrage stellen könnte. Im Bereich des öffentlichen Dienstes erscheint es zudem nicht geboten, von der eindeutigen dienst- und auch reisekostenrechtlichen Zuweisung eines Beamten zu einer Dienststelle abzurücken, da diese Entscheidung an eine hinreichende Tätigkeit des Beamten an der Dienststelle anknüpft und Gestaltungsmöglichkeiten ausgeschlossen erscheinen.

32 c) Im Übrigen ergeben sich vorliegend sowohl aus den maßgeblichen Rechtsvorschriften wie auch aus der Bestätigung der Verwaltungsleitung des Amtsgerichts, dass der Begriff des „Amtssitzes“ nicht nur rein auf das Gerichtsgebäude bezogen zu verstehen ist. Denn nach der Regelung des § 2 S. 2 GVO etwa kann der Amtssitz des Gerichtsvollziehers auf einen Teil des Ortes beschränkt werden, wenn das Amtsgericht seinen Sitz an einem Ort mit mehr als 100.000 Einwohnern hat. Darüber hinaus wird auch in der Bestätigung der Verwaltungsleitung zwischen dem „Gebäude des Amtsgerichts“ und dem „Amtssitz“ des Gerichtsvollziehers unterschieden. Dort wird ausgeführt, dass dem Gerichtsvollzieher im Gebäude des Amtsgerichts kein Büro zur Verfügung gestellt werde. Gemäß § 30 GVO habe der Gerichtsvollzieher - so auch der Kläger - an seinem Amtssitz jedoch ein Büro auf eigene Kosten zu halten. Dementsprechend ist - tätigkeitsbezogen betrachtet - der entsprechende Amtsgerichtsbezirk bzw. Gerichtsvollzieherbezirk von der Zuordnungsentscheidung des Dienstherrn mit umfasst (zur Geschäftsverteilung im Einzelnen vgl. http://www....).

33 Dies ändert nichts an der - vorrangigen - reisekostenrechtlichen Zuordnung des Klägers zum Amtsgericht selbst. Von einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet im Sinne des in § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a Satz 3 EStG kann nicht ausgegangen werden, da es an den Absprachen oder Weisungen des Arbeitgebers, dieses typischerweise arbeitstäglich aufzusuchen, fehlt. Vielmehr besteht nur die Weisung des § 25 Abs. 2 GVO, täglich die Eingänge in der Verteilungsstelle des Amtsgerichts abzuholen. Gemäß § 29 GVO übt der Gerichtsvollzieher seinen Geschäftsbetrieb hingegen nach eigenem pflichtgemäßen Ermessen aus und auch der Bestätigung der Verwaltungsleitung des Amtsgerichts zufolge liegen weder Vorgaben des Landes noch des Amtsgerichts Y hierzu vor. Selbst wenn jedoch ein weiträumiges Tätigkeitsgebiet angenommen würde, käme für Fahrten von der Wohnung zu diesem Tätigkeitsgebiet ebenfalls nur die Entfernungspauschale zur Anwendung.

34 d) Schließlich erscheint im vorliegenden Fall die Abzugsbeschränkung für Fahrtkosten auch im Hinblick darauf gerechtfertigt, dass der Kläger dauerhaft und nachhaltig zur Aufnahme seiner Tätigkeit das Amtsgericht aufsucht. Es bleibt ihm daher unbenommen, sich auf die immer gleichbleibende Fahrtstrecke einzustellen, um seine Fahrtkosten möglichst gering zu halten (vgl. Bergkemper, FR 2013, 1017).

35 4. Die seitens des Beklagten der Berechnung der Entfernungspauschale gemäß § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 4 EStG zugrunde gelegte einfache Fahrtstrecke von 76 km ist nicht zu beanstanden. Die Strecke zwischen dem Wohnort des Klägers in X und dem Amtsgericht Y über die … beträgt laut Angaben des Routenplaners unter google.de/maps 76,1 km.

36 II. Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

37 III. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen, da die Anforderungen, die an eine erste Tätigkeitsstätte im Sinne des § 9 Abs. 4 Sätze 1 bis 3 EStG zu stellen sind, höchstrichterlich noch nicht geklärt sind.