

## Mandanteninformation für Steuerrecht Arbeitnehmer (HI13685708)

### Mandanteninformation für Steuerrecht Arbeitnehmer April 2023

[Anrede]

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

[Einführung – Standard]

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne.

Mit freundlichen Grüßen

#### 1. Feuerwehrmann mit verschiedenen Einsatzorten: Wo liegt die erste Tätigkeitsstätte?

**Die Ableistung von Arbeitsbereitschafts- und Bereitschaftsruhezeiten eines Feuerwehrmanns in einer Einrichtung des Arbeitgebers ist eine Tätigkeit, die im Rahmen der Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte zu berücksichtigen ist.**

##### Hintergrund

X ist bei einer Dienststelle in A als Feuerwehrmann angestellt. Nach seinem Arbeitsvertrag kann er vom Arbeitgeber aufgrund arbeitstäglich neu auszuübender Weisung an 4 verschiedenen Einsatzorten in 3 Gemeinden eingesetzt werden.

Im Streitjahr (2016) war er an 112 Tagen in der Feuerwache B eingesetzt.

X machte die Fahrtkosten zu diesem Einsatzort i. H. v. 1.008 EUR nach Reisekostengrundsätzen geltend.

Das Finanzamt setzte dagegen nur die Entfernungspauschale i. H. v. 504 EUR an. Die Pauschale betrug in 2016 0,30 EUR.

Das FG gab der Klage mit der Begründung statt, X sei nicht dauerhaft der Feuerwache B zugeordnet gewesen. Denn er habe arbeitstäglich damit rechnen müssen, an einen der 4 Einsatzorte beordert zu werden. Er habe sich deshalb nicht darauf einrichten können, vorrangig an einem bestimmten Ort seine Arbeitsleistung zu erbringen.

##### Entscheidung

Die dauerhafte Zuordnung ist vom FG (bzw. Finanzamt) unter Würdigung der Gesamtumstände festzustellen. Im Streitfall widerspricht der BFH dem Urteil des FG, dass allein aufgrund der möglichen verschiedenen Einsatzstellen eine erste Tätigkeitsstätte verneinen sei. Sodann betont der BFH, dass auch die Arbeitsbereitschaft eine Tätigkeit darstellt, die zur Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte führt. Der BFH verwies den Fall zur weiteren Sachaufklärung an das FG zurück.

Die Zuordnung zu einer Einrichtung des Arbeitgebers wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Dabei ist regelmäßig davon auszugehen, dass der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll.

Ist der Arbeitnehmer aufgrund des Direktionsrechts des Arbeitgebers einer bestimmten Tätigkeitsstätte arbeitsrechtlich zugeordnet, kommt es für die Bejahung einer ersten Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers dort nicht an. Erforderlich (und ausreichend) ist, dass der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören.

Das FG hat (dem Finanzamt folgend) eine (dauerhafte) Zuordnung des X zur Feuerwache B allein mit der Begründung verneint, X sei nach dem Arbeitsvertrag verpflichtet, nach entsprechender Einzelanweisung seinen Dienst an 4 verschiedenen Standorten zu leisten. Der BFH widerspricht dem vom FG gezogenen Umkehrschluss, damit sei X keiner dieser 4 betrieblichen Einrichtungen zugeordnet worden. Denn allein der Umstand, dass ein Arbeitnehmer auf Weisung seines Arbeitgebers in unterschiedlichen betrieblichen Einrichtungen tätig werden soll, steht seiner Zuordnung zu einer dieser Einrichtungen durch den Arbeitgeber nicht entgegen.

Das FG wird festzustellen haben, ob X dem Einsatzort B durch den Arbeitgeber (trotz dessen Befugnis zu arbeitstäglich geänderter Weisung) gleichwohl dauerhaft zugeordnet war. Dazu können die Dienstpläne indiziell herangezogen werden. Da X substantiiert vorgetragen hat, dass er ohne konkrete Festlegung von vornherein an sämtlichen Standorten eingesetzt werden sollte, kann die Rechtsprechung, nach der der Arbeitnehmer regelmäßig der Einrichtung zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist, nicht ohne Weiteres herangezogen werden. Das FG wird die eventuelle Zuordnung (und ob sie auch dauerhaft war) insbesondere durch Zeugeneinvernahme festzustellen haben.

Gelangt das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis, dass eine dauerhafte Zuordnung vorlag, weist der BFH für die weitere Frage, ob X dort in dem erforderlichen Umfang tätig geworden ist, darauf hin, dass auch die Arbeitsbereitschafts- und Bereitschaftsruhezeiten, soweit diese an der ersten Tätigkeitsstätte abzuleisten sind, Tätigkeiten darstellen, die arbeitsvertraglich geschuldet sind und dem Berufsbild der Betriebs-/Werksfeuerwehr entsprechen. Sollte eine solche dienstrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte nicht festgestellt werden können, wird des Weiteren zu prüfen sein, ob die Voraussetzungen des § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG (typischerweise arbeitstäglich/2 Wochentage/ein Drittel der Arbeitszeit tätig sein) vorgelegen haben.

## **2. Stipendium aus öffentlicher und privater Quelle: steuerpflichtige Einkünfte?**

**Leistungen aus einem Stipendium, die keiner vorrangigen Einkunftsart zuzuordnen sind, sind als wiederkehrende Bezüge steuerbar, wenn der Stipendiat eine wirtschaftliche Gegenleistung zu erbringen hat.**

### **Hintergrund**

Die A promovierte in 2012 bis 2014 an einer Universität im Freistaat Sachsen (S). Zur Förderung akademischer Nachwuchskräfte wurde A während ihrer Promotionszeit aus den Mitteln des Europäischen Sozialfonds (ESF) mit monatlich 800 EUR unterstützt. Nach den Vergabebedingungen war Voraussetzung, dass sich ein oder mehrere sächsische Unternehmen mindestens in gleicher Höhe an der Finanzierung beteiligen. Dementsprechend schloss die A mit einer in S ansässigen GmbH und der die Promotion betreuenden Universität eine Kooperationsvereinbarung. Darin verpflichtete sich die GmbH, das Stipendium ebenfalls mit monatlich 800 EUR zu finanzieren. Die A war ihrerseits verpflichtet, ihre Arbeitskraft ausschließlich der Promotion zu widmen.

Anschließend erließ die Sächsische Aufbaubank (B) in ihrer Eigenschaft als Landesförderinstitut einen Bescheid über ein Stipendium an A von monatlich 800 EUR. Nach den Bestimmungen des Bescheids hatte A Nachweise über ihre Promotionstätigkeit und Zwischenberichte vorzulegen. Zudem unterlag sie hinsichtlich der Ergebnisse ihres Projekts einer 5-jährigen Ausübungs- und Verwertungspflicht in S.

Das Finanzamt nahm nur den aus Mitteln des ESF gezahlten Teil des Stipendiums von der Besteuerung aus. Die von der GmbH bezogenen Zuwendungen betrachtete das Finanzamt dagegen als steuerbare und steuerpflichtige sonstige Einkünfte i. S. v. § 22 Nr. 1 EStG.

Das FG folgte dieser Auffassung und wies die Klage ab.

### **Entscheidung**

Der BFH hob das FG-Urteil auf und verwies die Sache an das FG zurück. Das FG hat im Einzelnen zu prüfen, ob in der von A übernommenen Verpflichtung, das Vorhaben in S zu verwerten, eine konkretisierbare wirtschaftliche Gegenleistung oder nur eine abstrakte beschäftigungspolitische Zielsetzung zu sehen ist.

Der Zufluss von Stipendien ist nicht von vornherein vom Tatbestand des § 22 Nr. 1 EStG (sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen) ausgenommen, da die finanzielle Unterstützung des Stipendiaten dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht. Allerdings erzielt ein Stipendiat dann keine steuerbaren Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 1 bzw. Satz 3 Buchst. b EStG, wenn er hierfür keine wie auch immer geartete wirtschaftliche Gegenleistung zu erbringen hat. Dabei stellt allein das durch das Stipendium geförderte Vorhaben keine solche Gegenleistung dar, da es nicht zu dem Zweck durchgeführt wird, Einnahmen in Form von Stipendienzahlungen zu erzielen.

Die von der GmbH bezogenen Zahlungen sind nicht bereits deshalb steuerbar, weil der GmbH dafür der Betriebsausgabenabzug zusteht. Das Korrespondenzprinzip verlangt nicht, dass im konkreten Einzelfall festgestellt wird, ob ein Abzug und eine Versteuerung auf Geber- und Empfängerseite sichergestellt sind. Entscheidend ist allein, ob die wiederkehrenden Bezüge freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gewährt werden und deshalb nicht steuerbar sind. Das ist der Fall, wenn der Empfänger keine wirtschaftliche Gegenleistung zu erbringen hat.

Die Frage, ob die Zahlungen der GmbH unter den Einkünftetatbestand des § 22 Nr. 1 EStG fallen, muss die aus öffentlichen und privaten Mitteln erbrachte Finanzierung einheitlich betrachtet werden. Beide Anteile sind unabdingbar miteinander verwoben. Denn der Bezug des einen Förderungsanteils wäre ohne den anderen nicht möglich gewesen. Die Bewilligung des Stipendiums hing einerseits davon ab, dass sich ein sächsisches Unternehmen beteiligte. Auf der anderen Seite stand die Zahlungspflicht der GmbH unter dem Vorbehalt der Gewährung des "ESF-Stipendiums" durch S. Die Verknüpfung beider Finanzierungsanteile ergibt sich ferner daraus, dass die Kooperationsvereinbarung Bestandteil des Förderbescheids wurde.

Zwar kann die Pflicht der A, ihre Arbeitskraft der Promotion zu widmen, nicht als Gegenleistung im wirtschaftlichen Sinn angesehen werden. Allerdings kann im Streitfall die bei Stipendien nicht allgemeinübliche Pflicht der A, die aus dem geförderten Vorhaben gewonnenen wissenschaftlichen Erkenntnisse innerhalb einer bestimmten Bindungsfrist ausschließlich im Geber-Bundesland S beruflich zu verwerten, nicht ohne Weiteres als bloße Erwartungshaltung eingestuft werden. Insoweit bedarf es einer näheren Würdigung, ob in dieser Verpflichtung eine konkretisierbare wirtschaftliche Gegenleistung der A oder nur eine abstrakte beschäftigungspolitische Zielsetzung von S zu sehen ist.

Im Streitfall kann nicht offenbleiben, ob die streitigen Zahlungen der GmbH steuerbar sind. Wäre dies der Fall, unterlägen sie auch der Besteuerung, da eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG nicht eingriffe. Die Steuerbefreiung greift nicht ein, da das Stipendium insoweit nicht aus öffentlichen Mitteln im Sinne der Vorschrift gewährt wurde. Die verausgabten Mittel stammten aus dem Unternehmensvermögen der GmbH. Sie unterlagen keiner öffentlich-rechtlichen Haushaltsbindung. Eine analoge Anwendung des § 3 Nr. 44 Satz 1 bzw. Satz 2 EStG auf die vorliegende Konstellation kommt nicht in Betracht. Es fehlt an einer hierfür erforderlichen planwidrigen Regelungslücke.