

Finanzgericht Münster, 1 K 447/16 E

Datum: 25.03.2019
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 447/16 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2019:0325.1K447.16E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor: Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 01.03.2017 wird nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert. Die Berechnung der festzusetzenden Steuer wird dem Beklagten übertragen. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Beklage zu 60 % und der Kläger zu 40 %.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des aufgrund des Urteils vollstreckbaren Betrags abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrags leistet.

Tatbestand: 1

Nachdem die Beteiligten den Rechtsstreit hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 2010 bis 2013 übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärt haben, ist nunmehr noch streitig, ob der Beklagte zu Recht den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen und (weiteren) Fahrtkosten für das Jahr 2014 (Streitjahr) versagt hat. 2

Der Kläger ist seit 2013 verheiratet und wird im Streitjahr zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt. Er ist beruflich als angestellter Elektromonteur bei der Firma X (nachfolgend „Arbeitgeberin“) tätig und erzielt(e) aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit. Mit Bescheinigung vom 26.11.2014 stellte der Kreis R mit Wirkung vom 05.09.2014 einen Grad der Behinderung (GdB) von 40 beim Kläger fest. 3

Die Arbeitgeberin des Klägers unterhält auf dem Betriebsgelände der Y (nachfolgend „Auftraggeberin“) in der A-Str., N mindestens seit dem Jahr 2005 eine Baustelle, auf der 4

der Kläger jedenfalls seit dem Jahr 2010 ohne Unterbrechungen eingesetzt ist. Die Arbeitgeberin des Klägers wurde dabei ausschließlich auf der Grundlage von befristeten Verträgen für die Auftraggeberin tätig. Diese Verträge weisen ab dem Jahr 2010 Laufzeiten von längstens 36 Monaten (vom 01.01.2010 bis 31.12.2012 (Bl. 105 f. d. Gerichtsakte –GA), vom 01.01.2013 bis 30.03.2015 (Bl. 110 f. d. GA) und vom 01.04.2015 bis 31.12.2017 (Bl. 107 d. GA)) auf. Ausweislich eines als „Bescheinigung“ bezeichneten Schreibens der Arbeitgeberin vom 23.12.2015 (Bl. 62 d. GA) war der Kläger im Streitjahr keiner ersten Tätigkeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zugeordnet.

Die Arbeitgeberin führte in der vorstehend genannten Bescheinigung weiter aus, dass sich ihre Personalplanung nach dem Inhalt der Aufträge, der Qualifikation des Mitarbeiters und den Terminvorgaben der Kunden richte. Aus der Personalplanung ergebe sich keine dauerhafte Zuordnung, da die Tätigkeit nicht unbefristet oder für die Dauer des Beschäftigungsverhältnisses oder über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten geplant werde. Die Mitarbeiter werden grundsätzlich nach Bedarf auf Montage-Baustellen tätig.

Zwischen den Beteiligten ist nicht (mehr) streitig, dass der Kläger die Baustelle in N im Streitjahr an 227 Tagen aufgesucht hat, die einfache Entfernung zwischen seiner Wohnung und der Baustelle 70 Kilometer beträgt und der Kläger für die Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Baustelle ein eigenes bzw. ein ihm zur Nutzung überlassenes Fahrzeug genutzt hat (vgl. Bl. 126 d. GA).

Die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr übermittelten der Kläger und seine Ehefrau am 23.03.2015. Darin machte der Kläger Aufwendungen für Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Baustelle in N i. H. von 5.369 EUR als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit geltend. Der Betrag setzt sich zusammen aus nach Reiskostengrundsätzen ermittelten Fahrtkosten (227 Tage x 70 Kilometer x 2 x 0,30 EUR = 9.534 EUR) abzüglich der im Streitjahr (lohn-)steuerfrei erhaltenen Fahrtkostenerstattungen der Arbeitgeberin in Höhe von 4.165 EUR. Abgesehen von Pauschalen für die Kontoführung (16 EUR) und Arbeitsmittel (110 EUR) gab der Kläger keine weiteren Werbungskosten an. Einen Pauschbetrag für behinderte Menschen i. S. des § 33b Abs. 3 EStG brachte er ebenfalls nicht in Ansatz.

Mit Bescheid vom 23.10.2015 setzte der Beklagte die Einkommensteuer des Streitjahres auf 9.272,00 EUR fest. Dabei ließ der Beklagte die bei den Einkünften des Klägers aus nicht selbständiger Arbeit geltend gemachten Werbungskosten nicht zum Abzug zu, sondern legte stattdessen den Werbungskostenpauschbetrag i. H. von 1.000 EUR zugrunde. Im Übrigen wurden der Kläger und seine Ehefrau erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Schreiben des derzeitigen Prozessbevollmächtigten vom 24.11.2015 (Eingang beim Beklagten am selben Tag) legte der Kläger unter anderem gegen den vorgenannten Einkommensteuerbescheid Einspruch ein und führte an, dass er die Reisekosten glaubhaft gemacht habe und der Bescheid daher zu ändern sei.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 14.01.2016 als unbegründet zurück. Nach Änderung des § 9 Abs. 4 EStG sei die von der Arbeitgeberin in N betriebene Baustelle auf dem Gelände der Arbeitgeberin als erste Tätigkeitsstätte des Klägers einzuordnen. Dies habe zur Folge, dass für Fahrten zwischen der Wohnung des Klägers und der Baustelle die Entfernungspauschale in Höhe von 0,30 EUR pro Entfernungskilometer zugrunde zu legen sei. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 14.01.2016 Bezug genommen.

Der Kläger hat am 17.02.2016 die vorliegende Klage erhoben. Er begehrt weiterhin den Abzug von Fahrtkosten i. H. v. 5.369 EUR als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus

nicht selbständiger Arbeit. Darüber hinaus macht er im Klageverfahren für das Streitjahr erstmals Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 2.724 EUR (227 Tage x 12 EUR/Tag) und den Abzug eines – zwischen den Beteiligten nicht streitigen – Behindertenpauschbetrags geltend. Zur Begründung führt er an, dass die Baustelle auf dem Gelände der Auftraggeberin seiner Arbeitgeberin in N keine erste Tätigkeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 4a EStG darstelle. Er – der Kläger – sei dieser Einrichtung nicht zugeordnet worden. Ferner verfüge seine Arbeitgeberin dort über keine ortsfeste betriebliche Einrichtung. Die Einsatzplanung der Arbeitgeberin erfolge ohne schriftliche Mitteilung; er werde lediglich telefonisch von seinem Vorgesetzten darüber informiert, an welchen Einsatzorten er in der Folgewoche tätig werden solle. Seit Ende 2017 werde er auch wieder vermehrt an anderen Orten eingesetzt, wie sich aus einem auszugsweise vorgelegten Stundenzettel für das Jahr 2017 (Bl. 148 d. GA) ergebe.

Die Arbeitgeberin hätte den Kläger im Streitjahr auch nicht dauerhaft der Baustelle in N zuordnen können. Die Zuordnungsentscheidung hätte frühestens am 01.01.2013 getroffen werden können und hätte nur mit Wirkung bis zum 30.03.2015 erfolgen können. Eine Zuordnung von maximal 27 Monaten sei nicht als dauerhaft anzusehen. Dementsprechend habe die Arbeitgeberin in der Arbeitgeberbescheinigung vom 23.12.2015 eine ausdrückliche Zuordnung verneint. 12

Der Beklagte hat den Einkommensteuerbescheid 2014 mit Bescheid vom 01.03.2017 aus hier nicht streitgegenständlichen Gründen geändert. 13

Der Kläger beantragt im schriftlichen Verfahren sinngemäß, 14

den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 01.03.2017 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nicht selbständiger Arbeit anstatt des Werbungskostenpauschbetrags Werbungskosten in Höhe von 8.093 EUR abgezogen werden und dass von dem sich danach ergebenden Gesamtbetrag der Einkünfte ein Pauschbetrag nach § 33b Abs. 3 EStG in Höhe von 430 EUR abgezogen wird. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Zur Begründung trägt er vor, dass von einer dauerhaften Zuordnung zu einer betrieblichen Einrichtung nach § 9 Abs. 4 EStG insbesondere dann auszugehen sei, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll. Fehle eine solche dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte oder sei sie nicht eindeutig, sei erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft typischerweise arbeitstäglich oder je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden solle. Fehle eine dauerhafte Zuordnung – wie dies im Streitfall vorgetragen werde – seien zur Beurteilung der ersten Tätigkeitsstätte hilfsweise quantitative Kriterien heranzuziehen. Da der Kläger auf Weisung seiner Arbeitgeberin seit dem Jahr 2010 auf dem Betriebsgelände der Auftraggeberin in N in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung eingesetzt gewesen sei und der Einsatz offensichtlich bis heute andauere, sei von einer dauerhaften Zuordnung auszugehen. Der Einsatz erstrecke sich über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten. 18

Der Umstand, dass die Arbeitgeberin des Klägers ihre Verträge mit der Auftraggeberin wiederholt verlängert habe, berühre die unternehmerische Sphäre der Arbeitgeberin und führe zu keiner anderen Beurteilung des Einsatzes des Klägers als dauerhaft, da dessen 19

kontinuierlicher Einsatz und sein Arbeitsalltag hiervon nicht berührt werde.	
Die Sach- und Rechtslage ist mit den Beteiligten am 23.06.2016 erörtert worden. Auf das Protokoll über den Erörterungstermin wird Bezug genommen.	20
Die Beteiligten haben mit Schriftsätzen vom 19.02.2019 (Bl. 147 d. GA) und 25.02.2019 (Bl. 151 d. GA) auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.	21
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.	22
Entscheidungsgründe:	23
Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung.	24
Die Klage ist teilweise begründet.	25
I. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 01.03.2017 ist insoweit rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO) als der Beklagte die für das Streitjahr geltend gemachten Fahrtkosten i. H. von 5.369 EUR nicht anerkannt hat (dazu im Einzelnen 1.) und der Behindertenpauschbetrag in Höhe von 430 EUR nicht berücksichtigt wurde (dazu im Einzelnen 2.). Demgegenüber hat der Beklagte den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen i. H. von 2.724 EUR zu Recht verweigert (dazu im Einzelnen 3.). Der streitgegenständliche Einkommensteuerbescheid ist deshalb dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit anstatt des Werbungskostenpauschbetrags i. H. von 1.000 EUR tatsächliche Werbungskosten i. H. von 5.369 EUR zu berücksichtigen sind und von dem sich danach ergebenden Gesamtbetrag der Einkünfte ein Pauschbetrag nach § 33b EStG i. H. von 430 EUR abgezogen wird.	26
1. Der Beklagte hat den Abzug der geltend gemachten Fahrtkosten i. H. von 5.369 EUR zu Unrecht verweigert. Anders als der Beklagte meint, hatte der Kläger im Streitjahr keine erste Tätigkeitsstätte, so dass die – zwischen den Beteiligten nicht streitigen – Fahrten zwischen der Wohnung des Klägers und der Baustelle seiner Arbeitgeberin in N nach Maßgabe des § 9 Abs. 1 Nr. 4a Satz 1 EStG mit 0,30 EUR pro gefahrenem Kilometer angesetzt werden können. Bei 227 Hin- und Rückfahrten und einer Entfernung von 70 Kilometern ergeben sich damit Aufwendungen in Höhe von 9.534 EUR (227 x 2 x 70 km x 0,30 EUR), von denen die im Streitjahr von der Arbeitgeberin gezahlten Fahrkostenerstattungen i. H. von 4.165 EUR in Abzug zu bringen sind.	27
a) Gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 4a EStG sind Werbungskosten auch Aufwendungen des Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i. S. des § 9 Abs. 4 EStG sowie keine Familienheimfahrten sind. Für diese Fahrten gilt die den Werbungskostenabzug beschränkende Entfernungspauschale des § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nicht. Stattdessen kann der Steuerpflichtige die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen ansetzen, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel (Fahrzeug) als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) festgesetzt sind. Dies sind im Falle der Nutzung eines PKW 0,30 EUR je Kilometer zurückgelegter Strecke (§ 5 Abs. 2 BRKG).	28
Maßgeblich für die Höhe der abzugsfähigen Fahrtkosten ist damit, ob die Baustelle der Arbeitgeberin des Klägers in N als erste Tätigkeitsstätte des Klägers einzuordnen ist. Dies ist nicht der Fall.	29

b) Der Begriff der ersten Tätigkeitsstätte ist in § 9 Abs. 4 EStG definiert. Die Vorschrift wurde durch das UntStReiseKG v. 20.3.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2014 eingefügt und stellt einen Kernpunkt des neuen Reisekostenrechts dar. Eine erste Tätigkeitsstätte ist danach die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes – AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist (§ 9 Abs. 4 Satz 1 EStG). Eine Zuordnung in diesem Sinne wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt (vgl. § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG). Von einer dauerhaften Zuordnung ist dabei insbesondere dann 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 (vgl. § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG). 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 (§ 9 Abs. 4 Satz 4 EStG). 30

Ausgehend von diesem gesetzlichen Rahmen hängt das Vorliegen einer ersten Tätigkeitsstätte von der dauerhaften Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten ab. Diese Zuordnung kann sich nach § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG zuvorderst aus etwaigen dienst- oder arbeitsvertraglichen Bestimmungen ergeben. Fehlen solche Bestimmungen oder sind sie nicht eindeutig, bestimmt sich die erste Tätigkeitsstätte nach § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG. Auf die dort genannten quantitativen Kriterien kommt es insbesondere dann an, wenn der Arbeitgeber ausdrücklich auf eine Zuordnung verzichtet hat oder ausdrücklich erklärt, dass einer organisatorischen Zuordnung keine steuerliche Bedeutung zukommen soll (vgl. Bergkemper in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 290. Lieferung 01.2019, § 9 EStG, Rz. 548). 31

Im Streitfall kann allenfalls die von der Arbeitgeberin in N betriebene Baustelle die Voraussetzungen einer ersten Tätigkeitsstätte des Klägers erfüllen. Ob es sich hierbei überhaupt um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung i. S. des § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG handelt, kann der Senat offen lassen. Der Kläger war dieser Einrichtung im Streitjahr jedenfalls nicht dauerhaft zugeordnet. 32

aa) Als dauerhafte Zuordnung in diesem Sinne ist im Regelfall die „dauerhaft angelegte berufliche Tätigkeit“ zu verstehen (vgl. BFH-Urteil vom 08.08.2013 VI R 59/12, BFH/NV 2014, 85; BFH-Urteil vom 24.09.2013 VI R 51/12, BStBl. II 2014, 342, m. w. N.). Demgegenüber liegt eine Auswärtstätigkeit vor, wenn der Arbeitnehmer lediglich vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und seiner üblichen Tätigkeit beruflich tätig wird bzw. tätig werden soll. 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 (BFH-Urteil vom 24.09.2013 VI R 51/12, BFH/NV 2014, 220, m. w. N.). 33

Für die Beurteilung, ob eine dauerhafte Zuordnung vorliegt, ist eine auf die Zukunft gerichtete Prognose (ex-ante-Betrachtung) maßgebend (BFH-Urteil vom 09.02.2012 VI R 22/10, BStBl. II 2012, 827; BFH-Urteil vom 24.09.2013 VI R 51/12 a. a. O.; so auch BMF-Schreiben vom 30.09.2013, BStBl. I 2013, 1279 Rz. 14). So ist beispielsweise im Falle einer unbefristeter Versetzung an einen anderen Ort und einer absehbaren Verweildauer von vier Jahren von einer regelmäßigen Arbeitsstätte bzw. ersten Tätigkeitsstätte auszugehen (BFH-Urteil vom 08.08.2013 VI R 59/13, BFH/NV 2014, 85), bei wiederholter 34

befristeter Zuweisung des Arbeitnehmers an einen anderen Betriebsteil des Arbeitgebers dagegen nicht (BFH-Urteil vom 24.09.2013 VI R 51/12 a. a. O.).

Diese überwiegend noch zum Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte ergangenen Grundsätze gelten nach Auffassung des Senats 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 (vgl. BT-Drucks. 17/10774, S. 15). 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 weniger als 48 Monate geplante Tätigkeit des Arbeitnehmers verlängert, kommt es nach Auffassung des Senats darauf an, ob dieser vom Zeitpunkt der Verlängerung an noch mehr als 48 Monate an der Tätigkeitsstätte eingesetzt werden soll (so auch Seifert, DStZ 2013, 807). 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.

35

bb) Bei Anwendung dieser Grundsätze fehlt es vorliegend an einer dauerhaften Zuordnung des Klägers zu dem Betriebsgelände der Y in N. 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.

36

Eine erste Tätigkeitsstätte könnte demzufolge lediglich dann angenommen werden, wenn sich aus anderen objektiven Umständen des Streitfalles die Prognose ableiten ließe, dass der Kläger auf dem Betriebsgelände der Y über einen Zeitraum von grundsätzlich mehr als 48 Monaten bzw. für die Dauer seines Dienstverhältnisses tätig werden sollte. In der Nachbetrachtung war der Kläger zwar über einen Zeitraum von mehr als 48 Monaten – nämlich von 2010 bis Ende 2017 – ununterbrochen auf dem Betriebsgelände eingesetzt. Diese 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 der Y in N länger als 48 Monate dauern würde, denn nach den in Auszügen vorgelegten Rahmenverträgen zwischen der Arbeitgeberin und der Y wurde die Arbeitgeberin stets befristet für den Standort in N beauftragt. Die längste Vertragslaufzeit beträgt dabei 36 Monate und liegt damit deutlich unterhalb von 48 Monaten. Erst Recht konnte der Kläger nicht davon ausgehen, dass die Verträge mit der Y regelmäßig verlängert werden und er in jedem Fall wieder auf dem Betriebsgelände in N eingesetzt würde. Vielmehr ergibt sich aus den Ausführungen des Klägers, dass er jedenfalls ernsthaft damit rechnen musste, nicht mehr in N 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 bis auf Weiteres in N 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 Fahrtaufwendungen ist nach Auffassung des Senats aber gerade ein ganz wesentlicher Grund für das Merkmal der Dauerhaftigkeit und die dieses Merkmal

37

ausfüllende zeitliche Grenze von in der Regel vier Jahren.

2. Da bei dem Kläger für das Streitjahr ein GdB von 40 festgestellt wurde, steht ihm gemäß § 33b Abs. 3 Satz 2 EStG ein von dem Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehender Pauschbetrag in Höhe von 430 EUR zu. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. 38

3. Im Ergebnis zu Recht hat der Beklagte den Abzug der geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen 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 Betriebsgelände in N eingesetzt war, entfällt der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen. 39

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO und – hinsichtlich des Behindertenpauschbetrags – nach § 137 FGO, da der Kläger den Abzug des Pauschbetrags erstmals im Klageverfahren geltend gemacht hat. 40

III. Gründe, die Revision zuzulassen (§ 115 Abs. 2 FGO) liegen nicht vor. 41

Die Rechtssache hat weder grundsätzliche Bedeutung noch erfordert die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs. 42