

Titel:

Zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte eines Flugzeugführers mit wechselnden Einsatzorten

Normenketten:

EStG § 9 Abs. 4 Satz 3

EStG § 9 Abs. 4 Satz 4

Leitsatz:

Ein Flugzeugführer, der von seinem Arbeitgeber arbeitsrechtlich einem Flughafen dauerhaft zugeordnet ist und auf dem Flughafengelände zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten erbringt, die er als Flugzeugführer arbeitsvertraglich schuldet, hat dort seine erste Tätigkeitsstätte (vgl. BFH VI R 40/16 vom 11.04.2019). (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Werbungskosten

Fundstellen:

EFG 2024, 771

StEd 2024, 209

LSK 2023, 44014

Tatbestand

1

Streitig ist noch, ob die Fahrten eines Piloten zum sog. "X 1" im Jahr 2020 Dienstreisen darstellen.

2

Hinsichtlich der Frage, ob Aufwendungen für Fahrten zum "X 2", Y nach Reisekostenrecht als (weitere) Werbungskosten anzuerkennen sind, haben sich die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung am 06.12.2023 auf deren Berücksichtigung i.H.v. 2.470 € verständigt. Ebenso hat das Finanzamt zugesagt, bisher streitige Steuerberaterkosten i.H.v. 5.170 € als weitere Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit anzusetzen.

3

Der Kläger wird im Streitjahr einzeln nach § 26a EStG veranlagt. Er erzielte Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit als Pilot. Der Kläger und seine Ehefrau wohnen in der C-Straße, M. In der B-Straße in M unterhält der Kläger ein außerhäusliches Arbeitszimmer.

§ 1 des Arbeitsvertrages des Klägers vom 17.07.1998 lautet:

"(1) Herr A wird ab dem 14.07.1998 als Flugzeugführer eingestellt. Er wird zunächst auf dem Flugzeugmuster A320 in T beschäftigt.

(2) X kann Herrn A auch auf anderen Flugzeugmustern, an anderen Orten sowie vorübergehend bei anderen Unternehmen einsetzen."

4

Weitere oder ergänzende arbeitsvertragliche Regelungen liegen nach Aktenlage nicht vor. Mit Schreiben vom 05.04.2019 bestätigte die X, dass dem Kläger kein individueller Büro-Arbeitsplatz zur Verfügung stehe und die Bedingungen des Arbeitsvertrages weiter gelten.

5

Im Streitjahr setzte der Kläger für sämtliche Fahrten vom Ort des außerhäuslichen Arbeitszimmers in M (teils mit Umweg über ein angemietetes Zimmer in R) zum "X 1", Z, sowie zum "X 2" Aufwendungen nach Reisekostenrecht an. Außerdem beantragte er den Abzug von Steuerberaterkosten i.H.v. 5.170 €, die im Zusammenhang mit dem Klageverfahren 8 K 365/20 sowie dem diesem vorangegangenen

Einspruchsverfahren wegen Nichtanerkennung von Werbungskosten angefallen waren, als weitere Werbungskosten.

6

Das X 1 ist ein für X errichteter Gebäudekomplex in unmittelbarer Nähe zum Flughafen Z (ca. 2 km).

7

Mit Einkommensteuerbescheid vom 04.03.2022 wurde die Einkommensteuer für 2020 auf 24.834 € festgesetzt.

8

Hiergegen legte der Kläger am 16.03.2022 Einspruch ein (Eingang am 16.03.2022).

9

Er führte zur Begründung aus, dass der Flughafen Z nicht die erste Tätigkeitsstätte sei, sondern sich diese am Ort des außerhäuslichen Arbeitszimmers befinde. Dort würden 98,5 % der Arbeitsleistung (rund 11 Stunden/Woche) geleistet, die er nicht im Flugzeug verbringe. Er sei zudem arbeitsvertraglich dem Flughafen T zugeordnet. Schließlich sei ein Flugzeug aufgrund seiner Ortsunfestigkeit nicht als erste Tätigkeitsstätte geeignet.

10

Mit Einspruchsentscheidung vom 08.06.2022 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.

11

Die Räumlichkeiten in der B-Straße, M, schieden als erste Tätigkeitsstätte schon deshalb aus, da es sich nicht um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers handele. Auch der Nachweis des Arbeitgebers, dass kein individueller Büro-Arbeitsplatz zur Verfügung stehe, führe nicht dazu, dass die Räumlichkeiten dem Arbeitgeber zugeordnet werden könnten.

12

Laut Arbeitsvertrag vom 17.07.1998 werde der Kläger "zunächst" dem Flughafen T zugeordnet; er könne aber auch an anderen Orten eingesetzt werden. Die Tatsache, dass der Kläger in den Streitjahren ausschließlich vom Flughafen Z aus tätig geworden sei, lege nahe, dass die dienst- und arbeitsrechtliche Festlegung des Arbeitgebers auf Flughafen Z geändert worden sei. Auch auf den Bescheinigungen des Medizinischen Dienstes X sei als Dienststelle Z angegeben. Als Pilot sei das Führen eines Flugzeuges die zum Berufsbild gehörende typische Tätigkeit und der Flughafen als Tätigkeitsstätte anzusehen.

13

Die Prozesskosten seien nach § 12 EStG nicht abzugsfähig.

14

Mit der Klage vom 23.06.2022 verfolgt der Kläger sein Begehren weiter.

15

Zur Begründung führt er aus, dass die Fahrten zum X 1 beruflich veranlasste, auswärtige Fahrten nach § 9 Nr. 4a EStG (sog. Dienstreisen) gemäß LStR 9.5 darstellten.

16

Seit der Einführung der Elektronik sei bei X am Flughafen Z von dem früheren Postfach kein Gebrauch mehr gemacht worden, da der Einsatzplan und der anstehende Flug vorab dem Piloten auf seinen PC nach Hause gesendet würden. Von dort aus bereite sich der Pilot auf den bevorstehenden Flug vor. X erteile somit dem Piloten den Auftrag, eine Dienstreise (auswärtige Tätigkeit mit dem Flugzeug) durchzuführen. Dazu fahre der Pilot zum Flughafen, melde sich an und treffe sich mit dem/den Copiloten und der Kabinencrew. Danach führen sie gemeinsam mit dem Bus zum Flugzeug. Der Outside-Check, die Cockpit-Vorbereitungen und die Routenprogrammierung, die Kommunikation mit Station und ATC (Fluglotsen), Überwachung der Beladung sowie das Einsteigen der Fluggäste usw. erfolgten vom Cockpit aus, wobei die Tür zwischen Cockpit und Kabine verschlossen werde und nur vom Cockpit aus zu öffnen sei. Insoweit sei die bisherige Rechtsprechung bzgl. der Annahme einer 1. Tätigkeitsstätte am Flughafen von falschen Voraussetzungen ausgegangen. Das sog. "Briefing" sei falsch dargestellt und bewertet worden, weil es in dieser Form am Flughafen nicht stattfinde. Der Flugkapitän habe seine 1. Tätigkeitsstätte nicht am Einsatzflughafen und übe diese dort auch nicht aus, sondern zu Hause und im Cockpit des Flugzeugs. Der

Kläger unterbreche seine Dienstreise, beginnend von der Vorbereitung in seinem Arbeitszimmer, lediglich. Ähnliche Unterbrechungen fänden jeweils nach den Starts und Landungen an den Flughäfen der sog. Kurzstrecke an den jeweiligen Flughäfen statt, die aufgesucht würden.

17

Es gebe nur den Arbeitsvertrag mit X vom 17.07.1998. Danach sei er nicht am Flughafen Z, sondern in T beschäftigt. Weitere dienstrechtliche Anweisungen gebe es nicht. Die Starts fänden überwiegend vom Flughafen Z statt, könnten aber auch von anderen Flughäfen stattfinden, je nach Auftrag der X. Der Kläger übermittelte eine Übersicht der Tätigkeiten, die er für die Dauer von 2 – 3 Stunden vor sowie für die Dauer von etwa einer Stunde nach einem Flug in seinem außerhäuslichen Arbeitszimmer durchführen müsse. Außerdem seien 5-10 Stunden pro Monat für das allgemeine "Up-to-Date"-Bleiben im Arbeitszimmer aufzuwenden.

18

In der mündlichen Verhandlung am 06.12.2023 erläuterte der Kläger ergänzend, dass er überwiegend seinen Dienst als Pilot am Flughafen Z angetreten habe; dort sei der Schwerpunkt im Streitjahr gewesen (ca. 4/5). Er sei aber gelegentlich auch ab T geflogen (ca. 1/5).

19

Er führte des Weiteren aus, dass er sich im X 1 in das Computersystem (IGCC, Kommunikationstool) bis 70 Minuten vor Abflug – seit Corona bis 80 Minuten vorher – einloggen müsse (sog. Check-in). Es loggten sich außerdem u.a. folgende Funktionsträger ein: 1. Offizier (FO), Flightmanager (Koordinator Passagierabfertigung), Global Load Control (Bereitstellung der Daten für die Beladung des Flugzeugs), Purser (Kabinenchef), Gate und Loadmaster (für Beladung des Flugzeugs zuständig). Der Check-in eröffne die Kommunikation bzw. Abstimmung der Beteiligten für den betreffenden Flug.

20

Nach dem Check-in treffe er, der Kläger, den FO und bespreche ggf. Besonderheiten und Umstände des Flugs. Da er den FO so gut wie nie kenne, diene die Kontaktaufnahme auch dem Team-Building. Er verbringe etwa 10 Minuten im X 1. Danach fahre er mit der Kabinencrew im Crew-Bus zum Flugzeug. Dort würden die Systeme hochgefahren, die technischen Systeme gecheckt, Absprachen zum Beladen des Flugzeugs und dem Einsteigen der Passagiere getroffen. Falls Defekte am Flugzeug seien, würden Gegenmaßnahmen ergriffen. Das aktuelle Wetter werde gecheckt und die Betankung des Flugzeugs berechnet, bestellt und überwacht.

21

Der Kläger beantragt, den Einkommensteuerbescheid für 2020 vom 04.03.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.06.2022 dahingehend zu ändern, dass Reisekosten wie erklärt i.H.v. 19.798 € (statt wie bisher 5.118 €) sowie Steuerberatungskosten i.H.v. 5.170 € als weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden.

22

Das Finanzamt beantragt Klageabweisung mit der Maßgabe, dass weitere Werbungskosten i.H.v. 2.470 € für Fortbildungsreisen sowie die Steuerberatungskosten i.H.v. 5.170 € berücksichtigt werden.

23

Das Finanzamt führte ergänzend zur Einspruchsentscheidung aus, dass die Fortbildungskosten dem Grunde nach anerkannt worden seien.

24

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die eingereichten Schriftsätze, die Niederschrift vom 06.12.2023 sowie den Akteninhalt verwiesen.

Entscheidungsgründe

I.

25

Die Klage ist entscheidungsreif.

26

Die Kläger haben mit Schriftsatz vom 24.11.2023 das Ruhen des Verfahrens beantragt und auf § 363 Abs. 2 Satz 2 AO hingewiesen, wonach bei laufenden Verfahren vor einem obersten Bundesgericht oder vor dem Bundesverfassungsgericht, auf das sich der Einspruch stütze, gesetzliche Zwangsruhe eintrete. Über das Urteil des FG Hamburg vom 24.11.2022 (6 K 207/21, juris; NZB als unzul. verworfen, BFH-Beschluss vom 29.09.2023 VI B 4/23, nicht dokumentiert) sei nicht abschließend entschieden worden. Es sei eine Anhörungsrüge beim BFH anhängig; außerdem werde eine Verfassungsbeschwerde vorbereitet bzw. sei anhängig.

27

Die Voraussetzungen für ein Ruhen des Verfahrens gemäß § 155 FGO in Verbindung mit § 251 ZPO liegen nicht vor. Der Beklagte hat einem Ruhen nicht zugestimmt.

28

Die Voraussetzungen für eine Aussetzung der Verhandlung gemäß § 74 FGO liegen ebenfalls nicht vor. Revisionen beim BFH stellen keine vorgreiflichen Verfahren i.S.v. § 74 FGO dar, weil Entscheidungen des BFH keine allgemeine Bindungswirkung haben (vgl. Brandis, in Tipke/Kruse, AO/FGO, 178. Lieferung, 11/2023, § 74 FGO Rn. 14 m.w.N); dies gilt erst Recht für eine Anhörungsrüge gegen die Ablehnung der Zulassung der NZB bzw. die Einlegung einer Verfassungsbeschwerde hiergegen.

II.

29

Die Klage hat Erfolg soweit der Kläger beantragt, Reisekosten i.H.v. 2.470 € sowie Steuerberatungskosten i.H.v. 5.170 € als weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Im Übrigen ist die Klage unbegründet.

30

1. Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des Streitjahres). Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind (§ 9 Abs. 1 Satz 2 EStG).

31

a) Das beklagte Finanzamt hat in der mündlichen Verhandlung am 06.12.2023 Aufwendungen für drei weitere Fahrten des Klägers zu Fortbildungen im "X 2" am 12.01.2020, 13.02.2020 und 10.09.2023 nach Reisekostengrundsätzen i.H.v. insgesamt 2.470 € anerkannt.

32

Damit sind die Aufwendungen des Klägers für Fahrten zu Fortbildungen, die nicht am Ort der ersten Tätigkeitsstätte, dem X 1 am Flughafen Z, stattfanden, als Dienstreisen berücksichtigt. Der Senat folgt insoweit dem Antrag der Beteiligten. Einen Anspruch auf die weitergehende Berücksichtigung von Fahrtkosten hat der Kläger im Streitjahr nicht (dazu unter 2.).

33

b) Steuerberatungskosten sind Werbungskosten, soweit die Beratung durch die Einkunftserzielungstätigkeit veranlasst ist (allg. M., vgl. Kreft und Bergkemper in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 321. Lieferung, 10/2023, § 9 EStG, Rn. 614).

34

In der mündlichen Verhandlung am 06.12.2023 haben die Beteiligten eine Verständigung dahingehend erzielt, dass die streitgegenständlichen Steuerberatungskosten i.H.v. 5.170 €, die wegen der Nichtanerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in den Jahren 2015 bis 2017 angefallen sind, in voller Höhe als weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit angesetzt werden.

35

Der Senat folgt insoweit den übereinstimmenden Anträgen der Beteiligten. Durch Vorlage von Rechnungen des Steuerberaters konnte der Kläger in der mündlichen Verhandlung den Veranlassungszusammenhang zur Einkunftsart hinreichend darlegen.

36

2. Hinsichtlich des begehrten Ansatzes der Aufwendungen für Fahrten des Klägers zum X 1 am Flughafen Z nach Dienstreisegrundsätzen ist die Klage unbegründet.

37

a) Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind Erwerbsaufwendungen. Handelt es sich bei den Aufwendungen des Arbeitnehmers um solche für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 EStG, ist zu deren Abgeltung für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, grundsätzlich eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 € anzusetzen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Sätze 1 und 2 EStG).

38

Der Begriff Wohnung ist weit auszulegen und umfasst jede irgendwie geartete Unterkunft, von der aus der Arbeitnehmer sich zur ersten Tätigkeitsstätte begibt (vgl. Schmidt/Krüger, EStG, 42. Aufl. 2023, § 9 Rz. 183).

39

Für die Bestimmung der Entfernung ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte maßgebend; eine andere als die kürzeste Straßenverbindung kann zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird (vgl. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 4 EStG).

40

Hat ein Arbeitnehmer mehrere Wohnungen, die er selbst nutzt, kann er die Entfernungspauschale für die kürzeste Straßenverbindung zwischen der weiter entfernten Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte nur geltend machen, wenn diese Wohnung den "Mittelpunkt der Lebensinteressen" bildet und er sie nicht nur gelegentlich aufsucht. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist eine Unterbrechung der Fahrt an der näher gelegenen Wohnung unschädlich (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.1991 VI R 42/89, BStBl II 92, 306).

41

b) Erste Tätigkeitsstätte ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.

42

Ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind räumlich zusammengefasste Sachmittel, die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden.

43

Eine (großräumige) erste Tätigkeitsstätte liegt auch vor, wenn eine Vielzahl solcher Mittel, die für sich betrachtet selbständige betriebliche Einrichtungen darstellen können, räumlich abgrenzbar in einem organisatorischen, technischen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten stehen. Demgemäß kommt als eine solche erste Tätigkeitsstätte auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet (z.B. Werksanlage, Betriebsgelände, Bahnhof oder Flughafen) in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2019 VI R 40/16, BStBl II 2019, 546, Rz. 20).

44

c) Die erste Tätigkeitsstätte wird vorrangig anhand der arbeits(vertrag)- oder dienstrechtlichen Zuordnung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber bestimmt (§ 9 Abs. 4 Satz 2 EStG).

45

Die Zuordnung kann insbesondere im Arbeitsvertrag oder durch Ausübung des Direktionsrechts kraft der Organisationsgewalt des Arbeitgebers vorgenommen werden. Die Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte muss dabei weder ausdrücklich erfolgen noch als solche dokumentiert werden. Entscheidend ist, ob der Arbeitnehmer aus der Sicht ex ante nach den arbeitsrechtlichen Festlegungen an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten tätig werden sollte (vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2019 VI R 40/16, BStBl II 2019, 546, Rz. 23).

46

Von einer dauerhaften Zuordnung ist 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 (§ 9 Abs. 4 Satz 3 EStG). Sind dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen nicht vorhanden oder sind die getroffenen Festlegungen nicht eindeutig, ist nach den Regelbeispielen in § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung, an der der Arbeitnehmer dauerhaft

1. typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder

2. je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage oder mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll.

47

Je Dienstverhältnis hat der Arbeitnehmer höchstens eine erste Tätigkeitsstätte. Liegen die Voraussetzungen der Sätze 1 bis 4 für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige Tätigkeitsstätte erste Tätigkeitsstätte, die der Arbeitgeber bestimmt. Fehlt es an dieser Bestimmung oder ist sie nicht eindeutig, ist die der Wohnung örtlich am nächsten liegende Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte.

48

Es entspricht im Übrigen regelmäßig der Lebenswirklichkeit, dass der Arbeitnehmer der betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers zugeordnet ist, in der er tatsächlich tätig ist oder werden soll (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2019 VI R 17/17, BFH/NV 2019, 904).

49

d) Erforderlich, aber auch 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 (vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2019 VI R 40/16, BStBl II 2019, 546, Rz. 26). Nur dann kann die "erste Tätigkeitsstätte" als Anknüpfungspunkt für den Ansatz von Wegekosten nach Maßgabe der Entfernungspauschale und als Abgrenzungsmerkmal gegenüber einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit dienen.

50

3. Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze hat der Kläger im Streitfall seine erste Tätigkeitsstätte im X 1 am Flughafen Z.

51

a) Relevant für die Beurteilung sind nur die am Boden erbrachten Tätigkeiten.

52

Tätigkeiten, die während des Fluges erbracht werden, sind nicht maßgeblich zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte i.S.v. § 9 Abs. 4 EStG (so auch FG Hamburg, Urteil vom 24.11.2022 6 K 207/21, juris; NZB als unzul. verworfen, BFH-Beschluss vom 29.09.2023 VI B 4/23, nicht dokumentiert).

53

Auch soweit der Kläger im Cockpit eines Flugzeuges, welches noch am Boden steht, Tätigkeiten verrichtet, wird hierdurch keine erste Tätigkeitsstätte im Flugzeug begründet, da dieses aufgrund seiner Ortsunfestigkeit keine ortsfeste Einrichtung darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 26.02.2014 VI R 68/12, BFH/NV 2014, 1029, Rz. 40; Deck/Geiermann/Imping/Voss, ABC des Lohnbüros 2023, Reisekosten: Allgemeine Grundsätze, Rn. 3606).

54

Auch soweit der Kläger umfangreiche Arbeiten zur Vor- bzw. Nachbereitung eines Fluges bzw. einer Flugtour in seinem außerhäuslichen Arbeitszimmer in M durchführt, ist das Arbeitszimmer nicht als erste Tätigkeitsstätte geeignet, denn dieses ist vom Kläger privat angemietet und stellt keine Einrichtung des Arbeitgebers dar.

55

b) Der Kläger hatte jedoch in den Streitjahren im X 1 am Flughafen Z eine erste Tätigkeitsstätte.

56

Das X 1 am Flughafen Z bildet eine räumlich abgrenzbare funktionale betriebliche Einheit X und steht in organisatorischem und wirtschaftlichen Zusammenhang mit deren betrieblicher Tätigkeit. Das X 1 ist damit steuerrechtlich eine ortsfeste (großräumige) betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers des Klägers.

57

Dieser betrieblichen Einrichtung war der Kläger in den Streitjahren auch dauerhaft zugeordnet.

58

Nach dem Arbeitsvertrag vom 18.07.1998 war der Kläger "zunächst" auf dem Flugzeugmuster A320 am Flughafen T eingesetzt. Der Arbeitgeber konnte den Kläger auch auf anderen Flugzeugmustern, an anderen Orten sowie vorübergehend bei anderen Unternehmen einsetzen. So wurde der Kläger etwa von X an die K ausgeliehen und im Jahr 2011 wieder zurückversetzt. Hierzu erfolgte keine Änderung des Arbeitsvertrages, der seit 1998 unverändert gilt.

59

Nachdem die arbeitsvertraglichen Regelungen mithin zum Einsatzort des Klägers nicht eindeutig sind, sind zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte die quantitativen Kriterien des § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG heranzuziehen.

60

Der Kläger ist teilzeitbeschäftigt und hat eine höhere Zahl von freien Tagen als ein vollzeitbeschäftigter Pilot. Nach seinen Einlassungen in der mündlichen Verhandlung am 06.12.2023 ist er in den Streitjahren schwerpunktmäßig in Z beschäftigt gewesen und hat rund vier Fünftel der als Pilot absolvierten Flüge bzw. Touren vom X 1 am Flughafen Z aus angetreten und nur ein Fünftel vom Flughafen T oder anderen Flughäfen aus. Damit ist der Kläger mindestens ein Drittel seiner vereinbarten Arbeitszeit vom Flughafen Z aus tätig geworden.

61

Der Annahme einer dauerhaften Zuordnung zum X 1 in Z steht auch nicht der Umstand entgegen, dass der Kläger (jederzeit) von einem anderen Flughafen eingesetzt werden konnte, denn die jederzeitige Möglichkeit der Versetzung oder der Weisung des Arbeitgebers, an einem anderen Ort tätig zu werden, steht der Annahme einer dauerhaften Zuordnung des Klägers zu einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, von der er hauptsächlich tätig werden sollte, nicht entgegen (vgl. BFH-Urteile vom 11.04.2019 VI R 40/16, BStBl II 2019, 546, Rz. 34 und vom 26.10.2022 VI R 48/20, BStBl II 2023, 582, Rz. 19).

62

c) Schließlich erbringt der Kläger im X 1 am Flughafen Z zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten, die er als Verkehrsflugzeugführer arbeitsvertraglich schuldet (vgl. dazu BFH-Urteil vom 11.04.2019 VI R 40/16, BStBl II 2019, 546; Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 26.04.2021 1 K 1824/15, juris mit Anm. Brenne, EFG 2017, 823).

63

Der Kläger musste nach dem Parken das X 1 aufsuchen und sich 70- 80 Minuten vor der geplanten Abflugzeit in das Computersystem IGCC einloggen (sog. Check-in), sich mit dem FO treffen, ggf. ein kurzes Briefing-Gespräch führen und sich anschließend mit der Kabinencrew treffen, um im Crew-Bus zum Flugzeug fahren. Diese Tätigkeiten im X 1 vor jedem Flug zählen zu den arbeitsvertraglichen Pflichten des Klägers und gehören zu dem von ihm ausgeübten Beruf des Flugzeugführers.

64

Auch wenn die Gespräche zwischen dem Kläger als Piloten, dem FO und der Kabinencrew im X 1 im Regelfall nur von kurzer Dauer sein mögen und ein großer Teil der in früher ergangenen Entscheidungen als "Briefing" bezeichneten Tätigkeiten mittlerweile von der Flugbesatzung jeweils auf digitalem Weg alleine im Vorfeld bzw. im Cockpit erledigt wird, stellt die Tätigkeit im X 1 aus Sicht des Senats eine qualitativ entscheidende und in zeitlichem Umfang ausreichende Tätigkeit dar, um eine erste Tätigkeitsstätte des Klägers zu begründen.

65

Der Check-in der Crew stellt sicher, dass sämtliche Besatzungsmitglieder rechtzeitig und in guter körperlicher Verfassung vor dem Abflug erschienen sind. Hiervon hat sich der Kläger als Kapitän unter Sicherheitsaspekten persönlich zu überzeugen bevor die Crew mit dem Bus zum Flugzeug fahren kann.

66

Das IGCC ermöglicht darüber hinaus erst die Kommunikation zwischen den am Flug Beteiligten, die teils im X 1 bzw. im Bereich des Flughafens anwesend und teilweise an anderen Orten ansässig sind (z.B. Global Load Control). Wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung dargestellt hat, checken sich die am Flug Beteiligten ihrer Funktion nach für den konkreten Flug in das IGCC ein und kommunizieren hierüber miteinander. Eine Kommunikation außerhalb des IGCC ist nicht vorgesehen. Die genannten Tätigkeiten des Klägers (Check-In, kurze Besprechung mit dem FO sowie Treffen mit der Kabinencrew), auch wenn sie im Vergleich zur Flug- und sonstigen Umlaufzeit einen geringen zeitlichen Umfang beanspruchen, sind mithin ausreichend, um eine erste Tätigkeitsstätte zu begründen.

67

d) Der Umstand, dass der Kläger seine Tätigkeit schwerpunktmäßig in einem Flugzeug ausübt, das mangels Ortsfestigkeit seinerseits – wie dargelegt – keine erste Tätigkeitsstätte ist, steht der Annahme der ersten Tätigkeitsstätte eines Piloten im X 1 bzw. im Flughafen nach der Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts nicht mehr entgegen (vgl. Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 26.04.2021 1 K 1824/15, juris; NZB als unzul. verworfen, vgl. BFH-Beschluss vom 08.04.2022 VI B 45/21, nicht dokumentiert).

68

Damit hat der Kläger, wenn auch in geringem, so doch in hinreichendem Umfang Tätigkeiten in einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers, dem X 1 am Flughafen Z, ausgeübt, die arbeitsvertraglich geschuldet sind und die dem Berufsbild als Luftverkehrsflugzeugführer X entsprechen (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2019 VI R 17/17, BFH/NV 2019, 904; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18.03.2022 15 K 1483/20, juris; NZB als unbegr. zurückgewiesen, BFH-Beschluss vom 17.07.2023 VI B 32/22, nicht dokumentiert; FG Hamburg, Urteil vom 24.11.2022 6 K 207/21, juris; NZB als unzul. verworfen, BFH-Beschluss vom 29.09.2023 VI B 4/23, nicht dokumentiert).

69

e) Da der Kläger in den Streitjahren eine erste Tätigkeitsstätte auf dem Betriebsgelände der X, dem X 1, am Flughafen Z hatte, sind seine Aufwendungen für Fahrten von seiner Wohnung über den Ort des außerhäuslichen Arbeitszimmers jeweils in M bzw. vom angemieteten Zimmer in R zum X 1 in Z mithin solche zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i.S.d. § 9 Abs. 4 EStG. Der Beklagte hat daher zutreffend die Aufwendungen für diese Fahrten lediglich mit der Entfernungspauschale berücksichtigt sowie die geltend gemachten weiteren Verpflegungsmehraufwendungen nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen hat.

70

Dies gilt auch soweit der Kläger Fortbildungen im X 1, dem Ort seiner ersten Tätigkeitsstätte, absolviert hat. Auch diese sind Teil der Berufstätigkeit, da diese Fortbildungsmaßnahmen vom Arbeitgeber, der X, angeboten und vom Kläger zu absolvieren waren (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18.03.2022 5 K 1483/20, juris; NZB als unbegr. zurückgewiesen BFH-Beschluss vom 17.07.2023 VI B 32/22, nicht dokumentiert). Aufwendungen für Fahrten zu Fortbildungsorten sowie in diesem Zusammenhang anfallende (weitere) Verpflegungsmehraufwendungen können nur dann nach Dienstreisegrundsätzen berücksichtigt werden, wenn sie außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte durchgeführt werden (ebenso FG Hamburg, Urteil vom 24.11.2022 6 K 207/21, juris).

71

4. Der Einkommensteuerbescheid für 2020 vom 04.03.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.06.2022 war daher dahingehend zu ändern, dass weitere Werbungskosten i.H.v. 2.470 € (Fortbildungsreisen) sowie i.H.v. 5.170 € (Steuerberatungskosten) berücksichtigt werden; im Übrigen war die Klage abzuweisen.

III.

72

Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu 6/10 und das Finanzamt zu 4/10 nach dem Grad des Obsiegens bzw. Unterliegens zu tragen (§ 136 Abs. 1 Satz 1 FGO). Bei einem Streitwert von 7.670 € hatte die Klage i.H.v. 2.988 € Erfolg. Dies entspricht einer Erfolgsquote von rund 40 vom Hundert.