Urteil vom 24. März 2011, VI R 48/10

Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 24.03.2011 VI R 11/10 - Kein Zufluss durch Einbehaltung von Tagegeldern - Bewertung der unentgeltlichen Gemeinschaftsverpflegung für Soldaten in Kasernen mit Sachbezugswert

BFH VI. Senat

EStG § 3 Nr 13, EStG § 3c, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5, EStG § 8 Abs 2, EStG § 9 Abs 5, EStG § 40, BRKG § 6, TGV § 3

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 17. November 2009, Az: 3 K 242/09

Leitsätze

1. NV: Steuerfreie Erstattungen für Reisekostenvergütungen oder Trennungsgelder stehen dem Abzug von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten nur insoweit entgegen, als sie dem Steuerpflichtigen tatsächlich ausgezahlt werden .

2. NV: Soweit der Arbeitgeber entsprechend den reisekostenrechtlichen Bestimmungen von seinem Einbehaltungsrecht Gebrauch macht oder die Vergütungen gekürzt hat, kommt § 3c EStG nicht zur Anwendung .

3. NV: Die unentgeltliche Gemeinschaftsverpflegung in der Kaserne für Soldaten während einer Dienstreise ist regelmäßig steuerbarer und steuerpflichtiger Arbeitslohn und mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten .

Tatbestand

1 I. Der ledige Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war im Streitjahr (2007) als Soldat nichtselbständig tätig. Er wurde von seinem Dienstherrn vom 18. bis zum 22. März nach S, vom 10. bis 13. April nach I und vom 6. bis 9. August nach B abkommandiert. Für diese Lehrgänge erhielt der Kläger von seinem Dienstherrn --ohne Wegstreckenentschädigung-- insgesamt 92,22 €. Für die An- und Abreisetage waren dem Kläger Tagegelder i.S. des § 6 des Bundesreisekostengesetzes (BRKG) in Höhe von 44,34 € und für die verbleibende Zeit der Abkommandierung gekürzte Trennungsgelder i.S. des § 3 der Trennungsgeldverordnung (TGV) in Höhe von 47,88 € gewährt worden. Bei der Bemessung des Tagegeldes für die Abkommandierung nach B hat der Dienstherr unentgeltliche Mahlzeiten ausdrücklich berücksichtigt.

2 In seiner Einkommensteuererklärung beantragte der Kläger beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--), für die o.g. Lehrgänge Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten in Höhe von 147,78 € zu berücksichtigen. Im Einzelnen begehrte der Kläger für 6 Tage jeweils 12 € und für 7 Tage jeweils 24 €. Von diesem Gesamtbetrag in Höhe von 240 € zog er jedoch die von seinem Dienstherrn erhaltenen Erstattungen für Tage- und Trennungsgeld in Höhe von 92,22 € wieder ab.

3 Das FA lehnte den Ansatz jeglicher Verpflegungsmehraufwendungen für die Lehrgänge des Klägers ab. Ein Werbungskostenabzug sei nach § 3c des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht nur ausgeschlossen, wenn ein Steuerpflichtiger ungekürztes Tage- oder Trennungstagegeld ausgezahlt bekomme, sondern auch dann, wenn dieses Tagegeld wegen des Angebots von unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Verpflegung einbehalten werde. Der Einspruch des Klägers blieb erfolglos.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt und ließ weitere Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 147,78 € als Werbungskosten des Klägers zum Abzug zu. Es begründete seine Entscheidung im Wesentlichen damit, dass der Werbungskostenabzug für Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe der gesetzlichen Pauschalen wegen § 3c EStG nur insoweit ausgeschlossen sei, als dem Kläger tatsächlich Tagegelder ausgezahlt worden seien. Denn § 3c EStG setze den Zufluss von steuerfreien Einnahmen voraus. Der vom Dienstherrn für die Verpflegung des Klägers einbehaltene Teil der Tagegelder sei dem Kläger jedoch nicht zugeflossen. Insofern stehe dieser einbehaltene Teil der Tagegelder einem Werbungskostenabzug nicht entgegen.

5 Mit der Revision rügt das FA die fehlerhafte Anwendung des § 3c EStG.

6 Das FA beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 18. November 2009 3 K 242/09 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Der Kläger beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

8 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 1. Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen sind gemäß § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 EStG nicht abziehbare Werbungskosten. Wird der Steuerpflichtige jedoch vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig, so ist nach Satz 2 der Vorschrift für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt über eine bestimmte Dauer abwesend ist, ein nach dieser Dauer gestaffelter Pauschbetrag abzuziehen. Auf die konkrete Verpflegungssituation kommt es ebenso wenig an, wie darauf, ob dem Kläger überhaupt ein Mehraufwand bei seiner Verpflegung entstanden ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Dezember 2007 VI R 73/06, BFH/NV 2008, 936).

10 2. Nach § 3c EStG dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Zu diesen steuerfreien Einnahmen gehören dem Grunde nach auch Reisekostenvergütungen und Trennungsgelder i.S. des § 3 Nr. 13 EStG. Der Abzug der Werbungskosten ist nach § 3c EStG aber nur insoweit ausgeschlossen, als der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer steuerfreie Reisekostenvergütungen tatsächlich gewährt, d.h. ausgezahlt hat (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 936).

11 3. Nach diesen Grundsätzen sind Verpflegungsmehraufwendungen des Klägers in Höhe von 147,78 € als Werbungskosten mindernd zu berücksichtigen. Denn den gesetzlichen Pauschalen in Höhe von 240 € stehen steuerfreie Einnahmen in Höhe von 92,22 € gegenüber. Lediglich in dieser Höhe hat der Kläger steuerfreie Reisekostenvergütungen von seinem Dienstherrn erhalten.

12 Weitergehende steuerfreie Einnahmen sind dem Kläger nicht zugeflossen. Dies gilt insbesondere für den einbehaltenen Teil des Trennungsreisegeldes. Denn entgegen der Auffassungen des FG und des FA ordnet § 6 Abs. 1, 2 BRKG i.V.m. § 3 Abs. 1 TGV jeweils in der im Streitjahr gültigen Fassung nicht die Verrechnung von Ansprüchen an. Die Vorschrift wirkt vielmehr einer Doppelabfindung (Natural- und Geldleistung) durch einseitige Kürzung des Tagegeldanspruchs entgegen.

13 Auch die dem Kläger gewährte Gemeinschaftsverpflegung steht dem Werbungskostenabzug nicht entgegen. Die unentgeltliche Verpflegung ist keine steuerfreie, sondern regelmäßig mangels einer Steuerbefreiungsnorm eine steuerbare und steuerpflichtige Einnahme.

14 4. Der Senat kann mangels Feststellungen des FG jedoch nicht beurteilen, ob die bereitgestellte Gemeinschaftsverpflegung beim Kläger zutreffend behandelt worden ist. Das FG hat bisher weder festgestellt, ob der Kläger an sämtlichen Fortbildungstagen an der Gemeinschaftsverpflegung teilgenommen hat, noch ob und gegebenenfalls in welcher Höhe der Dienstherr des Klägers die Mahlzeitengestellung als Sachbezug der Lohnsteuer unterworfen, noch ob der Dienstherr die Sachbezüge eventuell selbst pauschal versteuert hat.

15 5. Im zweiten Rechtsgang hat das FG die entsprechenden Feststellungen nachzuholen. Kommt das FG zu dem Ergebnis, dass der Kläger die Mahlzeiten noch (teilweise) versteuern muss, so ist der Bruttoarbeitslohn um den Sachbezugswert zu erhöhen. Dieser ist vorliegend mit den amtlichen Werten der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu bewerten (§ 8 Abs. 2 Sätze 6, 7 EStG). Denn die Truppenverpflegung ist als Art der Verköstigung durch die Sozialversicherungsentgeltverordnung sowie die ihr zu Grunde liegenden Verordnungsermächtigung erfasst (vgl. BFH-Urteile vom 19. August 2004 VI R 33/97, BFHE 207, 230, BStBl II 2004,

1076; vom 6. Februar 1987 VI R 24/84, BFHE 149, 172, BStBl II 1987, 355). Die Kosten einer Truppenverpflegung sind --anders als die Kosten für Hotel oder Gaststättenbesuche (s. dazu BFH-Urteil vom 19. November 2008 VI R 80/06, BFHE 223, 410, BStBl II 2009, 547)-- vergleichbar mit denen, die das Statistische Bundesamt zur Ermittlung der amtlichen Sachbezugswerte als Kosten für Nahrungs- und Genussmittel ermittelt hat (BRDrucks 509/77, S. 6).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de