Urteil vom 19. Januar 2012, VI R 23/11

Mehraufwendungen für die Verpflegung für den Fahrer eines Noteinsatzfahrzeugs

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 5, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5

vorgehend FG Düsseldorf, 23. November 2010, Az: 7 K 1574/10 E

Leitsätze

Soweit ein städtischer Feuerwehrmann auch verpflichtet ist, Bereitschaftsdienste als Fahrer eines Noteinsatzfahrzeugs eines nicht städtischen Krankenhauses zu leisten, übt er eine Auswärtstätigkeit aus.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist als Feuerwehrmann bei der Stadt X beschäftigt und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zu seinen dienstlichen Aufgaben gehören auch Bereitschaftsdienste als Fahrer eines Noteinsatzfahrzeugs des Evangelischen Krankenhauses in X. Der Bereitschaftsdienst dauert regelmäßig 24 Stunden. Dem Kläger steht für den Bereitschaftsdienst im Krankenhaus ein separates Dienstzimmer zur Verfügung.

2 In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machte der Kläger Mehraufwendungen für die Verpflegung für die Zeit der Bereitschaftsdienste in Höhe von 1.848 € (2007) bzw. 2.040 € (2008) als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Dies lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ab.

3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1516 genannten Gründen ab.

4 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

5 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung des FA aufzuheben und die Steuerbescheide für 2007 und 2008 in der Weise zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 1.848 € (2007) und 2.040 € (2008) in Abzug gebracht werden.

6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht dem Kläger mehrere regelmäßige Arbeitsstätten zugeordnet.

8 1. Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen sind gemäß § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (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 abzusetzen. Dies gilt entsprechend, wenn der Steuerpflichtige bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG). Auf die konkrete Verpflegungssituation kommt es dabei ebenso wenig an, wie darauf, ob dem Arbeitnehmer überhaupt ein Mehraufwand bei seiner Verpflegung entstanden ist (Senatsentscheidung vom 24. März 2011 VI R 11/10, BFHE 233, 171, BStBl II 2011, 829, m.w.N.).

9 Der Begriff des Tätigkeitsmittelpunkts (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG) entspricht dem Begriff der (regelmäßigen) Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG.

10 a) Regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist (nur) der (ortsgebundene) Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers und damit der Ort, an dem der Arbeitnehmer seine aufgrund des Dienstverhältnisses geschuldete Leistung zu erbringen hat. Dies ist im Regelfall der Betrieb oder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also fortdauernd und immer wieder aufsucht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. September 2010 VI R 54/09, BFHE 231, 127, BStBl II 2011, 354, m.w.N.).

11 b) Ein größeres, räumlich geschlossenes Gebiet kann zwar als regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG und als Tätigkeitsmittelpunkt i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG in Betracht kommen. Dies gilt allerdings nur, wenn es sich um ein zusammenhängendes Gelände des Arbeitgebers handelt (BFH-Urteil vom 17. Juni 2010 VI R 20/09, BFHE 230, 533, BStBl II 2012, 32).

12 c) Nach früherer Rechtsprechung des BFH konnte ein Arbeitnehmer auch mehrere regelmäßige Arbeitsstätten nebeneinander innehaben. Diese Rechtsprechung hat der Senat jedoch zwischenzeitlich aufgegeben (Urteile vom 9. Juni 2011 VI R 36/10, BFHE 234, 160, BStBl II 2012, 36; VI R 55/10, BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38; s. dazu Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 15. Dezember 2011 IV C 5 - S 2353/11/10010). Denn der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers kann nur an einem Ort liegen. Nur insoweit kann sich der Arbeitnehmer auf die immer gleichen Wege einstellen und so (etwa durch Fahrgemeinschaften, öffentliche Verkehrsmittel oder eine zielgerichtete Wohnsitznahme in der Nähe der regelmäßigen Arbeitsstätte) auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Damit stellt sich § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG auch nur insoweit als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip dar. Übt der Arbeitnehmer hingegen an mehreren betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers seinen Beruf aus, ist es ihm regelmäßig nicht möglich, die anfallenden Wegekosten durch derartige Maßnahmen gering zu halten. Denn die unter Umständen nicht verlässlich vorhersehbare Notwendigkeit, verschiedene Tätigkeitsstätten aufsuchen zu müssen, erlaubt es dem Arbeitnehmer nicht, sich immer auf die gleichen Wege einzustellen. In einem solchen Fall lässt sich die Einschränkung der Steuererheblichkeit von Wegekosten durch die Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG) nicht rechtfertigen.

13 2. Nach diesen Grundsätzen führte der Einsatz des Klägers im Krankenhaus schon deshalb nicht zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte, weil es sich dabei nicht um eine betriebliche Einrichtung seines Arbeitgebers handelt. Der Kläger befand sich vielmehr dort ebenso wie während der Rettungseinsätze jeweils auf Auswärtstätigkeit.

14 Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat noch keine Feststellungen zum zeitlichen Umfang der auswärtigen Beschäftigung getroffen. Die diesbezüglichen Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben und die Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de