

## Urteil vom 12. Juli 2021, VI R 27/19

**Kürzung der Verpflegungspauschalen im Fall der Mahlzeitengestellung auch dann, wenn der Steuerpflichtige nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügt**

ECLI:DE:BFH:2021:U.120721.VIR27.19.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 4, EStG § 9 Abs 4a S 2, EStG § 9 Abs 4a S 3, EStG § 9 Abs 4a S 4 Halbs 1, EStG § 9 Abs 4a S 8, EStG § 8 Abs 2, EStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 01. Juli 2019, Az: 15 K 266/16

### Leitsätze

Die Verpflegungspauschalen sind auch dann nach § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG zu kürzen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mahlzeiten zur Verfügung stellt, der Arbeitnehmer aber nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügt.

### Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 02.07.2019 - 15 K 266/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr (2014) als nautischer Offizier Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In der Zeit vom 17.01.2014 bis 12.04.2014 sowie vom 11.05.2014 bis 08.09.2014 war er auf See an Bord von Schiffen tätig.
- 2** An Bord der Schiffe stellte der Arbeitgeber dem Kläger unentgeltlich Mahlzeiten zur Verfügung. An "Hafentagen" nahm der Kläger die zur Verfügung gestellte Bordverpflegung teilweise nicht in Anspruch. An einzelnen Tagen musste sich die Mannschaft in Häfen selbst versorgen.
- 3** In den Heuerabrechnungen wies der Arbeitgeber diese Mahlzeiten zunächst als steuerpflichtigen Sachbezug aus. Dies korrigierte er mit geänderten Heuerabrechnungen, in denen er den Sachbezug als steuerfrei behandelte.
- 4** In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger u.a. Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 4.056 € (169 Tage x 24 €) als Werbungskosten geltend.
- 5** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ließ die Verpflegungsmehraufwendungen nicht zum Abzug zu.
- 6** Der Einspruch des Klägers blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, mit der der Kläger nunmehr Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 4.944 € für 206 Tage als Werbungskosten begehrte, teilweise statt und wies sie im Übrigen mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1537 veröffentlichten Gründen ab. Dem Kläger stünden Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von geschätzt 240 € für die Tage zu, an denen der Arbeitgeber diesem ausnahmsweise an Hafentagen keine Mahlzeiten zur Verfügung gestellt habe. Für alle anderen Tage habe das FA zu Recht nach § 9 Abs. 4a Satz 8 des Einkommensteuergesetzes (EStG) keinen

Verpflegungsmehraufwand zum Abzug zugelassen, da dem Kläger an diesen Tagen von seinem Arbeitgeber Frühstück, Mittag- und Abendessen unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden seien.

- 7 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Er beantragt,  
das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 18.11.2016 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 29.12.2015 dahingehend zu ändern, dass neben dem vom FG bereits zugesprochenen Betrag in Höhe von 240 € weitere Verpflegungsmehraufwendungen bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 4.704 € berücksichtigt werden.
- 9 Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Rechtsstreit beigetreten. Einen Antrag hat es nicht gestellt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit über den zugesprochenen Betrag hinaus keine weiteren Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten abziehen kann.
- 12 1. Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung sind nach Maßgabe von § 9 Abs. 4a EStG als Werbungskosten abziehbar. Wird der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig (auswärtige berufliche Tätigkeit), ist nach § 9 Abs. 4a Sätze 2 und 3 EStG zur Abgeltung der ihm tatsächlich entstandenen, beruflich veranlassten Mehraufwendungen eine nach Abwesenheitszeiten gestaffelte Verpflegungspauschale anzusetzen. Hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte, gelten die Sätze 2 und 3 entsprechend (§ 9 Abs. 4a Satz 4 Halbsatz 1 EStG). Denn liegen die Voraussetzungen des Abs. 4 nicht vor und ist der Arbeitnehmer gleichwohl außerhalb seiner Wohnung beruflich tätig, befindet er sich ebenfalls auf Auswärtstätigkeit.
- 13 Gemäß § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG sind die u.a. nach Satz 3 ermittelten Verpflegungspauschalen um 20 % für Frühstück und um jeweils 40 % für Mittag- und Abendessen zu kürzen, wenn dem Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb seiner ersten Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt wird.
- 14 Das Zurverfügungstellen einer Mahlzeit durch den Arbeitgeber (oder auf dessen Veranlassung durch einen Dritten) i.S. von § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG erfordert dabei nicht, dass der Arbeitnehmer die Mahlzeit auch tatsächlich einnimmt (ausführlich Senatsurteil vom 07.07.2020 - VI R 16/18, BFHE 269, 550, BStBl II 2020, 783, Rz 15 ff., m.w.N.). Aus welchen Gründen der Arbeitnehmer eine ihm von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Mahlzeit nicht einnimmt, ist insoweit ebenfalls unerheblich.
- 15 2. Bei Heranziehung dieser Rechtsgrundsätze ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger dem Grunde nach Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehen kann. Zwar verfügte er im Streitjahr als nautischer Offizier, der auf See tätig war, nicht über eine erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 EStG; gemäß § 9 Abs. 4a Satz 4 Halbsatz 1 EStG gelten die Sätze 2 und 3 für Auswärtstätigkeiten von Arbeitnehmern ohne erste Tätigkeitsstätte jedoch entsprechend.
- 16 3. Das FG hat weiter zu Recht entschieden, dass die Verpflegungspauschalen nach § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG im Hinblick auf die vom Arbeitgeber des Klägers zur Verfügung gestellten Mahlzeiten an Bord zu kürzen sind (ebenso Schmidt/Krüger, EStG, 40. Aufl., § 9 Rz 313; Blümich/Thürmer, § 9 EStG Rz 599; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 9 EStG Rz 583).
- 17 a) Dies ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Norm. Während § 9 Abs. 4a Satz 2 EStG die auswärtige berufliche Tätigkeit definiert, legt § 9 Abs. 4a Satz 3 EStG die in diesem Fall anzusetzenden Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen fest. § 9 Abs. 4a Satz 4 Halbsatz 1 EStG stellt durch die Anordnung der entsprechenden Geltung der Sätze 2 und 3 sodann klar, dass der Ansatz von pauschalierten Verpflegungsmehraufwendungen auch erfolgt, wenn der Steuerpflichtige über keine erste Tätigkeitsstätte verfügt.

§ 9 Abs. 4a Satz 8 EStG legt wiederum fest, inwiefern im Fall der Mahlzeitengestellung die in Satz 3 der Vorschrift geregelten Verpflegungspauschalen zu kürzen sind. Satz 8 ist mithin als Modifikation der Sätze 2 und 3 ausgestaltet. Die Geltungsanordnung in § 9 Abs. 4 Satz 4 Halbsatz 1 EStG erstreckt sich damit für den Arbeitnehmer, der keine erste Tätigkeitsstätte hat, nicht nur auf die entsprechende Anwendung der Verpflegungspauschalen für Mehraufwendungen des Arbeitnehmers, der außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte tätig wird, gemäß § 9 Abs. 4a Sätze 2 und 3 EStG, sondern zugleich auf die entsprechende Anwendung der Modifikation dieser Verpflegungspauschalen nach Satz 8, soweit ihm eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt wird.

- 18 b) Aus der Gesetzeshistorie, der Systematik sowie dem Sinn und Zweck des Gesetzes ergibt sich nichts anderes. Auch danach ist § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG nicht isoliert, sondern im Kontext des gesamten Abs. 4a sowie des § 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9 EStG zu betrachten.
- 19 aa) Der Gesetzgeber beabsichtigte mit der gesetzlichen Neuregelung der Verpflegungsmehraufwendungen in § 9 Abs. 4a EStG eine Vereinfachung gegenüber der früheren Rechtslage.
- 20 Wurden einem Arbeitnehmer bei einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit Mahlzeiten zur Verfügung gestellt, blieb der Werbungskostenabzug nach der bis 2013 geltenden Rechtslage in Höhe der Verpflegungspauschalen davon unberührt. Der geldwerte Vorteil musste jedoch im Gegenzug beim Arbeitnehmer als Sachbezug versteuert werden. Diese Rechtslage wurde mit der Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab dem Veranlagungszeitraum 2014 grundlegend neu gestaltet. Steht dem Arbeitnehmer dem Grunde nach der Werbungskostenabzug in Form von Verpflegungspauschalen zu, so unterbleibt gemäß § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG nunmehr die Lohnversteuerung der üblichen, nach § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG zu bewertenden Mahlzeiten. Im Gegenzug sind die Verpflegungspauschalen gemäß § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG entsprechend zu kürzen (Senatsurteil in BFHE 269, 550, BStBl II 2020, 783, Rz 18).
- 21 Durch den Verzicht auf die Besteuerung des geldwerten Vorteils einerseits bei gleichzeitiger Kürzung des Werbungskostenabzugs andererseits wollte der Gesetzgeber insbesondere die Arbeitgeber und die Finanzverwaltung im Besteuerungsverfahren von Verwaltungsaufwand entlasten (BTDrucks 17/10774, S. 12 und 16; Senatsurteil in BFHE 269, 550, BStBl II 2020, 783, Rz 19).
- 22 Des Weiteren will § 9 Abs. 4a EStG den Mehraufwand typisierend festlegen, der über das hinausgeht, was ein Arbeitnehmer für seine Verpflegung ohnehin während eines normalen Arbeitstags an der ersten Tätigkeitsstätte bzw. bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung aufwendet (BTDrucks 17/10774, S. 15). Denn die jedem Steuerpflichtigen täglich entstehenden Aufwendungen für Verpflegung stellen steuerlich grundsätzlich nicht abziehbare Kosten der Lebensführung dar. Als Werbungskosten kommen nur die Mehraufwendungen für die Verpflegung in Betracht (Senatsurteil in BFHE 269, 550, BStBl II 2020, 783, Rz 20), weil insoweit das private Moment ausnahmsweise als steuerlich vernachlässigbar in den Hintergrund tritt (HHR/Bergkemper, § 9 EStG Rz 564).
- 23 Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mahlzeiten zur Verfügung, konnte der Gesetzgeber typisierend davon ausgehen, dass dem Arbeitnehmer insoweit für seine Verpflegung keine Mehraufwendungen entstehen. Es ist daher nur folgerichtig, in einem solchen Fall die ebenfalls im Wege der Typisierung festgelegten Verpflegungspauschalen (anteilig) zu kürzen, wie dies § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG anordnet (Senatsurteil in BFHE 269, 550, BStBl II 2020, 783, Rz 21).
- 24 Hieraus folgt aber nicht nur, dass es bei typisierender Betrachtung auch in einem solchen Fall an einem beruflich veranlassten Verpflegungsmehraufwand fehlt, wenn der Arbeitnehmer --wie der Kläger an manchen Hafentagen-- eine ihm zur Verfügung gestellte Mahlzeit --aus welchen Gründen auch immer-- nicht einnimmt und sich anderweitig verpflegt (s. Senatsurteil in BFHE 269, 550, BStBl II 2020, 783, Rz 21). Vielmehr bedingen sich der Verzicht auf die Versteuerung des geldwerten Vorteils für eine dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit einer Auswärtstätigkeit zur Verfügung gestellte Mahlzeit einerseits und die (anteilige) Kürzung der Verpflegungspauschalen im Rahmen des Werbungskostenabzugs andererseits gegenseitig.
- 25 bb) Mit § 9 Abs. 4a Satz 4 Halbsatz 1 EStG hat der Gesetzgeber zudem klargestellt, dass der Werbungskostenabzug nicht auf Fälle beschränkt ist, in denen der Arbeitnehmer --wie in § 9 Abs. 4a Satz 2 EStG vorausgesetzt-- "außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig" wird, sondern eine auswärtige berufliche Tätigkeit auch dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer nicht über eine erste Tätigkeitsstätte nach neuem Reisekostenrecht verfügt. Dementsprechend ist in der Gesetzesbegründung allgemein von einer auswärtigen Tätigkeit die Rede (BTDrucks 17/10774, S. 12 und 15 ff.).

- 26** cc) Auch hat der Gesetzgeber bereits in § 9 Abs. 4a Satz 2 EStG festgelegt, dass der Werbungskostenabzug einen tatsächlich entstandenen beruflich veranlassten Mehraufwand voraussetzt. Nach den Ausführungen unter II.3.b aa konnte der Gesetzgeber im Fall der Mahlzeitengestellung aber typisierend davon ausgehen, dass dem Arbeitnehmer insoweit für seine Verpflegung keine Mehraufwendungen entstehen (s.a. Krüger, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2021, 32).
- 27** dd) Aus den vorstehenden Ausführungen folgt, dass nach dem Willen des Gesetzgebers mit der Neuregelung des Reisekostenrechts --bei gleichzeitigem Verzicht auf die Besteuerung des geldwerten Vorteils-- der Werbungskostenabzug für Verpflegungsmehraufwendungen im Falle der Gestellung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber für jede Form der auswärtigen beruflichen Tätigkeit entfallen sollte.
- 28** ee) Die Auffassung des Klägers würde zudem zu einer vom Gesetzgeber erkennbar nicht gewollten doppelten Begünstigung von Arbeitnehmern ohne erste Tätigkeitsstätte --und zwar durch eine unversteuert, beitragsfrei gebliebene Mahlzeit einerseits und einem gleichwohl bestehenden Werbungskostenabzug andererseits-- und damit zugleich zu einer nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung der Arbeitnehmer mit erster Tätigkeitsstätte gegenüber solchen ohne erste Tätigkeitsstätte führen.
- 29** c) Danach waren die dem Kläger dem Grunde nach zustehenden Verpflegungspauschalen wegen der ihm von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeiten (Frühstück, Mittag- und Abendessen) gemäß § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG um insgesamt 100 % auf 0 € zu kürzen. Soweit dem Kläger an einzelnen Hafentagen vom Arbeitgeber tatsächlich keine Mahlzeiten zur Verfügung gestellt wurden, hat das FG folgerichtig von einer Kürzung abgesehen und für diese Tage Verpflegungsmehraufwendungen gewährt.
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)