

Bei Marinesoldaten zählt jeder Einsatz als neue Tätigkeit

Wird ein Arbeitnehmer für längere Zeit nicht an seiner üblichen Betriebsstätte, sondern an einem anderen Ort eingesetzt, so kann er für die ersten 3 Monate der Einsatzwechselfähigkeit die Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten von seinem steuerpflichtigen Einkommen abziehen. Gleiches Recht gilt für einen Marinesoldaten, der regelmäßig von seinem Stützpunkt abkommandiert wird und auf Schiffen unterwegs ist — mit der Besonderheit, dass der 3-Monats-Zeitraum bei jeder Reise neu beginnt, da seine Einsatzwechselfähigkeit jedes mal beendet ist, wenn sein Schiff in den Heimathafen zurückkehrt.

Quelle: Wolfgang Büser

Werbungskostenabzug für Verpflegungsmehraufwendungen eines Soldaten der Bundesmarine anlässlich seiner Einsätze auf See und in auswärtigen Häfen; Begriff des Tätigkeitsmittelpunkts; Tätigkeitsmittelpunkt eines Marinesoldaten; Beschränkung des Abzugs von Verpflegungsmehraufwendungen wegen Auswärtstätigkeit

Gericht: BFH

Datum: 16.11.2005

Aktenzeichen: VI R 12/04

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2005, 28946

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Düsseldorf - 06.06.2003 - AZ: 18 K 6417/01 E

Rechtsgrundlagen:

§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 S. 2 u. 4 EStG

§ 9 Abs. 5 EStG

Fundstellen:

BFHE 212, 64 - 68

BB 2006, 427 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2006, 669-671 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2006, 267-269 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, VI Heft 7 (amtl. Leitsatz)

DB 2006, 367-368 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2006, VIII Heft 7 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2006, 452-454 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2006, 174 (Kurzinformation)

EFG 2004, 1822

ESTB 2006, 95 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

FR 2006, 472-473

HFR 2006, 349-350 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

KÖSDI 2006, 15001 (Kurzinformation)

LGP 2006, 37

NWB 2006, 470 (Kurzinformation)

NWB 2006, 3105

NWB direkt 2006, 8

stak 2006

StB 2006, 84

StBW 2006, 4

StuB 2006, 161

WISO-SteuerBrief 2006, 4

Jurion-Abstract 2005, 218720 (Zusammenfassung)

BFH, 16.11.2005 - VI R 12/04

Amtlicher Leitsatz:

Ein Soldat der Bundesmarine kann für die ersten drei Monate eines jeden vorübergehenden Einsatzes an Bord eines Schiffes Verpflegungsmehraufwendungen wegen Auswärtstätigkeit geltend machen.

Gründe

1 I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) diente im Streitjahr 2000 (wie auch schon im vorangegangenen Jahr) als Soldat bei der Bundesmarine. Er war in den Kasernen in P und später in K beschäftigt, wo er die Manövereinsätze auf See vor- und nachzubereiten sowie verschiedene weitere Aufgaben (z.B. Telefondienst) zu übernehmen hatte. Außerdem wurde der Kläger im Streitjahr an 129 Tagen auf einem Schnellboot eingesetzt.

2 Für die mit dem Schnellboot gefahrenen Einsätze machte der Kläger insgesamt 9 685 DM an Mehraufwendungen für Verpflegung geltend. Im Einzelnen setzte der Kläger für 106 Tage jeweils 74 DM, für acht Tage in schwedischen Häfen und für sechs Tage in norwegischen Häfen je 84 DM, für sechs Tage in französischen Häfen je 78 DM und für drei Tage in portugiesischen Häfen je 66 DM an. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) verweigerte insoweit den Werbungskostenabzug unter Hinweis darauf, dass beim Kläger im Vorjahr bereits Verpflegungsmehraufwendungen für drei Monate im Zusammenhang mit einer doppelten Haushaltsführung berücksichtigt worden waren.

3 Mit seiner Klage gegen den mit der Einspruchsentscheidung verbundenen geänderten Einkommensteuerbescheid vom 19. Oktober 2001 machte der Kläger neben den streitigen Verpflegungsmehraufwendungen noch die steuermindernde Berücksichtigung weiterer 1 800 DM als

Sonderausgaben oder als vorweggenommene Werbungskosten geltend. Hierzu legte der Kläger Belege vor, ausweislich derer er in den Jahren 1997 und 1998 einen Computer nebst Zubehör für insgesamt 2 698 DM erworben hatte. Der Kläger trug vor, den Computer angeschafft zu haben, um sich während der Bundeswehrzeit laufend im PC-Bereich weiterzubilden. Außerdem seien ihm im Streitjahr Kosten für Fahrten zu Universitäten in H und W sowie zu Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien in E und D entstanden. Nach seinem Ausscheiden aus der Bundesmarine im Januar 2001 habe er zunächst eine vom Arbeitsamt unterstützte, nicht mit steuerpflichtigen Einnahmen verbundene Ausbildung zum IT-Kaufmann bei der Firma S begonnen; seit August 2002 arbeite er bei der Firma V. Absetzungen für die Abnutzung (AfA) des Computers in Höhe von 800 DM, Fahrtkosten von 1 196 DM für etwa 2 300 gefahrene Kilometer sowie pauschale Telefonkosten von 50 DM stünden damit in Zusammenhang.

- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 1822 abgedruckten Gründen ab und führte dazu im Wesentlichen aus:
- 5 Die Voraussetzungen für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten seien nicht erfüllt. Der Kläger habe sowohl in den Kasernen als auch auf dem Schnellboot, auf dem er sich immerhin an 129 Tagen aufgehalten habe, seine regelmäßige Arbeitsstätte gehabt. Die Tätigkeit eines Marinesoldaten an Bord seines Schiffes sei gegenüber seiner Tätigkeit in einer Kaserne auch dann nicht von untergeordneter Bedeutung, wenn er während der Liegezeiten des Bootes im Heimathafen nicht an Bord, sondern an Land untergebracht sei. Der Dienst an Bord sei auch keine Einsatzwechseltätigkeit, weil das Schiff zwar nicht ortsfest, aber bei Einsätzen zur See doch gleichbleibend die Arbeitsstätte des Klägers gewesen sei. Ebenso wenig könnten diese Einsätze als Fahrtätigkeit angesehen werden, da es hierfür nach Sinn und Zweck des Gesetzes erforderlich sei, dass gerade wegen der mit der Tätigkeit verbundenen Ortsveränderung typischerweise ein Verpflegungsmehraufwand entstehe, der Kläger aber an Bord verpflegt worden sei. Auch unter dem Gesichtspunkt einer doppelten Haushaltsführung seien die geltend gemachten Aufwendungen nicht zu berücksichtigen, da nicht in jedem Einsatz zur See die Neubegründung eines weiteren Haushalts gesehen werden könne und vielmehr jeweils eine bereits eingerichtete Zweitwohnung in bekannter Umgebung bezogen worden sei.
- 6 Ein Ansatz der Aufwendungen für Computer, Fahrten und Telefon als Ausbildungskosten oder als vorweggenommene Werbungskosten komme nicht in Betracht. Fahrt- und Telefonkosten seien nicht hinreichend substantiiert belegt und zudem vom FA teilweise bereits anerkannt worden. Computerkenntnisse gehörten zwischenzeitlich zur Allgemeinbildung. Ein konkreter Zusammenhang mit einer Ausbildung im Bereich der Informationstechnik oder mit dem Erwerb spezifischer Fachkenntnisse, die dem Kläger für seine spätere Tätigkeit bei der Firma V von Nutzen gewesen wären, sei nicht erkennbar. Außerdem sei der Kläger im Streitjahr noch lange Zeit unentschieden gewesen, welche Ausbildung er überhaupt anstreben werde.
- 7 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Der Kläger trägt vor, das FG habe nicht hinreichend berücksichtigt, dass er nicht langfristig als Marinesoldat tätig gewesen und dass über die ihn betreffenden Einsatzpläne immer wieder neu entschieden worden sei. Während der Liegezeiten in den Häfen seien zudem nur die Grundmahlzeiten ausgegeben worden, so dass umfangreiche und kostenträchtige Zukäufe zur persönlichen Verpflegung an Bord notwendig gewesen seien. Aufgrund dieser Umstände sei es nicht angezeigt, hier die Dienstreisefiktion nach einer im Streitjahr bereits abgelaufenen Übergangszeit von drei Monaten entfallen zu lassen. Außerdem berücksichtige die Entscheidung des FG die neuere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu den Ausbildungskosten nicht.
- 8 Daneben verletze das Urteil auch den Amtsermittlungsgrundsatz und den Anspruch auf rechtliches Gehör. Das FG habe nicht aufgeklärt, an welchen Tagen tatsächlich Dienst verrichtet und wann ihm in den Häfen Freizeit gewährt worden sei. Dadurch habe nicht festgestellt werden können, dass tatsächlich gar nicht ununterbrochen während der Dienstreisen eine Verpflegungsmöglichkeit zur Verfügung gestanden habe. Zudem habe das FG den Anteil der an Bord verbrachten Tage an den Gesamtarbeitstagen fehlerhaft gewichtet. Schließlich habe das FG ihn lediglich pauschal und ohne Bezug zum Sachverhalt nach weiteren Hinweisen zu den Ausbildungsstätten gefragt, ohne dabei

möglichen Bedenken gegen die eigenen Annahmen im Einzelnen nachzugehen.

9 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das vorinstanzliche Urteil und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und im Einkommensteuerbescheid weitere Werbungskosten von 9 685 DM bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit und weitere Ausbildungskosten von 1 800 DM als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

10 Das FA tritt der Revision entgegen.

11 Das FA hat den Einkommensteuerbescheid vom 19. Oktober 2001 im Laufe des Revisionsverfahrens mit Bescheid vom 26. August 2004 nach § 10d Abs. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG, hier in der bis zum 31. Dezember 2003 geltenden Fassung --a.F.--, jetzt: Satz 2 der Vorschrift) geändert.

12 II.

Das Urteil des FG war bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Da während des Revisionsverfahrens ein Änderungsbescheid ergangen ist, ist das Urteil gegenstandslos geworden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10. November 2004 XI R 30/04 , BFHE 208, 194 [BFH 10.11.2004 - XI R 30/04] , BStBl II 2005, 274; vom 23. Januar 2003 IV R 71/00 , BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43). Der Einkommensteuerbescheid vom 26. August 2004 ist nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Verfahrens geworden.

13 Die Sache war zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Zwar lässt die Änderung nach § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG a.F. den bisherigen Streitstoff unberührt. Die Feststellungen des FG reichen indessen nicht aus, die Höhe des zu berücksichtigenden Mehraufwands für Verpflegung abschließend zu beurteilen.

14 1.

Entgegen der Auffassung des FG stand dem Kläger ein Werbungskostenabzug für Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich seiner Einsätze auf See und in auswärtigen Häfen dem Grunde nach zu (§ 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 2 und 4 EStG). Der Kläger war auf dem Schnellboot vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit entfernt beruflich tätig.

15 a)

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 . Nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats ist hierunter der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers zu verstehen (vgl. auch R 37 Abs. 2 Satz 1 der Lohnsteuer-Richtlinien --LStR--); dies ist im Regelfall der Betrieb oder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers. Entscheidend ist dabei, ob der Arbeitnehmer die diesbezügliche betriebliche Einrichtung nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. dauerhaft und immer wieder aufsucht (Senatsurteile vom 11. Mai 2005 VI R 25/04 , BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791, und vom 5. August 2004 VI R 40/03 , BFHE 207, 225, BStBl II 2004, 1074). Dagegen wird als Arbeitnehmer typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG), wer im Betrieb seines Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte innehat, die für ihn den ortsgebundenen Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit darstellt (vgl. Senatsurteil vom 11. Mai 2005 VI R 16/04 , BFHE 209, 518, BStBl II 2005, 789).

16 b)

Nach Maßgabe dieser Grundsätze liegt der Tätigkeitsmittelpunkt eines Marinesoldaten jedenfalls dann in seinem Stützpunkt an Land, wenn der Soldat --wie im Streitfall der Kläger-- dem Stützpunkt dauerhaft zugeordnet ist und in der Zeit zwischen seinen Einsätzen auf See regelmäßig dort tätig wird. Das Schiff stellt keine regelmäßige Arbeitsstätte dar, weil unter diesem Begriff nur ortsfeste betriebliche Einrichtungen des Arbeitgebers verstanden werden und der Soldat sich auf dem Schiff außerhalb seines an Land verbliebenen Tätigkeitsmittelpunkts auf Auswärtstätigkeit befindet.

17 c)

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG ist der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen wegen Auswärtstätigkeit auf die ersten drei Monate einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte beschränkt. Die gleichbleibende, nämliche Auswärtstätigkeit im Sinne dieser Regelung findet bei Reisen auf einem seegehenden Schiff indessen regelmäßig ihr Ende, sobald das Schiff in den Heimathafen zurückkehrt. Läuft das Schiff zu einem späteren Zeitpunkt zu einer neuen Reise aus, besteht die Möglichkeit zum Abzug der Verpflegungspauschalen daher von neuem. Ob dabei tatsächlich ein erhöhter Verpflegungsbedarf anfällt, ist seit der gesetzlichen Neuregelung des Verpflegungsmehraufwands durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) ohne Bedeutung (Senatsurteile vom 10. April 2002 VI R 154/00 , BFHE 198, 559, BStBl II 2002, 779; vom 11. Mai 2005 VI R 7/02 , BFHE 209, 502, BStBl II 2005, 782).

18 2.

Das vorinstanzliche Urteil beruht insoweit auf anderen Grundsätzen. Da das FG --von seinem Standpunkt betrachtet zu Recht-- zur Dauer der einzelnen Einsätze des Klägers auf See und zur Höhe seines Verpflegungsmehraufwands keine Feststellungen getroffen hat, war die Sache zur weiteren Aufklärung zurückzuverweisen.

19 3.

Hingegen ist die Entscheidung des FG, die mit der Klage begehrten weiteren Fahrtkosten und pauschalen Telefonkosten mangels hinreichend substantiiertes Darlegung steuerlich unberücksichtigt zu lassen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Kläger hat im Zuge der Begründung seiner Revision selbst eingeräumt, vom FG zur Aufschlüsselung der Fahrtkosten aufgefordert worden zu sein. Dem ist der Kläger allerdings nicht nachgekommen.

20 4.

Das FG hat ferner nicht feststellen können, dass der Kläger den in den Vorjahren angeschafften Computer über das zur Allgemeinbildung hinaus gehende Maß zur Vorbereitung auf eine Ausbildung im Bereich der Informationstechnik oder auf eine spätere zu steuerpflichtigen Einkünften führende nichtselbstständige Tätigkeit eingesetzt hätte. Hieran ist der Senat als Revisionsinstanz gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO), da der Kläger insoweit keine Verfahrensrügen erhoben hat. Die darauf gegründete Folgerung, die beanspruchte AfA für den Computer sei weder als Ausbildungskosten noch als vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig, lässt keine Rechtsfehler erkennen. Die Behauptung des Klägers, die Aufwendungen stünden in einem hinreichend konkreten und objektiv feststellbaren Zusammenhang mit künftigen steuerbaren Einnahmen, ist von den tatrichterlichen Feststellungen nicht gedeckt.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.