

Verpflegungsmehraufwand: Der Übernahmeplatz gibt den Ausschlag

Ein Arbeitnehmer, der die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers täglich nur kurz aufsucht, um den Dienst aufzunehmen und zu beenden (beispielsweise ein Außendienstler zur Abrechnung von Aufträgen oder ein Linienbusfahrer für die Übernahme und Abgabe der Busse), können den Verpflegungsmehraufwand nur ab Verlassen des Betriebssitzes bis zur Rückkehr dorthin steuerlich geltend machen. Für den Weg von der Wohnung bis zum Betriebssitz gilt das nicht.

Quelle: Wolfgang Büser

Steuerliche Geltendmachung von Mehraufwendungen für Verpflegung für die Zeit der eigentlichen Auswärtstätigkeit außerhalb der regelmäßigen Arbeitsstätte ; Abziehbarkeit von Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen als Werbungskosten ; Voraussetzungen für das Vorliegen einer ständig wechselnden Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmers

Gericht: BFH

Datum: 11.05.2005

Aktenzeichen: VI R 16/04

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2005, 18447

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Düsseldorf - 12.08.2003 - AZ: 9 K 3893/02 E

Rechtsgrundlagen:

§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 S. 1 EStG

§ 9 Abs. 5 EStG

Fundstellen:

BFHE 209, 517 - 522

AuR 2005, 427 (red. Leitsatz)

AUR 2005, 427 (red. Leitsatz)

BB 2005, 2267-2271 (Urteilsbesprechung von RA K. Strohner und Dipl.-Fw. (FH) S. Weber)

BB 2005, IV Heft 34 (Pressemitteilung)

BB 2005, 1838 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2005, 1692-1694 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2005, 789-791 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2005, VII Heft 33 (amtl. Leitsatz)

DB 2005, XVII Heft 33 (Pressemitteilung)

DB 2005, 1889-1890 (Volltext mit aml. LS)
DStR 2005, VIII Heft 33 (aml. Leitsatz)
DStR 2005, 1401-1403 (Volltext mit aml. LS)
DStRE 2005, 1047 (aml. Leitsatz)
DStZ 2005, 581 (Kurzinformation)
EStB 2005, 320-321 (Volltext mit aml. LS u. Anm.)
FR 2005, 1110-1113
GmbHR 2005, R 380-R 381 (Kurzinformation)
GmbH-Report 2005, R 380-R 381 (Kurzinformation)
HFR 2005, 949-950 (Volltext mit aml. LS u. Anm.)
INF 2005, 687
KÖSDI 2005, 14777 (Kurzinformation)
NJW 2005, 2944 (aml. Leitsatz)
NWB 2005, 2843 (Kurzinformation)
NWB 2006, 1694 (Kurzinformation)
NWB direkt 2005, 9
NZA-RR 2006, 317 (aml. Leitsatz)
PayRoll 2005, 31
schnellbrief 2005, 6
stak 2005
StB 2005, 322
StBW 2005, 4
StuB 2005, 729
wistra 2005, IV Heft 9 (Kurzinformation)
ZIP 2005, VI Heft 33 (Kurzinformation)
Jurion-Abstract 2005, 218691 (Zusammenfassung)

BFH, 11.05.2005 - VI R 16/04

Amtlicher Leitsatz:

Sucht der Arbeitnehmer den Betrieb seines Arbeitgebers mit einer gewissen Nachhaltigkeit fortdauernd und immer wieder auf, um von dort aus seine berufliche Tätigkeit an ständig wechselnden auswärtigen

Tätigkeitsstätten anzutreten, so kann er Mehraufwendungen für Verpflegung nicht für die Dauer der Abwesenheit von seiner Wohnung, sondern erst ab Beginn seiner Auswärtstätigkeit außerhalb des Betriebes steuerlich geltend machen.

Gründe

1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr (2000) als Eheleute zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Kläger war als sog. Sperrkassierer bei einem Energieversorgungsunternehmen beschäftigt. Sein täglicher Arbeitsablauf gestaltete sich wie folgt:

2 Der Kläger begann seine Tätigkeit jeweils morgens um acht Uhr zunächst in der Verwaltungsstelle seines Arbeitgebers, wo er sich die am gleichen Arbeitstag zu erledigenden Aufträge übertrug und gegebenenfalls vom zuständigen Innendienst-Sachbearbeiter näher erläutern ließ. Anschließend begab sich der Kläger in den Außendienst und suchte die Verwaltungsstelle bis zum Dienstschluss (montags bis mittwochs um 16.30 Uhr, donnerstags um 18 Uhr und freitags um 13 Uhr) nicht mehr auf. Im Außendienst hatte der Kläger bei den Versorgungskunden seines Arbeitgebers die Zähler zu öffnen, abzulesen und zu schließen sowie Inkassotätigkeiten vorzunehmen; er dokumentierte die Vorgänge mit Uhrzeit und zahlte erhaltene Bargeldbeträge auf einem Sammelkonto seines Arbeitgebers bei einem Kreditinstitut ein. Die entsprechenden Rechenschaftsbelege übergab der Kläger am folgenden Morgen wieder dem Innendienst und erläuterte in diesem Zusammenhang --soweit erforderlich-- etwaige Besonderheiten bei der Auftragsabfertigung. Anschließend nahm er die neuen Tagesaufträge in Empfang.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die in der Einkommensteuererklärung geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen für 190 Arbeitstage zu je 10,00 DM wegen mindestens achtstündiger Abwesenheit des Klägers von seiner Wohnung nicht an. Er berücksichtigte --zur Abgeltung auch der übrigen Werbungskosten des Klägers-- nur den Arbeitnehmer-Pauschbetrag.

4 Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 352 veröffentlichten Gründen ab. Es vertrat die Auffassung, der Kläger habe im Verwaltungsgebäude seines Arbeitgebers seine regelmäßige Arbeitsstätte gehabt; nach dem geschilderten Tätigkeitsbild sei er nicht ausschließlich typischerweise nur an wechselnden Tätigkeitsstätten tätig gewesen. Die Voraussetzungen für eine Berechnung des Verpflegungsmehraufwands nach der Dauer der Abwesenheit allein von der Wohnung seien deshalb nicht gegeben. Der Kläger habe bei seinen Außendienstseinsätzen möglicherweise Dienstreisen durchgeführt, die jedoch mangels Erfüllung der zeitlichen Vorgaben unberücksichtigt bleiben müssten.

5 Mit ihrer Revision rügen die Kläger mangelnde Sachaufklärung. Zudem meinen sie, das angegriffene Urteil verletze § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

6 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und bei der Einkommensteuer-Veranlagung des Streitjahres Verpflegungsmehraufwendungen in erklärter Höhe zusätzlich als Werbungskosten anzuerkennen.

7 Das FA tritt der Revision entgegen. Es beruft sich auf die Gründe der angegriffenen Entscheidung.

8 II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 1.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 EStG , der für die Ermittlung der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Tätigkeit sinngemäß gilt (§ 9 Abs. 5 EStG), sind Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehbar. Davon nehmen die nachfolgenden Sätze der Vorschrift --soweit hier einschlägig-- zum einen den Fall aus, dass der Steuerpflichtige vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit entfernt beruflich tätig wird (Satz 2). Daneben gilt eine weitere Ausnahme für den Fall, dass der Steuerpflichtige bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten tätig wird (Satz 3). Die in beiden Fallgruppen abziehbaren Pauschbeträge bestimmen sich in den erstgenannten Fällen des Satzes 2 nach der tätigkeitsbedingten Abwesenheitsdauer von Wohnung und Tätigkeitsmittelpunkt, während in den Fällen des Satzes 3 allein die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung maßgebend ist.

10 2.

Als Arbeitnehmer wird typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten tätig, wer im Betrieb seines Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte innehat, die für ihn den (ortsgebundenen) Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit darstellt. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG gelangt daher nur dann zur Anwendung, wenn es an einem solchen Tätigkeitsmittelpunkt i.S. des Satzes 2 der Vorschrift fehlt.

11 Wo der Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers liegt, bestimmt sich nicht nach den qualitativen Merkmalen einer wie auch immer gearteten Arbeitsleistung. Maßgeblich ist auch nicht, welche Tätigkeit der Steuerpflichtige an dieser (regelmäßigen) Arbeitsstätte im Einzelnen wahrnimmt oder wahrzunehmen hat bzw. welches konkrete Gewicht dieser Tätigkeit zukommt. Es genügt, dass der Arbeitnehmer regelmäßig und dauerhaft von einer solchen Arbeitsstätte aus --im Regelfall der Betrieb, dem der Arbeitnehmer zugeordnet ist-- seine Auswärtstätigkeit, also seine weitere berufliche Tätigkeit an auswärtigen Einsatzstellen antritt, oder dass er eine solche Tätigkeit dort beendet. In diesen Fällen berechnen sich die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen nach der tätigkeitsbedingten Abwesenheitsdauer von Wohnung und Tätigkeitsmittelpunkt (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG).

12 a)

Im Interesse der verfassungsrechtlich gebotenen Lastengleichheit wird die objektive finanzielle Leistungsfähigkeit des Einzelnen im Einkommensteuerrecht nach der Grundentscheidung des Gesetzgebers nach dem Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den beruflichen oder betrieblichen Erwerbsaufwendungen andererseits bemessen (objektives Nettoprinzip; vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 4. Dezember 2002 2 BvR 400/98 und 1735/00 , BVerfGE 107, 27, 47, BStBl II 2003, 534, 540). Es ist sachlich gerechtfertigt, einen beruflich veranlassten Mehr-Aufwand für Verpflegung typisierend solange nicht anzuerkennen, wie sich der Arbeitnehmer im Betrieb des Arbeitgebers aufhält (vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Januar 1994 VI R 112/92 , BFHE 173, 166 [BFH 21.01.1994 - VI R 112/92] , BStBl II 1994, 418). Folgerichtig sind Verpflegungsmehraufwendungen daher gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG nur für die Zeit der eigentlichen Auswärtstätigkeit außerhalb der regelmäßigen Arbeitsstätte als Werbungskosten abziehbar (ebenso bereits BFH-Urteile vom 7. Juli 2004 VI R 11/04 , BFHE 206, 567 [BFH 07.07.2004 - VI R 11/04] , BStBl II 2004, 1004, für die Feuerwache eines Berufsfeuerwehrmannes; vom 5. August 2004 VI R 40/03 , BFHE 207, 225, BStBl II 2004, 1074, für den Heimatflughafen einer Flugbegleiterin).

13 b)

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG erstreckt die Rechtsfolge des vorangehenden Satzes 2 auf die Fälle, in denen der Arbeitnehmer über einen dauerhaft angelegten Bezugspunkt seiner beruflichen Tätigkeit nicht verfügt, also den Betrieb des Arbeitgebers nicht berührt, weil er von seinem

Arbeitgeber ausschließlich an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt wird (vgl. Senatsurteil vom 27. Juli 2004 VI R 43/03 , BFHE 207, 196 [BFH 27.07.2004 - VI R 43/03] , BStBl II 2005, 357 [BFH 27.07.2004 - VI R 43/03]). Hier beginnt die Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers bereits zu dem Zeitpunkt, an dem er seine Wohnung mit dem Ziel der auswärtigen Arbeitsaufnahme verlässt; die Auswärtstätigkeit endet mit der Rückkehr zur Wohnung. Die zusätzliche Voraussetzung einer Abwesenheit vom Tätigkeitsmittelpunkt (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG) kann ein solcher Arbeitnehmer schon aufgrund seiner beruflichen Situation nicht erfüllen. Die Berechnung der maßgeblichen Abwesenheitsdauer allein von der Wohnung ist daher folgerichtig und sachlich gerechtfertigt.

14 c)

Anders verhält es sich indessen, wenn der Arbeitnehmer nicht ausschließlich auswärtig tätig wird, sondern daneben zu Beginn, im Verlaufe oder am Ende seiner Auswärtstätigkeit den Betrieb seines Arbeitgebers aufsucht. Wäre in diesen Fällen ebenfalls allein die Abwesenheit von der Wohnung maßgebend, könnte der Arbeitnehmer Verpflegungsmehraufwendungen auch für die Dauer des Aufenthalts im Betrieb des Arbeitgebers sowie für die Zeit der Wege zwischen seiner Wohnung und dieser Arbeitsstätte geltend machen. Anderen Steuerpflichtigen, die am gleichen Ort einer dauerhaften Beschäftigung nachgehen und daneben im Zuge einer Dienstreise nur vorübergehend auswärtig eingesetzt werden, wäre dies hingegen verwehrt. Eine solche Differenzierung hat der erkennende Senat bereits in seinem Urteil vom 18. Februar 1994 VI R 65/92 (BFHE 174, 69 [BFH 18.02.1994 - VI R 65/92] , BStBl II 1994, 532) --dort noch zur Pauschalierung des Verpflegungsmehraufwands durch Verwaltungsanweisungen-- als nicht sachgerecht und mit dem Gleichheitssatz nicht vereinbar angesehen. Daran ist auch für die Bestimmung des Anwendungsbereichs von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 2 und 3 EStG festzuhalten.

15 d)

Es kommt hinzu, dass der Gesetzgeber mit der Neuregelung des Verpflegungsmehraufwands in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG durch das Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996) vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) erklärtermaßen das Ziel verfolgte, allen Arbeitnehmern mit Auswärtstätigkeit die gleichen Pauschalen zuzumessen, dadurch zur steuerlichen Gleichbehandlung beizutragen und zuvor bestehende Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen den einzelnen Erscheinungsformen der Auswärtstätigkeit gegenstandslos werden zu lassen (BTDrucks 13/1558, 143). Die der Änderung zugrunde liegende Gesetzesinitiative nahm dabei ausdrücklich auf die genannte Rechtsprechung des BFH in BFHE 173, 166 [BFH 21.01.1994 - VI R 112/92] , BStBl II 1994, 418, und in BFHE 174, 69 [BFH 18.02.1994 - VI R 65/92] , BStBl II 1994, 532 Bezug (BTDrucks 13/901, 129). Eine Abziehbarkeit von Verpflegungsmehraufwendungen für das Aufsuchen der regelmäßigen Arbeitsstätte bei nur vorangehender oder nachfolgender Auswärtstätigkeit entspräche mithin nicht dem Willen des Gesetzgebers (ablehnend auch Blümich/Thürmer, Einkommensteuergesetz , Körperschaftsteuergesetz , Gewerbesteuerengesetz , Kommentar, 15. Aufl., § 9 EStG Rz. 567a; a.A.: von Bornhaupt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz , Kommentar, § 9 Rdnr. B 433b; Küttner/Thomas, Personalbuch 2005, Stichwort "Fahrtätigkeit", Rz. 14; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz , Kommentar, 21. Aufl., § 9 EStG Anm. 293 und § 4 EStG Anm. 1374; Koenig, Die Steuerberatung --Stbg-- 1996, 97, 98). Sie würde die vor In-Kraft-Treten der Neuregelung bestehenden Abgrenzungsfragen nicht beseitigen, sondern lediglich an anderer Stelle neu aufwerfen (Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 24. Aufl., § 19 Rz. 60 "Reisekosten ab VZ 1996").

16 e)

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--). Auch insoweit ist es nicht von Belang, in welchem

zeitlichen Umfang der Arbeitnehmer an der regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. Entscheidend ist vielmehr, ob der Arbeitnehmer den Betriebssitz des Arbeitgebers oder sonstige ortsfeste betriebliche Einrichtungen nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. dauerhaft und immer wieder aufsucht (vgl. auch Senatsurteile vom heutigen Tage VI R 25/04, zur Veröffentlichung bestimmt, und in BFHE 207, 225, BStBl II 2004, 1074).

17 3.

Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger in der Verwaltungsstelle seines Arbeitgebers eine regelmäßige Arbeitsstätte innehatte und Verpflegungsmehraufwendungen für seine Auswärtstätigkeit daher nicht nach der Dauer seiner Abwesenheit von der Wohnung geltend machen kann, sondern lediglich nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG .

18 4.

Die Sache ist jedoch nicht spruchreif.

19 Das FG ist der Frage nicht nachgegangen, ob (und wenn ja, an wie vielen Tagen) der Kläger die vom Gesetz geforderte Abwesenheitszeit von mindestens acht Stunden auch bei Berechnung der Abwesenheitsdauer von Wohnung und Verwaltungsgebäude des Arbeitgebers erfüllt hat. Für die in diese Richtung gehende, verneinende Schlussfolgerung in den Urteilsgründen fehlt es an hinreichenden Tatsachenfeststellungen.

20 Das ergibt sich schon daraus, dass der Kläger an Donnerstagen regelmäßig bis 18 Uhr im Außendienst arbeiten musste und ihm daher die Verpflegungspauschale zumindest für diese Tage schon dann zustand, wenn er das Verwaltungsgebäude --in das er unstreitig am gleichen Tag nicht wieder zurückgekehrt ist-- spätestens um zehn Uhr verlassen hat. Es ist nach den Feststellungen des FG zum Umfang der Innendiensttätigkeit des Klägers nicht ohne weiteres einsichtig, dass der Kläger sich nach Dienstantritt um acht Uhr länger als zwei Stunden damit beschäftigt haben sollte, seine Aufträge entgegenzunehmen und mit den zuständigen Debitorenverwaltern zu besprechen. Hätte diese Tätigkeit allmorgendlich nicht länger als eine halbe Stunde in Anspruch genommen, so stünde dem Kläger die begehrte Verpflegungspauschale auch für die übrigen Wochentage (außer freitags) zu.

21 Das Urteil ist daher aufzuheben. Das FG erhält dadurch Gelegenheit, die erforderlichen Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen.

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.