

# Urteil vom 19. Januar 2012, VI R 36/11

## Mehraufwendungen für die Verpflegung eines Rettungsassistenten - Tätigkeit als Notarztwagenfahrer als Fahrtätigkeit

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 Münster, 17. Januar 2011, Az: 15 K 2392/07 E

## Leitsätze

Auch ein Rettungsassistent kann nicht mehrere regelmäßige Arbeitsstätten nebeneinander innehaben (Anschluss an Senatsentscheidungen vom 9. Juni 2011 VI R 36/10, BFHE 234, 160, BStBl II 2012, 36, und VI R 55/10, BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38; gegen BFH-Urteil vom 14. September 2005 VI R 93/04, BFH/NV 2006, 53).

## Tatbestand

I.

- 1** Aufgrund eines mit der A abgeschlossenen Arbeitsvertrags war der Kläger und Revisionskläger (Kläger) in den Streitjahren (2004 und 2005) als Rettungsassistent tätig und bezog aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Kläger übte seine Tätigkeit in den Rettungswachen 6 und 7 in B aus. Daneben hielt er sich im Rahmen von Einsätzen in Notarzt- bzw. Rettungswagen auf.
- 2** Der Kläger begehrte den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 1.116 € (2004) bzw. 1.098 € (2005). Dies lehnte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit der Begründung ab, dass die genannten Rettungswachen und der Notarztwagen die jeweiligen regelmäßigen Arbeitsstätten seien, so dass der Kläger keine Einsatzwechseltätigkeit ausgeübt habe.
- 3** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1778 veröffentlichten Gründen ab.
- 4** Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 5** Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung des FA aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 2004 und 2005 in der Weise zu ändern, dass weitere Werbungskosten in Höhe von 1.116 € (2004) und 1.098 € (2005) in Abzug gebracht werden.
- 6** Das FA beantragt, die Revision teilweise als unbegründet 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 ist zu Unrecht von mehreren Tätigkeitsmittelpunkten ausgegangen.
- 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). 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.

- 9** 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.). Allerdings ist erforderlich, dass der Arbeitnehmer dort seiner eigentlichen beruflichen Tätigkeit nachgeht. Der Betriebssitz des Arbeitgebers, den der Arbeitnehmer lediglich regelmäßig nur zu Kontrollzwecken aufsucht, ist nicht die regelmäßige Arbeitsstätte (BFH-Urteil vom 9. Juni 2011 VI R 58/09, BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34).
- 10** b) Liegen diese Voraussetzungen vor, so konnte ein Arbeitnehmer nach früherer Rechtsprechung des BFH 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 und eine kostengünstige Verpflegungssituation einzustellen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 18. Juni 2009 VI R 61/06, BFHE 226, 59, BStBl II 2010, 564). 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.
- 11** c) Ist der Arbeitnehmer in mehreren betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers tätig, sind deshalb die Umstände des Einzelfalles zu würdigen und der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit zu bestimmen. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, welcher Tätigkeitsstätte der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugeordnet worden ist, welche Tätigkeit er an den verschiedenen Arbeitsstätten im Einzelnen wahrnimmt oder wahrzunehmen hat und welches konkrete Gewicht dieser Tätigkeit zukommt. Allein der Umstand, dass der Arbeitnehmer eine Tätigkeitsstätte im zeitlichen Abstand immer wieder aufsucht, reicht für die Annahme einer regelmäßigen Arbeitsstätte jedenfalls dann nicht aus, wenn der Steuerpflichtige fortdauernd und immer wieder verschiedene Betriebsstätten seines Arbeitgebers aufsucht. Der regelmäßigen Arbeitsstätte muss vielmehr hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten zukommen.
- 12** 2. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat im zweiten Rechtsgang festzustellen, ob der Kläger unter Beachtung der o.g. Grundsätze in den Streitjahren überhaupt eine regelmäßige Arbeitsstätte innehatte oder ob er nicht insgesamt eine Auswärtstätigkeit ausgeübt hat (BFH-Urteil in BFHE 234, 160, BStBl II 2012, 36). Ist das nicht der Fall, wird zu entscheiden sein, in welcher Tätigkeitsstätte der Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit des Klägers lag und welche damit als regelmäßige Arbeitsstätte galt. Dazu hat das FG festzustellen, ob und welcher betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers der Kläger zugeordnet war, welche Tätigkeit er an den verschiedenen Arbeitsstätten im Einzelnen wahrnahm oder wahrzunehmen hatte und welches Gewicht dieser Tätigkeit jeweils zukam (BFH-Urteil in BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38).
- 13** Der Senat weist darauf hin, dass die Tätigkeit des Klägers als Fahrer eines Notarzwagens eine Fahrtätigkeit i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG darstellt. Das FG hat somit im Hinblick auf die Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG gegebenenfalls auch den jeweiligen zeitlichen Umfang der Fahrtätigkeit festzustellen.

