

# Urteil vom 09. Juni 2011, VI R 36/10

## Auswärtstätigkeit bei Einsatz in verschiedenen Filialen - Regelmäßige Arbeitsstätte bei mehreren Tätigkeitsstätten

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 5, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5 S 2, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG München, 17. August 2009, Az: 2 K 4031/06

## Leitsätze

Ein Arbeitnehmer, der in verschiedenen Filialen seines Arbeitgebers wechselnd tätig ist, übt eine Auswärtstätigkeit aus, wenn keine der Tätigkeitsstätten eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den anderen Tätigkeitsorten hat .

## Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob eine Führungskraft, die die Filialen einer Supermarktkette betreut und diese immer wieder aufsucht, an jeder dieser Filialen eine regelmäßige Arbeitsstätte hat.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war in den Streitjahren 2002 bis 2004 als Distriktmanagerin bei der K-AG nichtselbständig tätig. Sie war nach ihrem Dienstvertrag für den Erfolg der ihr zugeordneten Filialen verantwortlich. Als Führungskraft der Marktleitungen oblag ihr u.a. die Förderung der fachlichen und persönlichen Entwicklung der jeweiligen Marktleiter.
- 3** Die Klägerin war in den Streitjahren für 15 Filialen der K-AG zuständig. Sie suchte sämtliche Filialen z.T. in regelmäßigen, aber auch in unregelmäßigen Abständen immer wieder auf. Die K-AG hatte ihr einen Dienstwagen zur Nutzung überlassen, den sie auch für private Zwecke nutzen durfte und für welchen sie ein Fahrtenbuch führte. Die anfallenden (laufenden) Kosten für das Fahrzeug trug die K-AG. Die verauslagten Kosten für Benzin wurden der Klägerin von der K-AG erstattet.
- 4** In den Steuererklärungen der Streitjahre beantragte die Klägerin u.a. den Abzug von "Reisekosten für eine Einsatzwechseltätigkeit". Zum einen begehrte sie den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen für 2002 in Höhe von 2.010 €, für 2003 in Höhe von 1.962 € sowie für 2004 in Höhe von 1.824 €. Zum anderen machte sie in allen Streitjahren für die Fahrten von ihrer Wohnung zu den Filialen Reisekosten in Höhe von 3.960 € geltend.
- 5** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen nicht und legte den Fahrtkosten von der Wohnung zur jeweils zuerst angefahrenen und von der zuletzt aufgesuchten Filiale zur Wohnung die Entfernungspauschale zu Grunde. Insofern ließ das FA für die Fahrten im Jahr 2002 insgesamt 1.672 €, für 2003 2.668 € und für 2004 1.980 € als Fahrtkosten zum Werbungskostenabzug zu. Die dagegen eingelegten Einsprüche der Klägerin blieben ohne Erfolg.
- 6** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 2014 veröffentlichten Gründen ab.
- 7** Mit der Revision rügt die Klägerin sinngemäß die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 8** Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG München vom 18. August 2009 2 K 4031/06 sowie die Einspruchsentscheidung vom 14. September 2006 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide vom 29. Juni 2004, vom 9. Februar 2005 und vom 6. April 2006 in der Weise zu ändern, dass die Einkommensteuer für 2002 auf 15.203 €, für 2003 auf 16.346 € sowie für 2004 auf 16.997 € festgesetzt wird.

9 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10** 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 der Klägerin zu Unrecht mehrere regelmäßige Arbeitsstätten zugeordnet.
- 11** 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 Nr. 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.
- 12** 2. Fahrten zwischen Wohnung und wechselnden Tätigkeitsstätten sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG mit den tatsächlichen Kosten als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG kommt nicht in Betracht. Denn die Vorschrift erfasst nur Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte.
- 13** 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 (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Mai 2005 VI R 25/04, BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791; VI R 15/04, BFHE 209, 515, BStBl II 2005, 788; vom 14. September 2005 VI R 93/04, BFH/NV 2006, 53) und damit der Ort, an dem der Arbeitnehmer seine aufgrund des Dienstverhältnisses geschuldete Leistung zu erbringen hat (BFH-Urteile vom 7. Juni 2002 VI R 53/01, BFHE 199, 329, BStBl II 2002, 878; in BFHE 209, 523, BStBl II 2005, 791; in BFH/NV 2006, 53). 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 (BFH-Urteil vom 22. September 2010 VI R 54/09, BFHE 231, 127, BStBl II 2011, 354, m.w.N.).
- 14** b) Liegen diese Voraussetzungen vor, so konnte ein Arbeitnehmer nach bisher ständiger Rechtsprechung des BFH auch mehrere regelmäßige Arbeitsstätten nebeneinander innehaben (vgl. zuletzt Urteile in BFHE 209, 515, BStBl II 2005, 788 für mehrere im Wechsel aufgesuchte Busdepots bei einem Linienbusfahrer, und in BFH/NV 2006, 53 für mehrere im Wechsel aufgesuchte Rettungsstationen bei einem Rettungsassistenten; s.a. H 9.4 --Regelmäßige Arbeitsstätte-- des Lohnsteuer-Handbuchs 2011). Hieran hält der erkennende Senat jedoch nicht länger fest (s.a. Senatsentscheidung vom 9. Juni 2011 VI R 55/10, BFHE 234, 164, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)). 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 solche Fall lässt sich die Einschränkung der Steuererheblichkeit von Wegekosten durch die Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG) nicht rechtfertigen.
- 15** 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 (vgl. bereits BFH-Urteil in BFHE 199, 329, BStBl II 2002, 878). Der regelmäßigen Arbeitsstätte muss vielmehr hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten zukommen (BFH-Urteil vom 4. April 2008 VI R 85/04, BFHE 221, 11, BStBl II 2008, 887).

- 16** 3. 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 die Klägerin unter Beachtung der o.g. Grundsätze in den Streitjahren überhaupt eine regelmäßige Arbeitsstätte innehatte oder ob sie nicht insgesamt eine Auswärtstätigkeit ausgeübt hat (s. Schmidt/Drenseck, EStG, 30. Aufl., § 9 Rz 118). Der Abzug der Mehraufwendungen für die Verpflegung bestimmt sich in diesem Fall nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG. Der bisher gewährte Abzug der Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist rückgängig zu machen. Andererseits kommt eine Minderung des Bruttoarbeitslohns im Hinblick auf die Versteuerung eines geldwerten Vorteils gemäß § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG in Betracht. Der Abzug tatsächlicher Kosten für die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG scheidet mangels eigener Aufwendungen der Klägerin aus.
- 17** 4. Der Senat muss nicht entscheiden, ob dem FG die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler unterlaufen sind, da die Revision bereits aus anderen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung führt.

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