

Zur Verwendung freigegeben ab: 20.02.14

FINANZGERICHT DES LANDES SACHSEN-ANHALT



140793

IM NAMEN DES VOLKES URTEIL

4 K 1498/11

In dem Rechtsstreit

des Herrn

Kläger,

bevollmächtigt:

gegen

das Finanzamt

Beklagter,

wegen Einkommensteuer 2009

hat das Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt - 4. Senat - ohne mündliche Verhandlung am 12. November 2013 durch

den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht	Görlitz,
die Richterin am Finanzgericht	Gradl,
den Richter am Finanzgericht	Just,
den ehrenamtlichen Richter	... und
die ehrenamtliche Richterin	...

für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Der Kläger begehrt die Berücksichtigung weiterer Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen einer Auswärtstätigkeit.

In seiner Einkommensteuererklärung 2009 machte er 2 Tage Abwesenheit mit mindestens 8 Stunden, 92 Tage Abwesenheit mit mindestens 14 Stunden und 123 Tage mit Abwesenheit von 24 Stunden und damit insgesamt Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 4.068 € bei einer Arbeitgebererstattung in Höhe von 1.937 € geltend.

Im Einkommensteuerbescheid vom 01. März 2011 berücksichtigte der Beklagte Mehraufwendungen nur in Höhe der Arbeitgebererstattung und erläuterte, dass Verpflegungsmehraufwendungen bei einer doppelten Haushaltsführung nur für drei Monate nach Aufnahme der Beschäftigung am neuen Beschäftigungsort berücksichtigt werden können.

Hiergegen richtete sich der Einspruch vom 07. März 2011, in dem der Kläger angab, dass er in A wohne, als Außendienstmitarbeiter beschäftigt sei und an seinem Übernachtungsort in B kein Firmensitz des Arbeitgebers vorhanden sei. Den Firmensitz seines Arbeitgebers in C suche er maximal fünfmal im Jahr auf. Er habe in B keine regelmäßige Arbeitsstätte, so dass es an einer doppelten Haushaltsführung fehle. Er gehe seiner Auswärtstätigkeit in Form einer Tätigkeit an ständig wechselnden Arbeitsstätten nach und mit dem Verlassen der Wohnung am heimischen Wohnort A beginne immer eine neue Auswärtstätigkeit.

Der Beklagte erkannte daraufhin das Außendienstverhältnis an und vertrat die Auffassung, dass Verpflegungsmehraufwendungen nicht ab Abwesenheit vom Wohnort in A, sondern nur ab Abwesenheit vom Zweitwohnsitz in B berücksichtigt werden könnten und insoweit der Dreimonatszeitraum zu berücksichtigen sei. In B habe der Kläger nach Auffassung des Beklagten eine Zweitwohnung inne. Nach den vorliegenden Reisekostenabrechnungen wären somit 10 Tage mit 12 € und 210 Tage mit 6 € Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen und von diesen die Arbeitgebererstattungen in Höhe von 1.329 € in Abzug zu bringen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 15. November 2011 berücksichtigte der Beklagte weitere 51 € als Werbungskosten und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück.

Hiergegen richtet sich die am 19. Dezember 2011 fristgemäß erhobene Klage, in der der Kläger die Berücksichtigung weiterer Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 2.079 € begehrt. Er fahre montags von seinem Wohnort A in den Raum B und freitags wieder zurück. Während der Woche bewohne er in B ein Zimmer in einer Pension. Insoweit seien die Übernachtungskosten zutreffend von dem Beklagten berücksichtigt worden. Der Kläger befinde sich montags bis freitags auf Auswärtstätigkeit, da er keine regelmäßige Arbeitsstätte als feste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers mit zentraler Bedeutung in B habe. Die Auswärtstätigkeit beginne montags mit dem Verlassen des Wohnorts des Klägers und ende freitags mit der Rückkehr in die heimatische Wohnung. Die Auswärtstätigkeit werde nicht arbeitstäglich unter der Woche durch Aufsuchen der Pension in B unterbrochen, da das Zimmer in der Pension weder seine Wohnung noch seinen Tätigkeitsmittelpunkt darstelle.

Im Termin zur Erörterung der Sach- und Rechtslage am 29. Januar 2013 führte der Kläger aus, dass er immer das gleiche Zimmer in der Pension bewohne und er in der Regel über das Wochenende seine Sachen dort lasse. Soweit er am Wochenende nicht dort sei, vermiete der Inhaber der Pension das Zimmer an andere Personen weiter. Persönliche Gegenstände seien in diesem Zimmer nicht eingebracht worden. Lediglich sein persönliches Bettzeug und seine Handtücher bringe er selbst mit bzw. nehme diese am Wochenende mit nach Hause. Ursprünglich seien wochenweise Absprachen mit dem Vermieter und eine Anmietung jeweils für eine Woche erfolgt, um z. B. auch Urlaubszeiten zu berücksichtigen. Da dies zur Folge gehabt habe, dass wochenweise Abrechnungen erfolgten, habe er mit dem Vermieter eine Absprache getroffen, dass zukünftig die Zimmeranmietung für einen ganzen Monat gelte. Nur in den Zeiten, in denen Urlaub anstehe oder bekannt sei, dass nicht der ganze Monat das Zimmer belegt werde, seien Absprachen hinsichtlich einer anderweitigen Wochennutzung vereinbart worden.

Der Kläger gab des Weiteren an, dass in der in der Pension vorhandenen Gästeküche ein Herd, eine Mikrowelle und ein Kühlschrank vorhanden seien, er jedoch in diesen Kühlschrank keine Lebensmittel einlagere, da auch noch andere Gäste, vor allem Monteure, in der Pension untergebracht seien und nicht immer sichergestellt sei, dass der Kühlschrank nicht anderweitig geleert werde. Gelegentlich lagere er in den Kühlschrank Getränke ein. Da andere Gäste vorhanden seien, werde die Küche manchmal auch nicht aufgeräumt, entsprechend würden sich die hygienischen Verhältnisse darstellen. Seine Lebensmittel für Frühstück und Abendbrot kaufe er selbst und verzehre diese in der Regel auch am gleichen Tage.

Der Kläger gibt an, dass er in der Regel das Pensionszimmer um 07.15 Uhr verlasse und je nach Verkehrslage zwischen 17.00 Uhr bis 18.00 Uhr wieder in die Pension zurückkehre. Er pendle von B aus in die verschiedenen Bereiche seines Vertriebsbezirkes (z. B. D, E, F). Er fahre jeweils an einem Tag immer zu einem Bereich und dann sternförmig wieder zurück zur Unterkunft nach B. Dies sei die übliche Art und Weise, wie in seiner Firma vorgegangen werde.

Nach Rückkehr in die Pension erfolge sodann die Abarbeitung der täglichen Arbeiten am PC. So würden Berichte geschrieben und die Aufträge verarbeitet. Der Kläger gibt an, dass er insoweit immer darauf achte, dass seine angemieteten Zimmer einen WLAN-Anschluss haben, damit er mit dem PC abends arbeiten könne. Die Arbeiten würden in der Regel gegen 21.30 Uhr beendet.

Der Kläger ist der Ansicht, dass bei ihm keine selbe Tätigkeitsstätte vorliege, er arbeits-tätiglich seine Tätigkeitsbereiche als Außendienstmitarbeiter wechsele und unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BFH, Urteil vom 24.02.2011 - VI R 66/10, eine vergleichbare Fahrtätigkeit vorliege, so dass ein 3-Monats-Zeitraum für den Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen nicht in Betracht komme. Der Schwerpunkt seiner Tätigkeit liege nicht in der Abarbeitung der Aufträge am PC in der Pension, sondern in der Fahrtätigkeit und in dem Aufsuchen der Kunden vor Ort. Hier werde auch die meiste Zeit der Arbeitstätigkeit verbracht. Eine längerfristige Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte liege im Streitfall nicht vor, auch nicht arbeitswöchentlich von dienstags bis donnerstags in B.

Der Kläger beantragt,

den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 01. März 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. November 2011 dahingehend zu ändern, dass als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit des Klägers für 2009 weitere 2.079,00 € als Verpflegungsmehraufwendungen steuermindernd in Abzug gebracht werden und die Einkommensteuer 2009 entsprechend herabgesetzt wird und

hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen und

hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen.

Der Beklagte ist der Ansicht, dass der Kläger in B eine dauerhafte Unterkunft als Zweitwohnung inne habe, die innerhalb des Bereichs der von ihm aufgesuchten Tätigkeitsstätten liege und von der er unter der Woche seiner Einsatzwechselfähigkeit nachgehe. Mangels Verlegung zur jeweiligen Tätigkeitsstätte begründe eine solche dauerhafte Unterkunft eine doppelte Haushaltsführung und sei als Wohnung im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 Einkommensteuergesetz i.d.F. des Streitjahres (EStG) anzusehen. Dies erscheine auch angesichts des mit dem Bezug von Verpflegungsmehraufwendungen verfolgten Zweckes gerechtfertigt. Die in der Wohnung verbrachte Zeit unterscheide sich nicht von dem Fall des Bezugs einer Zweitwohnung an einer langfristig und dauerhaft angelegten Arbeitsstätte, die von dort aus täglich in gleicher Weise aufgesucht werde. In beiden Fällen sei die typisierende Vermutung der gesetzlichen Regelung gerechtfertigt, so dass nach einer Eingewöhnungszeit von drei Monaten ein Verpflegungsmehraufwand lediglich für außerhalb der Zweitwohnung verbrachte Auswärtstätigkeiten anfalle. Nach Ablauf von drei Monaten seien die Auswärtszeiten daher nach den Abwesenheitszeiten von der Wohnung in B zu bestimmen und die möglicherweise berücksichtigungsfähigen drei Monate seien bereits in 2008 abgelaufen, so dass keine weiteren Verpflegungsmehraufwendungen berücksichtigt werden könnten.

Der Beklagte meint weiterhin, dass ein Teil der Tätigkeit immer an derselben Stelle, nämlich in der Pension, erbracht werde und schon von daher von einer Tätigkeit an einer selben Stelle ausgegangen werden müsse. Im Streitfalle dränge sich die Ähnlichkeit zu einer eigenen Wohnung auf.

Dem Senat hat die Einkommensteuerakte des Beklagten vorgelegen.

Entscheidungsgründe

1. Der Senat entscheidet nach § 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung, da die Beteiligten hierauf übereinstimmend verzichtet haben.

2. Die zulässige Klage ist unbegründet. Der Kläger hat keinen Anspruch auf weitere Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 2.079,00 €. Die Entscheidungen des Beklagten verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Die Regelungen zu Mehraufwendungen für Verpflegungen finden sich in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG. Nach § 9 Abs. 5 EStG ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG bei der Ermittlung der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Tätigkeit sinngemäß anzuwenden.

a) Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG dürfen Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten grundsätzlich nicht mindern.

Wird der Steuerpflichtige jedoch vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit entfernt beruflich tätig, ist für jeden Kalendertag, an dem der Steuerpflichtige wegen dieser vorübergehenden Tätigkeit von seiner Wohnung und seinem Tätigkeitsmittelpunkt

a) 24 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 24 Euro,

b) weniger als 24 Stunden, aber mindestens 14 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 12 Euro,

c) weniger als 14 Stunden, aber mindestens 8 Stunden abwesend ist, ein Pauschbetrag von 6 Euro

abzuziehen; eine Tätigkeit, die nach 16 Uhr begonnen und vor 8 Uhr des nachfolgenden Kalendertags beendet wird, ohne dass eine Übernachtung stattfindet, ist mit der gesamten Abwesenheitsdauer dem Kalendertag der überwiegenden Abwesenheit zuzurechnen, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG.

Wird der Steuerpflichtige bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig, gilt Satz 2 entsprechend; dabei ist allein die Dauer der Abwesenheit von der Wohnung maßgebend, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG.

Nach Satz 5 beschränkt sich bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte der pauschale Abzug nach Satz 2 auf die ersten drei Monate.

Die Abzugsbeschränkung nach Satz 1, die Pauschbeträge nach den Sätzen 2 und 4 sowie die Dreimonatsfrist nach Satz 5 gelten auch für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer aus beruflichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung; dabei ist für jeden Kalendertag innerhalb der Dreimonatsfrist, an dem gleichzeitig eine Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 oder 3 ausgeübt wird, nur der jeweils höchste in Betracht kommende Pauschbetrag abzuziehen und die Dauer einer Tätigkeit im Sinne des Satzes 2 an dem Beschäftigungsort, der zur Begründung der doppelten Haushaltsführung geführt hat, auf die Dreimonatsfrist anzurechnen, wenn sie ihr unmittelbar vorausgegangen ist, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6 EStG.

b) Im Streitfall liegen die Grundvoraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG unstrittig vor. Der Kläger übte im Streitjahr eine Einsatzwechseltätigkeit aus. Er wurde typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten in seinem Vertriebsbezirk tätig. 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.

c) Im Streitfall liegt nach Überzeugung des Senats keine doppelte Haushaltsführung i.S.v. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 2 EStG vor. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er einen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsort wohnt. Das bedeutet, dass eine zweite Wohnung vorgehalten und unterhalten werden muss. Ein eigener Hausstand wird dann unterhalten, wenn der Arbeitnehmer eine Wohnung besitzt, deren Einrichtung seinen Lebensbedürfnissen entspricht und in der hauswirtschaftliches Leben herrscht.

Dient die Wohnung am Beschäftigungsort dem Arbeitnehmer im Wesentlichen nur als Schlafstätte, ist davon auszugehen, dass dort regelmäßig weder der Haupthausstand noch der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Steuerpflichtigen liegt (vgl. BFH Urteil vom 16.01.2013 VI R 46/12, BStBl II 2013, 627).

Von einem Unterhalten eines zweiten Hausstandes in B ist nicht auszugehen. Die Benutzung eines Pensions- oder Hotelzimmers – auch wenn regelmäßig das gleiche Zimmer genutzt wird – stellt grundsätzlich keine eigenständige Haushaltsführung dar, auch wenn das Zimmer über einen längeren Zeitraum wiederholt angemietet wird. Im Streitfall fehlt es an einer Haushaltsführung, da der Kläger das Zimmer lediglich zum Schlafen und Arbeiten und zur Einnahme kalter Nahrung verwendet. Zwar hätte sich der Kläger durch das Vorhandensein einer eingerichteten Gästeküche auch Lebensmittel zubereiten können, doch hat er nachvollziehbar dargestellt, dass er die Küche unter anderem auch aus hygienischen Gründen nicht nutze und nur gelegentlich Getränke im Kühlschrank aufbewahre sowie dass er seine erworbenen Lebensmittel sofort verzehre. Das erhöhte Hygienebedürfnis des Klägers zeigt sich auch in seiner Angabe, dass er Bettwäsche und Handtücher selbst in die Pension mitbringt. Die gesamte Zimmerausstattung steht nicht im Eigentum des Klägers und dieser hatte auch keinen Einfluss auf die Ausstattung. Eigene Gegenstände hat der Kläger nicht in das Zimmer eingebracht. Das Zimmer stand dem Kläger nicht ausschließlich zur eigenen Nutzung zur Verfügung, vielmehr wurde es – auch wenn der Kläger das Zimmer für einen ganzen Monat angemietet hat – gelegentlich an den Wochenenden vom Vermieter auch an andere Gäste anderweitig vermietet.

Zwar gibt es auch vollständig möblierte Wohnungen zur Vermietung, doch ist der Mieter in solchen Fällen alleiniger Nutzer und Rechteinhaber der gesamten Wohnung nebst Einrichtung und scheidet eine anderweitige kurzfristige Vermietung durch den Vermieter aus. Dies stellt sich im Fall der Anmietung eines Pensionszimmers für bestimmte Zeiträume anders dar. Insoweit hat der Kläger auch angegeben, dass er im Urlaub das Zimmer nicht anmiete. Von der zeitlichen Nutzung des Zimmers hat dieses nach Auffassung des Senats eher den Charakter eines Büros mit Schlafgelegenheit. Der Kläger berichtet, dass er das Zimmer früh morgens zur Aufnahme seiner Touren in die Vertriebsbezirke verlasse, am späten Nachmittag zurückkehre und dann bis 21:30 Uhr am Computer die Aufträge

verarbeite, bevor er sich Schlafen lege. Von einem hauswirtschaftlichen Leben ist nach Überzeugung des Senats in einem solchen Fall nicht auszugehen.

Hinzu kommt, dass der Kläger ausweislich seiner dienstlichen Reisekostenabrechnungen an jedem Wochenende zu seiner Wohnung nach A zurückkehrt, von dort erst am Montagmorgen zu seinen Dienstfahrten aufbricht und am Freitag unmittelbar von seinen Dienstfahrten dorthin zurückkehrt. Der alleinige Lebensmittelpunkt liegt damit (weiterhin) an seinem Wohnsitz in A.

d) Die Tätigkeit des Klägers wird im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug ausgeübt. Zwar kehrt der Kläger immer wieder an seinen wochentäglichen Ausgangspunkt in B zurück, ansonsten ist er jeden Tag mit seinem Dienstkraftfahrzeug in den verschiedenen Vertriebsbezirken unterwegs und sucht dort die Firmenkunden auf. Es handelt sich um die klassische Auswärtstätigkeit eines Vertriebsmitarbeiters. Während üblicherweise Vertriebsmitarbeiter entweder jeden Tag an ihren Heimatort zurückkehren bzw. an verschiedenen Orten wechselweise übernachten, liegt die Besonderheit des Streitfalles darin, dass dem Kläger von Montagabend bis Freitagmorgen als ständige Übernachtungsmöglichkeit das von ihm selbst angemietete Pensionszimmer in B zur Verfügung steht. Dies ändert jedoch nach Überzeugung des Senats nichts daran, dass grundsätzlich eine Einsatzwechseltätigkeit vorliegt.

aa) Bei einer Einsatzwechseltätigkeit i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG gibt es jedoch nach dem Wortlaut des Gesetzes keine Beschränkung des Abzugs der Verpflegungsmehraufwendungen auf drei Monate. Die Beschränkung auf drei Monate nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG gilt nur dann, wenn eine längerfristige vorübergehende Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte erfolgt. Eine solche liegt im Streitfall nicht vor. Zwar werden in dem Pensionszimmer regelmäßig auch Verwaltungsaufgaben durch den Kläger ausgeführt; der quantitative und auch qualitative Schwerpunkt seiner Vertriebstätigkeit liegt jedoch im Aufsuchen der Kunden in seinen Vertriebsbezirken.

bb) Da – wie oben ausgeführt – auch keine aus betrieblichem Anlass begründete doppelte Haushaltsführung vorliegt, scheiden auch die Beschränkungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 6 EStG aus.

cc) Aufwendungen für die eigene Verpflegung betreffen jedoch grundsätzlich die einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Privatsphäre. Soweit Aufwendungen für die Ernährung betrieblich veranlasst und damit Betriebsausgaben sind, sind sie nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 EStG nicht abziehbar, weil solcher Aufwand in erster Linie der Befriedigung eines persönlichen Grundbedürfnisses entspricht. Ausnahmen bestehen für betriebliche Mehraufwendungen bei den in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 2 ff. EStG genannten Auswärtstätigkeiten und der doppelten Haushaltsführung. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass in diesen Fällen die Verpflegungskosten typischerweise betrieblich veranlasst sind und damit die ausschließliche Privatsphäre verlassen wird (vgl. z.B. BFH Urteil vom 08.07.2010 VI R 10/08, BFHE 230, 352, BStBI II 2011, 32, m.w.N.).

Soweit die Berücksichtigung von Verpflegungskosten in diesen Fällen jedoch nach Ablauf von drei Monaten ausgeschlossen ist (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 5 und 6 EStG), unter-

stellt der Gesetzgeber typisierend, dass die bei Beginn der Auswärtstätigkeit oder doppelten Haushaltsführung vorhandene überwiegende berufliche Veranlassung des Verpflegungsmehraufwands entfallen ist bzw. der Steuerpflichtige nunmehr regelmäßig eine Verpflegungssituation vorfindet, die keinen beruflich veranlassten Mehraufwand verursacht (BTDrucks 13/901, 129).

Die die Dreimonatsfrist bestimmende Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 5 und 6 EStG ist nach der Rechtsprechung des BFH verfassungsgemäß (vgl. BFH Urteil vom 08.07.2010 VI R 10/08, a.a.O.; Urteil vom 28.02.2013 III R 94/10, BStBl II 2013, 725). Der Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an.

dd) Wie bereits oben dargestellt wurde, sieht § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG bei Einsatzwechseltätigkeiten keine Beschränkung auf drei Monate vor.

Der 3-Monats-Zeitraum des § 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 5 EStG ist daher beim Kläger nicht anzuwenden. Die Anwendung des 3-Monats-Zeitraumes scheidet aus, da eine ausdrückliche gesetzliche Regelung für Einsatzwechseltätigkeiten nicht existiert. Der Kläger kann demnach unbegrenzt einen Mehraufwand für Verpflegungsaufwendungen entsprechend den Pauschalen des § 4 Abs. 5 Nr. 5 Sätze 2 und 3 EStG geltend machen.

ee) Nach dem Rechtsgedanken des § 4 EStG soll aber ein ungerechtfertigter Steuervorteil ausgeschlossen sein und insbesondere Kosten der privaten Lebensführung nicht in den beruflichen oder betrieblichen Bereich verlagert werden können. Die wiederholten bzw. ständigen Aufenthalte über einen längeren Zeitraum in einer gleichen Pension bzw. in dem gleichen Zimmer und die sternförmigen Fahrten von dort in die Vertriebsbezirke des Klägers sind dem Grunde nach vergleichbar mit einer doppelten Haushaltsführung. Der Kläger kann sich daher grundsätzlich auf die Abwesenheit von seinem Lebensmittelpunkt und Wohnsitz in A und die Situation insgesamt einstellen. Dies dürfte sich im Regelfall bei Vertriebsmitarbeitern mit wechselnden Vertriebsbezirken bzw. unterschiedlichen Übernachtungsmöglichkeiten anders darstellen. Der Kläger ist daher nicht vergleichbar mit Steuerpflichtigen, die ständig an wechselnden Orten tätig werden und dort Unterkunft suchen (müssen). Durch die über Monate hinweg gleiche Unterbringung ist es dem Kläger vielmehr möglich, mit den gewonnenen Kenntnissen der örtlichen Verhältnisse auf eine Reduzierung seiner (ggf. erhöhten) Ernährungsausgaben hinzuwirken und seine auswärtige Verpflegungssituation insgesamt der seines Wohnortes in A anzupassen.

Der Senat ist daher der Auffassung, dass dem Kläger grundsätzlich Verpflegungsmehraufwendungen zustehen, die Abwesenheitszeiten jedoch jeweils nur von seinem Pensionszimmer in B zu berechnen sind und (außer Montags) nicht von seiner Wohnung in A (vgl. so auch Finanzgericht Münster, Urteil vom 21.04.2009 9 K 4639/05 E, EFG 2009, 1536).

Der dauerhafte und wiederholte Aufenthalt im Pensionszimmer in B ist insoweit einer doppelten Haushaltsführung gleich zu setzen, so dass die Abwesenheitszeiten jeweils von dort bzw. am Montag von seinem Wohnort in A zu berechnen sind.

Im Streitjahr ergeben sich demnach nach den Reisekostenabrechnungen des Klägers 210 Tage mit Abwesenheiten von weniger als 14 Stunden, aber mindestens 8 Stunden mit

einer täglichen Pauschale in Höhe von 6 € (210 Tage x 6 € = 1.260 €) sowie 10 Tage mit Abwesenheiten weniger als 24 Stunden aber mindestens 14 Stunden mit einer täglichen Pauschale in Höhe von 12 € (10 Tage x 12 € = 120 €) und mithin Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von gesamt 1.380 €. Hiervon sind die Arbeitgebererstattungen in Abzug zu bringen. Ausweislich der Reisekostenabrechnungen hat der Kläger für Verpflegungsaufwendungen Spesen in Höhe von insgesamt 1.332 € seinem Arbeitgeber in Rechnung gestellt und die jeweiligen Spesen im Folgemonat in seinen Verdienstabrechnungen erstattet bekommen. Der Kläger kann demnach Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 48 € in seiner Einkommensteuererklärung in Ansatz bringen.

Soweit der Beklagte bei seinen Berechnungen die Spesen mit 1.329 € ermittelt und damit einen Betrag in Höhe von 51 € in Ansatz gebracht hat, handelt es sich offensichtlich um einen Rechenfehler. Da der Senat aber durch seine Entscheidung die Rechtsposition des Klägers im Vergleich zum Zustand vor Klageerhebung nicht verschlechtern darf, so genanntes Verböserungsverbot (vgl. Stapperfend in Gräber, Kommentar zur FGO, 7. Auflage, § 96 Rz. 7), verbleibt es bei dem Ansatz des Beklagten.

Der Beklagte hat im Übrigen die Abwesenheitszeiten und Pauschalen richtig ermittelt und entsprechend im Rahmen des Einspruchsverfahrens einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2009 erlassen. Einen weitergehenden Anspruch hat der Kläger nicht.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

4. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

In den Urteilen des BFH vom 27.07.2004 VI R 43/03, BFHE 207, 196, BStBl II 2005, 357 und vom 28.02.2013 III R 94/10, BFH/NV 2013, 1159, hat dieser entschieden, dass die Dreimonatsfrist des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG auch dann Anwendung findet, wenn ein Arbeitnehmer im Zuge einer Einsatzwechsellätigkeit längerfristig vorübergehend an derselben Tätigkeitsstätte eingesetzt wird.

Im Streitfall geht der hier streitentscheidende Senat jedoch davon aus, dass keine selbe Tätigkeitsstätte vorliegt, sondern lediglich der Übernachtungsort beibehalten wird und daher der Dreimonatszeitraum keine Anwendung findet. Ob der Dreimonatszeitraum auch insoweit werbungskostenbeschränkend in Ansatz zu bringen ist, ist streitig und bedarf einer Entscheidung des BFH. Insoweit hat der BFH mit einer Änderung seiner Rechtsprechung im Urteil vom 24.02.2011 VI R 66/10, BFHE 232, 524, BStBl II 2012, 27, entschieden, dass bei einer Fahrtätigkeit der Dreimonatszeitraum keine Anwendung findet.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die **R e v i s i o n** zu.

Die Revision ist innerhalb **e i n e s M o n a t s** nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof mit Sitz in München schriftlich einzulegen. Die Revisionsschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb **v o n z w e i M o n a t e n** nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der

Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der im vorigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Ein Beteiligter, der danach zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich auch durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/ 9231-201.

Görlitz

Gradl

Just