

## **Urteil** vom 12. Februar 2020, VI R 42/17

### **Berechnung der Entfernungspauschale bei Hin- und Rückweg an unterschiedlichen Arbeitstagen**

**ECLI:DE:BFH:2020:U.120220.VIR42.17.0**

BFH VI. Senat

ESTG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4 S 1 , ESTG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4 S 2 , ESTG § 9 Abs 4 S 1 ,  
ESTG § 9 Abs 4 S 2 , ESTG VZ 2014

vorgehend FG Münster, 14. Juli 2017, Az: 6 K 3009/15 E

### **Leitsätze**

Die Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gilt arbeitstäglich zwei Wege (einen Hin- und einen Rückweg) ab. Legt ein Arbeitnehmer nur einen Weg zurück, so ist nur die Hälfte der Entfernungspauschale je Entfernungskilometer und Arbeitstag als Werbungskosten zu berücksichtigen.

### **Tenor**

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14.07.2017 - 6 K 3009/15 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

### **Tatbestand**

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2014) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden.
- 2** Der Kläger war als Flugbegleiter in X beschäftigt. Er fuhr im Streitjahr mit seinem PKW an 12 Arbeitstagen von seiner Wohnung zum X Flughafen und zurück. An 31 Tagen fuhr er mit seinem PKW von der Wohnung zum X Flughafen, ohne an dem betreffenden Arbeitstag nach Hause zurückzufahren. In diesen Fällen kehrte er nach seinem Dienst als Flugbegleiter erst nach mindestens einem weiteren Arbeitstag an den X Flughafen zurück. Von dort trat der Kläger dann den Heimweg an.
- 3** In der Einkommensteuererklärung machte der Kläger Fahrtkosten in Höhe von 3.984 € geltend, die der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erklärungsgemäß berücksichtigte.
- 4** Im Einspruchsverfahren beehrte der Kläger erfolglos den Abzug weiterer Fahrtkosten. Die Entfernungspauschale sei auch in den Fällen arbeitstäglich anzusetzen, in denen er die Hin- und Rückfahrt zwischen seiner Wohnung und dem X Flughafen an unterschiedlichen Tagen durchgeführt habe.
- 5** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1582 veröffentlichten Gründen ab.
- 6** Mit der Revision rügen die Kläger Verletzung materiellen Rechts.

- 7** Sie beantragen, das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 07.05.2015 in der Gestalt der Teileinspruchsentscheidung vom 27.08.2015 zu ändern, indem für die bislang berücksichtigten 31 Fahrten, die nach mehrtägigen Auswärtstätigkeiten erfolgten, eine Entfernungspauschale in Höhe von 2.520 € (31 Fahrten x 271 km x 0,30 €/km) berücksichtigt wird.
- 8** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### II.

- 9** Die Revision der Kläger ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht keine weiteren Werbungskosten für die Fahrten des Klägers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zum Abzug zugelassen.
- 10** 1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung sind Werbungskosten auch Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 EStG. Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist nach Satz 2 der Vorschrift für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 € anzusetzen, höchstens jedoch 4.500 € im Kalenderjahr; ein höherer Betrag als 4.500 € ist anzusetzen, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt.

- 11** Erste Tätigkeitsstätte ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.
- 12** Der Kläger verfügte nach dem Urteil der Vorinstanz am X Flughafen über eine erste Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren auch kein Streit mehr. Daher sieht der Senat unter Bezugnahme auf seine Urteile vom 11.04.2019 - VI R 40/16 (BFHE 264, 248, BStBl II 2019, 546) und vom 10.04.2019 - VI R 17/17 insoweit von einer weiteren Begründung ab.
- 13** 2. Der Abzug der Entfernungspauschale setzt voraus, dass der Steuerpflichtige an einem Arbeitstag den Weg von der Wohnung zu seiner ersten Tätigkeitsstätte und von dort wieder zurück zu seiner Wohnung zurücklegt. Legt der Steuerpflichtige diese Wege an unterschiedlichen Arbeitstagen zurück, kann er die Entfernungspauschale für jeden Arbeitstag nur zur Hälfte geltend machen.
- 14** a) Der erkennende Senat hat mit Urteil vom 26.07.1978 - VI R 16/76 (BFHE 125, 561, BStBl II 1978, 661) zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. vor Einführung der Entfernungspauschale entschieden, dass der frühere Kilometer-Pauschbetrag von 0,36 DM für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem eigenen Kraftfahrzeug zwei Fahrten (eine Hin- und eine Rückfahrt) abgilt und dass ein Arbeitnehmer, der nur eine Fahrt zurücklegt, entsprechend nur die Hälfte des Kilometer-Pauschbetrags -- also 0,18 DM je Entfernungskilometer und Arbeitstag-- als Werbungskosten abziehen kann. Der Senat hat unter Hinweis auf sein Urteil vom 17.12.1971 - VI R 12/70 (BFHE 104, 238) dargelegt, dass der

Gesetzgeber bei der Regelung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. vom Normalfall ausgegangen sei, dass dem Arbeitnehmer täglich Aufwendungen für zwei beruflich veranlasste Fahrten, für die Hinfahrt zur Arbeitsstätte und für die Rückfahrt von der Arbeitsstätte, entstünden. Der Pauschbetrag gelte beide Fahrten ab. Nur zur Vereinfachung werde der Pauschbetrag nicht auf die tatsächlich auf der Hinfahrt und der Rückfahrt gefahrenen Kilometer angewendet, sondern auf die Entfernung der kürzesten benutzbaren Straßenverbindung von der Wohnung zur Arbeitsstätte. Nach dem Willen des Gesetzgebers solle aber im Ergebnis nur die Hälfte des Pauschbetrags je Entfernungskilometer pro Fahrt als Werbungskosten berücksichtigt werden.

- 15** b) An dieser Rechtslage hat sich im Grundsatz weder mit der Einführung der Entfernungspauschale durch das Gesetz zur Einführung einer Entfernungspauschale (EntfPauschG) vom 21.12.2000 (BGBl I 2000, 1918) ab dem 01.01.2001, durch die nachfolgenden Gesetzesänderungen (zur Gesetzeshistorie s. Senatsbeschluss vom 10.01.2008 - VI R 17/07, BFHE 219, 358, BStBl II 2008, 234, unter B.II.9.-11.) noch durch das seit dem Veranlagungszeitraum 2014 geltende (neue) Reisekostenrecht (Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts, BGBl I 2013, 285) etwas geändert.
- 16** aa) Durch das EntfPauschG wurden § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG a.F. völlig neu gefasst. Die bisherigen Kilometer-Pauschbeträge bei Fahrten mit dem eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeug wurden durch eine verkehrsmittelunabhängige gestaffelte Entfernungspauschale ersetzt. Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel konnten in tatsächlicher Höhe angesetzt werden (§ 9 Abs. 2 Satz 2 EStG). Durch die Entfernungspauschalen waren sämtliche Aufwendungen abgegolten (§ 9 Abs. 2 Satz 1 EStG).

- 17** (1) Mit der Gesetzesänderung wollte der Gesetzgeber die sozialen Auswirkungen der seinerzeitigen starken Preissteigerungen für Mineralöl auf den Weltmärkten auf Personen und Haushalte, die den damit verbundenen Lasten nicht ausweichen und diese Entwicklung finanziell kaum bewältigen konnten, abfedern (BTDrucks 14/4242, 5). Die Umstellung der steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (sowie für Familienheimfahrten) von einem Kilometer-Pauschbetrag auf eine einheitliche verkehrsmittelunabhängige Entfernungspauschale sei aus umwelt- und verkehrspolitischen Gründen geboten, da die bisherigen Pauschbeträge das Verkehrsmittel Kraftfahrzeug bevorzugt hätten. Die Umstellung auf eine einheitliche Entfernungspauschale schaffe hinsichtlich der steuerlichen Entlastungswirkung hingegen Wettbewerbsgleichheit zwischen den Verkehrsträgern und verbessere die Ausgangslage für den öffentlichen Personennahverkehr (BTDrucks 14/4242, 5).
- 18** Die Entfernungspauschale war gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG a.F. für jeden Arbeitstag ungeachtet tatsächlich höherer oder niedrigerer Aufwendungen nur einmal zu berücksichtigen (Senatsbeschlüsse vom 11.09.2003 - VI B 101/03, BFHE 203, 166, BStBl II 2003, 893, und vom 11.09.2012 - VI B 43/12). Der Gesetzeswortlaut ließ eine Ausnahme auch nicht für Fahrten zu, die durch einen zusätzlichen Arbeitseinsatz außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit oder durch eine Arbeitszeitunterbrechung von mindestens vier Stunden veranlasst waren. Denn die diesbezügliche Ausnahmegvorschrift, die vor Einführung der Entfernungspauschale gegolten hatte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG bis 2000), wurde mit der Begründung nicht übernommen, dies diene der Vereinfachung und berücksichtige, dass durch zusätzliche Fahrten nicht zwangsläufig zusätzliche Kosten anfielen, so z.B. nicht bei Zeitkarten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel (BTDrucks 14/4242, 6). Wegen des eindeutigen Wortlauts und des damit verfolgten Zwecks sei auch keine Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG

a.F. im Wege einer teleologischen Reduktion auf "normale" oder "typische" Arbeitsverhältnisse möglich. Vielmehr seien nach dem Willen des Gesetzgebers, der im Gesetzeswortlaut seinen Niederschlag gefunden habe, auch solche Fälle einzubeziehen, bei denen nach der Eigenart der geschuldeten Arbeit typischerweise zwei Fahrten arbeitstäglich zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte anfallen könnten (Senatsbeschluss in BFHE 203, 166, BStBl II 2003, 893).

- 19** (2) Weder aus dem Wortlaut noch aus der Entstehungsgeschichte, der Systematik oder dem Sinn und Zweck des Gesetzes ergibt sich somit, dass der Gesetzgeber bei Einführung der Entfernungspauschale vom Leitbild eines arbeitstäglichen Hin- und Rückwegs zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgerückt ist. Der Gesetzgeber hat im Gegenteil die arbeitstäglichen "Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte" --und damit (weiterhin) den (Hin-)Weg von der Wohnung zur Arbeitsstätte und den (Rück-)Weg von der Arbeitsstätte zur Wohnung-- zum Maßstab für die mit der Entfernungspauschale einhergehende Vereinfachung und Typisierung genommen. Davon abweichende Besonderheiten durch untypische Arbeitsverhältnisse oder Arbeitszeiten sowie arbeitstäglich mehrfache Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte sind mit der Einführung der Entfernungspauschale für den Werbungskostenabzug nicht mehr von Bedeutung.
- 20** bb) Die Änderungen an den Regelungen zur Entfernungspauschale durch das Steuer-Euroglättungsgesetz vom 19.12.2000 (BGBl I 2000, 1790) i.d.F. des EntfPauschG, das Steueränderungsgesetz 2001 vom 20.12.2001 (BGBl I 2001, 3794), das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29.12.2003 (BGBl I 2003, 3076), das mit dem Grundgesetz in Bezug auf § 9 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG durch Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 09.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a. (BVerfGE 122, 210) für unvereinbar erklärte Steueränderungsgesetz 2007 vom 19.07.2006 (BGBl I 2006, 1652), das Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der

Entfernungspauschale vom 20.04.2009 (BGBl I 2009, 774) und das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) haben an den vorgenannten Grundsätzen der Entfernungspauschale nichts geändert.

- 21** cc) Gleiches gilt für das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285), durch das § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG seine auch im Streitjahr geltende Fassung erhalten hat. Die Regelungen zur Berücksichtigung der Entfernungspauschale blieben unverändert bestehen. Es wurde lediglich der bisherige Begriff der "regelmäßigen Arbeitsstätte" durch den neuen Begriff "der ersten Tätigkeitsstätte" ersetzt (s. BTDrucks 17/10774, 12).
- 22** c) Der erkennende Senat hält folglich auch für das im Streitjahr geltende (neue) steuerliche Reisekostenrecht daran fest, dass die Entfernungspauschale für "Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte" (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 EStG) zwei Wege (einen Hin- und einen Rückweg) abgilt. Ein Arbeitnehmer, der an einem Arbeitstag nur einen Weg zurücklegt, kann folglich nur die Hälfte der Entfernungspauschale von 0,30 € (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG) -- also 0,15 € je Entfernungskilometer und Arbeitstag-- als Werbungskosten abziehen.
- 23** Diese Auffassung wird auch im Schrifttum (z.B. Bergkemper in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 9 EStG Rz 457; Blümich/Thürmer, § 9 EStG Rz 293; Schmidt/Krüger, EStG, 38. Aufl., § 9 Rz 185; von Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz F 77; Zimmer in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 9 Rz 891; Stache in Horowski/Altehoefer, Kommentar zum Lohnsteuer-Recht, § 9 Rz 1196; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer,



"Entfernungspauschale", Rz 31/1), von der Finanzverwaltung (Lohnsteuer-Handbuch 2019 H 9.10 "Fahrkosten bei einfacher Fahrt") und in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung (z.B. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 20.06.2012 - 7 K 4440/10, EFG 2013, 114) geteilt.

- 24** Ihr steht --anders als die Kläger meinen-- insbesondere nicht § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG entgegen, soweit es dort heißt, dass die Entfernungspauschale "für jeden Arbeitstag" angesetzt wird, "an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht".
- 25** Diese Formulierung verdeutlicht einerseits, dass die Entfernungspauschale nur für tatsächlich durchgeführte Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte berücksichtigt werden kann (s.a. Niedersächsisches FG, Urteil vom 19.04.2005 - 11 K 11705/03, EFG 2005, 1676). Der Steuerpflichtige muss die erste Tätigkeitsstätte also tatsächlich aufgesucht haben. Aus ihr ergibt sich ferner, dass die Entfernungspauschale auch nach dem geltenden (neuen) Reisekostenrecht nur einmal für jeden Arbeitstag berücksichtigt werden kann (so bereits Senatsbeschlüsse in BFHE 203, 166, BStBl II 2003, 893, und vom 11.09.2012 - VI B 43/12 zu § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG a.F.).
- 26** Das Gesetz zwingt aber nicht dazu, die Entfernungspauschale auch dann "für jeden Arbeitstag" in voller Höhe anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer an dem betreffenden Arbeitstag "die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte" nicht mindestens einmal hin und wieder zurück bewältigt hat. Die Aufwendungen für diese (beiden) Wege sind mit dem (pauschalieren) Werbungskostenabzug durch die Entfernungspauschale abgegolten. Daraus folgt, dass der Ansatz der vollen Entfernungspauschale nur dann gerechtfertigt ist, wenn der Tatbestand, an den der Gesetzgeber mit dem (pauschalieren) Werbungskostenabzug angeknüpft hat, auch erfüllt ist.

- 27** Dem in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG vorgesehenen Kilometersatz von 0,30 € für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte liegt --wie bereits ausgeführt wurde-- die typisierende Annahme zugrunde, dass der Steuerpflichtige einen Hinweg von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte und einen Rückweg von dort zu seiner Wohnung an jedem Arbeitstag zurücklegt. Legt der Steuerpflichtige nur einen dieser Wege an einem Arbeitstag zurück, ist nach dieser Grundannahme für eine solche Fahrt auch (nur) die Hälfte der Entfernungspauschale --mithin 0,15 € je Entfernungskilometer-- zu berücksichtigen.
- 28** Hierdurch wird die mit der Entfernungspauschale beabsichtigte Typisierung und Pauschalierung der Fahrtkosten nicht in Frage gestellt. Vielmehr wird § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG seinem Zweck nur dann gerecht, wenn die dem Werbungskostenabzug von 0,30 €/km zugrunde liegende Typisierung (ein Hin- und ein Rückweg je Arbeitstag) folgerichtig umgesetzt wird. Dies gilt auch in Fällen, in denen der Hin- und Rückweg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an verschiedenen Arbeitstagen durchgeführt wird oder der Steuerpflichtige z.B. nach einer Fahrt von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte eine Auswärtstätigkeit antritt und von dieser unmittelbar nach Hause zurückkehrt oder eine Auswärtstätigkeit unmittelbar von zu Hause aus antritt, anschließend seine erste Tätigkeitsstätte aufsucht und von dort wieder nach Hause fährt. Die in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG vorgesehene Entfernungspauschale von 0,30 €/km ist daher in diesen Fällen --in teleologischer Reduktion der Vorschrift-- dergestalt anzusetzen, dass eine Einzelbewertung der jeweiligen Fahrt mit 0,15 €/km erfolgt. Eine solche Einzelbewertung lässt zum einen die typisierte, verkehrsmittelunabhängige Ermittlung der Entfernungspauschale auf der Grundlage der Entfernungskilometer unberührt. Gleichzeitig knüpft sie an die Angaben des Steuerpflichtigen zur Anzahl der Fahrten zwischen

Wohnung und Arbeitsstätte an, so dass auch der Vereinfachungszweck des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG erhalten bleibt.

- 29** 3. Nach diesen Maßstäben hat das FG im Ergebnis zutreffend entschieden, dass der Kläger für seine Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte Werbungskosten in Höhe von 3.495,90 € geltend machen kann. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

12 Hin- und Rückfahrten (12 x 271 km x 0,30 €/km):	975,60 €
31 Hinfahrten (31 x 271 x 0,15 €/km):	1.260,15 €
31 Rückfahrten (31 x 271 x 0,15 €/km):	<u>1.260,15 €</u>
Summe:	3.495,90 €

- 30** Da das FA bereits Werbungskosten für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte in Höhe von 3.984 € steuermindernd berücksichtigt hat, kommt ein weiterer Werbungskostenabzug nicht in Betracht.

- 31** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
-