
Datum: 20.12.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 2001/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:1220.11K2001.11.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

-
- Tatbestand** 1
- Die Beteiligten streiten um die Berücksichtigung weiterer Werbungskosten im Rahmen der Tätigkeit der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit. 2
- Die Klägerin ist Angestellte der Polizei und als Fluggastkontrollkraft im Bereich der Terminals auf dem Flughafen A tätig. Sie bekleidet ihre Stelle zu 75 %. Die Polizeiinspektion, der die Klägerin zugeordnet ist, liegt auf dem Gelände des Flughafens A etwa einen halben Kilometer von dem Flughafengebäude entfernt. Auf die Bescheinigung des Arbeitgebers der Klägerin vom 18.04.2012, Bl. 97 der FG-Akte, wird Bezug genommen. Der Flughafen A weist eine Größe von ca. ...ha auf. Betreibergesellschaft des Flughafens ist die Flughafen A GmbH. 3
- Nachdem die Klägerin im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung 2009 zunächst Aufwendungen für die Reinigung von Arbeits- bzw. Dienstkleidung in Höhe von 905 € als Werbungskosten geltend machte, reduzierte sie diesen Betrag auch wegen ihrer 75 % Tätigkeit auf nunmehr 678,96 Euro. Zum Nachweis fügte die Klägerin der Einkommensteuererklärung eine Anlage „Werbungskosten: Reinigung von Dienstbekleidung“ bei, welche sich im Hinblick auf die Berechnung der Reinigungskosten unter anderem auf das Urteil des BFH vom 29.06.1993, BStBl. II 1993, 837f., stützte. Wegen der Einzelheiten wird auf die zu den Akten gereichte Anlage 7, Bl. 42 der FG-Akte, verwiesen. 4

Die Klägerin beantragte darüber hinaus einen Werbungskostenabzug von Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 990 € für insgesamt 165 Tage mit einer jeweils mehr als achtstündigen Abwesenheitsdauer im Rahmen einer Einsatzwechseltätigkeit.

Der Beklagte berücksichtigte in seinem am 01.02.2011 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2009, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand, die geltend gemachten Reinigungskosten nur in Höhe von 350 €. Nachdem der Beklagte die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen zunächst zum Abzug zugelassen hatte, die Klägerin jedoch aufgefordert hatte, binnen vier Wochen ab Erhalt des Steuerbescheides einen Nachweis des Arbeitgebers der Klägerin über die Dauer der täglichen Dienstzeit und der Mittagspause beizubringen, erließ er am 21.02.2011 einen gem. § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid 2009. Die von der Klägerin geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 990 € blieben nunmehr unberücksichtigt.

Gleichzeitig hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

Die Kläger legten gegen den ursprünglichen Bescheid am 10.2.2011 Einspruch ein und erneut gegen den geänderten Bescheid.

Sie begründeten ihren Einspruch damit, dass die Klägerin ihre Dienstkleidung selbst wasche. Sie müsse täglich frische weiße Hemden tragen, daher entstünden ihr wesentlich höhere Kosten als üblicherweise. Zudem reichten die Kläger einen Dienstplan der Klägerin ein, der ab dem 31.10.2010 gültig war und Sollarbeitszeiten von 8,5 Stunden auswies. Wegen der Einzelheiten wird auf Bl. 70 der Rechtsbehelfsakte verwiesen.

Der Einspruch der Kläger wurde als unbegründet zurückgewiesen.

Zur Begründung nahm der Beklagte ausdrücklich auf seine vorherigen Schriftsätze vom 16.02.2011, vom 22.02.2011 und vom 28.03.2011 Bezug. Darin führte der Beklagte aus, dass Mehraufwendungen für Verpflegung nicht anerkannt werden könnten, da keine Auswärtstätigkeit vorliege. Eine regelmäßige Arbeitsstätte sei gem. R 9.4 Abs. 3 LStR der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, unabhängig davon, ob es sich um eine Einrichtung des Arbeitgebers handle. Regelmäßige Arbeitsstätte sei insbesondere jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung, der der Arbeitnehmer zugeordnet sei und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit immer wieder aufsuche. In diesem Fall müsse der Arbeitnehmer im Rahmen des bestehenden Dienstverhältnisses nicht damit rechnen, an wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt zu werden. Er werde dauerhaft an einer regelmäßigen, nicht seinem Arbeitgeber zuzurechnenden Arbeitsstätte – hier Flughafen – tätig. Die Tätigkeit bei der Polizeiinspektion Flughafen A sei im Hinblick auf das betreffende Arbeitsverhältnis als Fluggastkontrollkraft somit nicht vorübergehend, sondern dauerhaft. Der Steuerpflichtige werde so behandelt, als wäre er unmittelbar von dem Flughafen eingestellt worden. Ergänzend führte er aus, dass eine Auswärtstätigkeit an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten bei einem Einsatz in aneinandergrenzenden und in unmittelbarer Nähe zueinander liegenden Einsatzstellen eines weiträumigen Arbeitsgebietes nicht vorliege, da es sich hierbei um die regelmäßige Arbeitsstätte handle. Regelmäßige Arbeitsstätte könne z.B. das Forstrevier eines Waldarbeiters, ein Werks-, Klinik- oder Flughafengelände sowie ein Neubaugebiet, ein Kehr- oder Zustellbezirk sein. Insoweit werde auf das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18.02.2008, 4 K 1/07, verwiesen. Das gegen dieses Urteil gerichtete Revisionsverfahren beim BFH (Urteil VI R 35/08), sei zwischenzeitlich durch Zurückverweisung mit Urteil vom 17.06.2010 beendet worden. Laut der vorliegenden Bescheinigung der Polizeiinspektion Flughafen A sei die Klägerin eine Tarifbeschäftigte, die ausschließlich als

Fluggastkontrollkraft am Flughafen eingesetzt werde.

Bezüglich der Reinigungskosten legte er dar, dass nach der Rechtsprechung des BFH-Urteil vom 29.06.1993, BStBl. II 1993, 838, die Reinigungskosten anhand repräsentativer Daten von Verbraucherverbänden oder Herstellern geschätzt werden könnten. Er verwies erneut auf das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 23.11.2005, 3 K 202/04, EFG 2006, 811, das sich mit der Berücksichtigung von Reinigungskosten eines in einem Dreipersonenhaushalt lebenden Polizeibeamten einer Alarmhundertschaft befasst habe. In diesem Fall könnten unter Zugrundelegung der von der Klägerin abgeleisteten 165 Arbeitstage 187,72 € vom Finanzgericht anerkannt werden. Wegen der Einzelheiten der Berechnung der Reinigungskosten wird auf das Schreiben des Beklagten vom 16.02.2011, Bl. 38 der FG-Akte, Bezug genommen. Nicht anerkannt werden könnten Aufwendungen für das Waschen von Socken, T-Shirts, Funktionsunterwäsche sowie Fahrradkleidung für den Dienstsport, da sich diese Kleidungsstücke nicht von bürgerlicher Kleidung unterscheiden würden. Hinsichtlich der geltend gemachten Reinigungskosten verwies der Beklagte in der Einspruchsentscheidung zudem vollumfänglich auf die Einspruchsentscheidung vom 30.10.2009 zur Einkommensteuerfestsetzung 2008 und das sich daran anschließende Klageverfahren vor dem hiesigen Finanzgericht, welches unter dem Aktenzeichen 4 K 3922/09 geführt und am 26.02.2010 durch Klageabweisung beendet worden sei.

Die Kläger haben am 27.06.2011 die vorliegende Klage erhoben.

Zur Begründung führen sie aus, der Einkommensteuerbescheid des Streitjahres 2009 sei rechtswidrig, da weder Verpflegungsmehraufwendungen noch Mehrkosten für die Reinigung berücksichtigt worden seien.

In tatsächlicher Hinsicht sei zu berücksichtigen, dass die Klägerin im öffentlichen Dienst angestellt und dort im Sicherheitsbereich der Polizei tätig sei. Momentan sei sie dauerhaft im Einsatz auf dem Flughafengelände A im Bereich der Terminals. Vor Einsatzbeginn fahre sie die etwa einen halben Kilometer vom Flughafengelände entfernte Kaserne an, wo sie ihre Dienstkleidung anziehe. Dort beginne auch ihr Dienst nach dem Umkleiden und dem Bedienen der Stechuhr. In der Inspektion befänden sich Schulungsräume, die Stempeluhr, Umkleidespinde, die Verwaltung und Geschäftsräume. Anschließend fahre sie gemeinsam mit Kollegen in einem Dienstwagen zum Flughafen, wo sie mit der Sprengstoffüberwachung befasst sei. Sie werde auf dem gesamten Flughafengelände eingesetzt. Ihre offizielle Dienststelle sei die Kaserne. Das Flughafengelände, in dem sie ihren Einsatz verrichte, sei nicht ihre regelmäßige Arbeitsstätte. Es fehle an einer Betriebsstätte des Arbeitgebers. Gegen die Auffassung des Beklagten spreche das Urteil des BFH vom 17.06.2010, VI R 35/08. Danach könnten Arbeitnehmer gem. § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG bei Auswärtstätigkeiten Mehraufwendungen für Verpflegung als Werbungskosten abziehen. Eine Auswärtstätigkeit liege vor, wenn der Arbeitnehmer von seiner Wohnung und dem Tätigkeitsmittelpunkt entfernt beruflich tätig werde. Keine Auswärtstätigkeit sei dagegen die Tätigkeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte, nämlich an der dauerhaften betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet sei und die er nachhaltig immer wieder aufsuche. Dies sei regelmäßig im Betrieb des Arbeitgebers der Fall, nicht aber bei einer Tätigkeitsstätte in einer betrieblichen Einrichtung des Kunden. Letzteres sei bei ihr jedoch gegeben. Beim Flughafen handele es sich nicht um eine betriebliche Einrichtung ihres Arbeitgebers. Die Dauer der Tätigkeit am Flughafen sei unbeachtlich. Der BFH habe auch in seiner Entscheidung vom 10.07.2009, VI R 21/08, verdeutlicht, dass eine Tätigkeitsstätte beim Kunden des Arbeitgebers selbst dann keine regelmäßige Arbeitsstätte sei, wenn der Arbeitnehmer jahrelang bei dem Kunden tätig sei. Dies gelte auch für sie. Ein weiträumiges

Arbeitsgebiet sei darüber hinaus nicht gegeben, weil dieses komplett separiert von der eigentlichen Kaserne sei. Der Beklagte könne sich auch nicht auf das Urteil des BFH vom 09.06.2011, VI R 58/09, berufen, da der dortige Sachverhalt nicht mit ihrem vergleichbar sei. Der dortige Kläger habe die Betriebsstätte lediglich zu Kontrollzwecken und zur Entgegennahme von Weisungen aufgesucht. Dies sei bei ihr jedoch nicht der Fall, weil in der Inspektion auch Schulungen stattfänden. Von der Inspektion sei sie täglich mindestens acht Stunden abwesend. Ihre Stelle zu 75 % wirke sich lediglich dahingehend aus, dass ihr ein erhöhter Freizeitausgleich zukomme. Die tägliche Arbeitsstundenzahl betrage neun Stunden, wobei die darin enthaltene Pause in einem Sonderraum auf dem Flughafengelände verbracht werde. Zum Nachweis überreiche sie ihre ab dem 01.01.2011 und ab dem 01.09.2011 gültigen Dienstpläne, wonach die Sollarbeitszeit acht Stunden und mehr betrage. In dieser sei eine Pause nicht vorhanden. Wegen der Einzelheiten wird auf die zu den Akten gereichten Dienstpläne der Klägerin, Bl. 64ff der FG-Akte, verwiesen. Sie habe im Jahr 2009 durchschnittlich 39 Stunden wöchentlich auf dem Flughafen A ihren Dienst verrichtet. Auf dem Flughafengelände verbringe sie regelmäßig mehr als acht Stunden. Dort gebe es zwar Ruhe- und Pausenräume, aber keine Verpflegungsmöglichkeiten seitens der Polizeiinspektion. Diese verfüge nicht über eine eigene Kantine, so dass sie, die Klägerin, auf die sich auf dem Terminalgelände befindenden Fremdfirmen angewiesen sei. Ihr entstünden dadurch nicht vermeidbare Mehraufwendungen, auf die sie sich nicht einstellen könne. Schließlich würden bei ihren Kollegen Verpflegungsmehraufwendungen beanstandungslos anerkannt.

Hinsichtlich der geltend gemachten Reinigungskosten führen die Kläger aus, die Klägerin sei bei ihrer Dienstverrichtung auf Dienstkleidung angewiesen. Allein das Gewicht der Blusenhemden belaufe sich im mit Wasser vollgesogenen Zustand auf 4 kg. Für die übrigen Kleidungsstücke würden die angegebenen 8 kg erreicht. Das Gewicht der Kleidungsstücke in trockenem Zustand ergebe sich aus der zu den Akten gereichten Auflistung, Bl. 68 der FG-Akte, die unter anderem folgende Angaben enthält:

1 Anorak, dunkelblau	900g
1 Blouson, dunkelblau	800g
1 Jacke, dunkelblau	1.400g
5 Blusen, k. Arm, weiß	200g
5 Blusen, l. Arm, weiß	200g
2 Hosen, dunkelblau	500g
2 Halstücher, dunkelblau	166g
1 Outdoor-Pullover, blau	800g
5 Funktionssocken	100g
1 Strickweste	500g

1 Strickjacke	500g
1 Rock, dunkelblau	300g
1 Airpower Arb.-Jacke	800g

Zu beachten sei weiterhin, dass sie über einen Trockner verfüge und die Kleidungsstücke selbst bügle. Auch der Beklagte berufe sich auf eine Pauschalaufstellung. Bei der Arbeit komme es häufig zu Verschmutzungen. Insbesondere die Diensthemden wechsele sie täglich. Der geltend gemachte Betrag von 905,28 € basiere auf einer Tabelle zur steuerlichen Geltendmachung von Werbungskosten für die Reinigung der Dienstbekleidung, welche sie von ihrem Arbeitgeber erhalten habe. Dass sie sich auf eine Pauschalaufstellung beziehe, sei unschädlich, da die Rechtsprechung die gewählte Ermittlungsmethode der Reinigungskosten dem Grunde nach anerkenne. Diese halte es für zulässig, dass ausgehend von der jährlich anfallenden Menge der zu reinigenden typischen Berufskleidung die dafür erforderliche Zahl zusätzlicher Waschmaschinenläufe bestimmt und mit den Kosten eines Waschmaschinenlaufs vervielfältigt werde. Weil die Kleidung nur dienstlich getragen werde, besitze sie in der Kaserne einen Spind. 18

Die Kläger beantragen, 19
den Einkommensteuerbescheid 2009 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, 20
Verpflegungsmehraufwand i.H.v. 990 Euro sowie Reinigungskosten i.H.v. 678,96 Euro für die Klägerin zu berücksichtigen.

Der Beklagte beantragt, 21
die Klage abzuweisen. 22

Zur Begründung verweist er vollumfänglich auf die Darlegungen im Rahmen des Einspruchsverfahrens. Selbst wenn man die Tätigkeit der Klägerin aber als Auswärtstätigkeit einstufen würde, so käme dennoch ein Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten nicht in Betracht. Zum einen greife die sog. Dreimonatsfrist, wonach der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate des Einsatzes an derselben Tätigkeitsstätte begrenzt sei, da die Klägerin mindestens seit Januar 2008 ununterbrochen auf dem Flughafen A tätig sei. Zum anderen habe die Klägerin eine mindestens achtstündige Abwesenheit nicht bewiesen. Die Dienstpläne aus dem Jahr 2011 könnten für das Streitjahr 2009 keine Beweiskraft entfalten. Die Abwesenheit beginne erst mit Verlassen der Inspektion und ende mit der Rückkehr der Klägerin. Zudem sei zu beachten, dass die Klägerin lediglich zu 75 % berufstätig sei. 23

Im Hinblick auf die Reinigungskosten führt er aus, die Klägerin habe für das Veranlagungsjahr 2008 unter Vorlage der identischen Kostenaufstellung ebenfalls 24
Reinigungskosten in Höhe von 905,28 € als Werbungskosten geltend gemacht. Er habe damals nur 240 € anerkannt. Im anschließenden Klageverfahren habe das Finanzgericht festgestellt, dass allenfalls 220 € angemessen seien. Im hiesigen Verfahren habe er zwar eine Verböserung angedroht, auf diese aber verzichtet, so dass die Reinigungskosten mit 350 € in absolut angemessener Höhe berücksichtigt worden seien. Zur weiteren Begründung werde auf das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26.02.2010, 4 K 3922/09, verwiesen. Unter Zugrundelegung der Gewichtsangaben der Klägerin in Bezug auf die Dienstkleidung in

trockenem Zustand und der Grundsätze des Urteils des Finanzgerichts Köln vom 26.02.2010, 4 K 3922/09, ergäben sich lediglich Reinigungskosten in Höhe von 181,19 €. Zudem habe die Klägerin selbst eingeräumt, dass ihre Kostenaufstellung nicht die ihr tatsächlich entstandenen Reinigungskosten wiedergebe. Der Arbeitgeber könne Vorgänge, die sich im privaten häuslichen Bereich des Arbeitnehmers abspielten, nicht bestätigen. Dass es sich lediglich um pauschale Ermittlungen handele, ergebe sich auch daraus, dass die Klägerin nunmehr nur noch 75 % des ursprünglich geltend gemachten Betrages begehre.

Entscheidungsgründe

Gem. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO ist der Klageantrag bei verständiger Würdigung dahingehend auszulegen, dass die Kläger die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2009 vom 21.02.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung unter Berücksichtigung weiterer Werbungskosten i.H.v. 1318,96 Euro begehren.

Die Klage hat keinen Erfolg.

Der angefochtene Verwaltungsakt ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Die Kläger können weder die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen noch die weiteren Reinigungskosten für Dienstkleidung als Werbungskosten in Abzug bringen.

1. Verpflegungsmehraufwendungen

Der Beklagte hat den Klägern zu Recht den Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 990 € als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit versagt.

Nach § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 EStG sind Mehraufwendungen für die Verpflegung des Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehbar. Etwas anderes gilt nach § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 und 3 EStG, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit beruflich oder er bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird.

Diese Voraussetzungen waren bei der Klägerin im Streitjahr nicht gegeben.

Die Klägerin war ganzjährig im Bereich ihrer regelmäßigen Arbeitsstätte beschäftigt.

Im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung ist der Begriff des Mittelpunktes der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit identisch mit dem der regelmäßigen Arbeitsstätte (vgl. BFH-Urteil v. 17.06.2010, VI R 35/08, BStBl. II 2010, 852; BFH-Urteil v. 09.06.2011, VI R 36/10, BStBl. II 2012, 36; FG Düsseldorf v. 06.06.2012, 7 K 982/12 E, G, 7 K 983/12 G, 7 K 982/12 E, G, 7 K 983/12 G, zitiert nach juris).

Eine für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten gem. § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG erforderliche Auswärtstätigkeit war bei der Klägerin nicht gegeben. Eine Auswärtstätigkeit liegt vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb eines dem Arbeitgeber zuzuordnenden Betriebs, Zweigbetriebs oder einer Betriebsstätte tätig wird (vgl. BFH-URTEIL v. 09.02.2012, VI R 22/10, BFH/NV 2012, 1212). Demgegenüber ist regelmäßige Arbeitsstätte des Arbeitnehmers nach neuerer

Rechtsprechung 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, Zweigbetrieb oder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers, denen der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also fortdauernd und immer wieder aufsucht (vgl. BFH-Urteil v. 17.06.2010, a.a.O.; BFH-Urteil v. 09.06.2011, a.a.O.; BFH-Urteil v. 28.03.2012, VI R 48/11, BFH/NV 2012, 1234; Heinicke, in: Schmidt, EStG, 31. Aufl. 2012, § 4, Rz. 520 „Auswärtstätigkeit“). Arbeitsstätte in diesem Sinne ist jedoch nicht jeder beliebige Tätigkeitsort, sondern der Ort, an dem der Arbeitnehmer typischerweise seine Arbeitsleistung im Schwerpunkt zu erbringen hat (vgl. BFH-Urteil vom 07.06.2002, VI R 53/01, BStBl. II 2002, 878; BFH v. 09.06.2011, a.a.O. Thürmer, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 EStG, Rz. 264, Stand April 2012).

Entgegen der Ansicht der Kläger war regelmäßige Arbeitsstätte der Klägerin nicht die Inspektion der Polizei im Bereich des A Flughafens, die sie regelmäßig zu Beginn und Ende ihres Arbeitstages zum Umkleiden und Betätigen der Stempeluhr aufsuchte und außerhalb derer sie ihre eigentliche Tätigkeit als Fluggastkontrollkraft verrichtete. 37

Für die regelmäßige Arbeitsstätte ist entscheidend, wo sich der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers befindet. Dieser Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit bestimmt sich nach den qualitativen Merkmalen einer wie auch immer gearteten Arbeitsleistung, die der Arbeitnehmer an dieser Arbeitsstätte im Einzelnen wahrnimmt oder wahrzunehmen hat sowie nach dem konkreten Gewicht der dort verrichteten Tätigkeit. Damit liegt die regelmäßige Arbeitsstätte nur dann am Betriebssitz des Arbeitgebers oder an einer sonstigen ortsfesten dauerhaften betrieblichen Einrichtung, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist, wenn er diesen Ort nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder aufsucht und dort auch schwerpunktmäßig tätig wird. Allein der Umstand, dass ein Arbeitnehmer den Betriebssitz oder sonstige Einrichtungen seines Arbeitgebers mit einer gewissen Nachhaltigkeit aufsucht, reicht für sich genommen nicht aus, um eine regelmäßige Arbeitsstätte zu begründen (vgl. BFH-Urteil v. 09.06.2011, a.a.O. Thürmer, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 EStG, Rz. 268, Stand April 2012). Vielmehr ist erforderlich, dass der Arbeitnehmer dort seiner eigentlichen beruflichen Tätigkeit nachgeht (vgl. BFH-Urteil v. 19.01.2012, VI R 32/11, zitiert nach juris). So genügt es für die Annahme einer regelmäßigen Arbeitsstätte beispielsweise nicht, wenn der Arbeitnehmer den Betriebssitz seines Arbeitgebers allein zu Kontrollzwecken aufsucht, an-sonsten aber seiner eigentlichen Tätigkeit außerhalb des Betriebssitzes nachgeht (vgl. BFH v. 09.06.2011, a.a.O.; BFH v. 19.01.2012, a.a.O.). 38

Nach diesen Grundsätzen ist die Inspektion der Polizei nicht als regelmäßige Arbeitsstätte der Klägerin im Sinne von § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG zu qualifizieren, außerhalb derer sie beruflich tätig geworden wäre. Denn sie war in der Inspektion nicht in einer Weise tätig, die es rechtfertigen würde, dort die eine regelmäßige Arbeitsstätte, die ein Arbeitnehmer nur haben kann, anzunehmen. Die Beschäftigung der Klägerin bestand im Streitjahr schwerpunktmäßig darin, als Fluggastkontrollkraft im Bereich der Terminals des A Flughafens die Sicherheit des Flugverkehrs zu gewährleisten. Demgegenüber suchte sie die Inspektion der Polizei zwar regelmäßig vor und nach Beginn ihres Dienstes auf. Berufliche Tätigkeiten übte die Klägerin dort jedoch allenfalls nur in ganz untergeordnetem Umfang aus. So diente das Aufsuchen der Inspektion vor Dienstbeginn insbesondere nur der Vorbereitung der eigentlichen beruflichen Tätigkeit der Klägerin als Fluggastkontrollkraft im Bereich der Terminals. Denn die Klägerin tauschte in der Inspektion ihre private gegen Dienstkleidung aus und betätigte die Stempeluhr als Zeichen ihres 39

Dienstbeginns. Zudem diene die Inspektion der Klägerin und ihrer Kollegen als Treffpunkt für den Transfer mit dem Dienstfahrzeug zu ihrem eigentlichen Tätigkeitsort im Bereich der Terminals. Auch vor Dienstende wurde die Klägerin in der Inspektion nicht im eigentlichen Sinne beruflich tätig. Daran ändert auch der Hinweis der Kläger nichts, dass sich in der Polizeiinspektion auch Schulungs-, Verwaltungs- und Geschäftsräume befinden würden. Denn so dürfte die Klägerin im Rahmen ihrer Tätigkeit als Fluggastkontrollkraft mit der Verwaltung und den Geschäftsräumen allenfalls gelegentlich in Kontakt kommen. Ebenso ist weder vorgetragen noch ergibt sich aus dem Tätigkeitsbild der Klägerin eine augenscheinliche Notwendigkeit von Schulungen in einem Umfang, der es gerechtfertigt erscheinen lassen würde, diese als den schwerpunktmäßigen Tätigkeitsort der Klägerin anzusehen.

Vielmehr ist der Bereich des Flughafens A, der die Terminals umfasst, als regelmäßige Arbeitsstätte der Klägerin anzusehen, außerhalb der sie im Streitjahr 2009 nicht tätig war. Ein Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten ist ihr daher zu versagen. 40

Zwar ergibt sich dies entgegen der Ansicht des Beklagten nicht unmittelbar aus dem Gesichtspunkt einer weiträumigen Arbeitsstätte, welches dem Bund als dem Dienstherrn der Polizei bzw. dieser selbst zugeordnet werden könnte. So kann ein größeres, räumlich geschlossenes Gebiet zwar regelmäßige Arbeitsstätte und Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG sein. Dies gilt jedoch nur dann, wenn es sich um ein zusammenhängendes Gelände des Arbeitgebers handelt, auf dem der Arbeitnehmer auf Dauer und mit einer gewissen Nachhaltigkeit tätig wird (vgl. BFH-Urteil vom 17.06.2010, a.a.O.; BFH-Urteil vom 07.02.1997, VI R 61/96, BStBl. II 1997, 333; BFH-Urteil vom 18.06.2009, VI R 61/06, BStBl. II 2010, 564; FG Düsseldorf v. 06.06.2012, a.a.O.; Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 24.10.2008, 4 K 2174/07, EFG 2009, 1291; Bergkemper, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 9 EStG, Rz. 289, Stand Dez. 2010). Eine weiträumige Arbeitsstätte in dem Sinne setzt daher voraus, dass es sich um ein der Verfügungsgewalt des Arbeitgebers unterstehendes Gebiet handelt, welches ihm zumindest in einer eigentumsähnlichen Weise zugerechnet werden kann (vgl. Urteil Sächsisches FG vom 07.04.2010, 4 K 2084/06, zitiert nach juris; Urteil Sächsisches FG vom 01.03.2005, 1 K 225/02, zitiert nach juris; Frotscher, in: Frotscher, EStG, § 9, Rz. 144 „Arbeitsstätte, weiträumige“, Stand Mai 2009). 41

Daran fehlt es jedoch im vorliegenden Fall. 42

Denn selbst unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Kontrolle der Fluggäste eine hoheitliche Tätigkeit zur Gewährleistung der Flugsicherheit und zur Gefahrenabwehr und damit originäre Aufgabe der Polizei ist, führt dies nicht dazu, dass im Bereich des Flughafengeländes von einer Verfügungsgewalt des Bundes bzw. der Polizei in eigentumsähnlicher Weise auszugehen wäre. Denn Betreiber und damit Inhaber der Verfügungsgewalt über den Flughafen A ist insoweit ausschließlich die Flughafen A GmbH. Dies aber steht nach den obigen Vorgaben der Annahme einer weiträumigen Arbeitsstätte entgegen. 43

Soweit die ältere Rechtsprechung ein weiträumiges Arbeitsgebiet auch dann angenommen hat, falls das Gelände nicht dem Arbeitgeber zugerechnet werden konnte, die Einsatzstellen aber aneinandergrenzten und in unmittelbarer Nähe zueinander lagen (vgl. BFH-Urteil vom 02.02.1994, VI R 108/89, BStBl. II 1994, 422; Urteil des FG Hamburg vom 26.04.1996, I 37/95, EFG 1997, 11), wird auf dieses Kriterium in den Entscheidungen der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum weiträumigen Arbeitsgebiet überwiegend jedoch nicht mehr eingegangen (vgl. BFH-Urteil vom 17.06.2010, a.a.O.; kritisch auch BFH-Urteil 44

vom 14.09.2005, VI R 22/04, BFH/NV 2006, 507; auf dieses Kriterium jedoch ausdrücklich abstellend BFH-Urteil vom 12.04.2006, X B 138/04, BFH/NV 2006, 1462; Zimmer, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 9, Rz. 858, Stand Mai 2008). Jedenfalls aber können die Vorgaben der dieses Kriterium berücksichtigenden Rechtsprechung nicht in dem Sinne verstanden werden, dass eine weiträumige Arbeitsstätte auch dann gegeben sein sollte, wenn sich das zusammenhängende Gelände in der ausschließlichen Verfügungsgewalt eines Dritten befindet. Denn einerseits beziehen sich die einschlägigen Urteile jedenfalls nicht auf derartige Gelände (vgl. Urteil des FG Hamburg vom 26.04.1996, a.a.O.; Urteil Sächsisches FG vom 07.04.2010, a.a.O.; BFH-Urteil vom 12.04.2006, X B 138/04, BFH/NV 2006, 1462 – Kehrbezirk eines Kaminfegers) und andererseits stünde die gegenteilige Annahme im Widerspruch zu der Rechtsprechung, dass die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in der betrieblichen Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers grundsätzlich nicht zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte des Arbeitnehmers führen kann (s.o. z.B. BFH-Urteil vom 09.07.2009, a.a.O.).

Auch wenn keiner der beiden Aspekte für sich alleine gesehen zu einem Tätigkeitsmittelpunkt bzw. einer regelmäßigen Arbeitsstätte der Klägerin führt, ergibt sich aus einer Zusammenschau der Grundsätze zur weiträumigen Arbeitsstätte und der Rechtsprechung zur Tätigkeit eines Arbeitnehmers im Bereich des Kunden des Arbeitgebers dennoch die regelmäßige Arbeitsstätte der Klägerin im Bereich der Terminals des Flughafens A. Denn insoweit wird die Klägerin jedenfalls in einem weiträumigen Arbeitsgebiet der Flughafen A GmbH eingesetzt. Da die Klägerin als Fluggastkontrollkraft tätig ist, liegt ihr einziges Einsatzgebiet im Bereich der ... Terminals des Flughafens, wo sie auf Dauer und mit einer gewissen Nachhaltigkeit ihren Dienst verrichtet. Die Terminals 1, 2 und 3 liegen in unmittelbarer räumlicher Nähe zueinander und sind Teil eines zusammenhängenden Geländes, welches der Verfügungsgewalt der Flughafen A GmbH unterliegt. 45

Wie oben dargestellt führt die Tatsache, dass der Terminalbereich dem Kunden des Arbeitgebers der Klägerin zuzurechnen ist, nicht zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte für die Klägerin (vgl. dazu obige Ausführungen m.N.) Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn der Arbeitgeber in der betrieblichen Einrichtung des Kunden über eine eigene betriebliche Einrichtung im Sinne einer Betriebsstätte verfügt (vgl. BFH-Urteil vom 13.06.2012, VI R 47/11, zitiert nach juris). 46

So liegt der Fall hier. Denn nach der von den Klägern eingereichten Bescheinigung des Arbeitgebers der Klägerin, Bl. 97 der FG-Akte, befindet sich die Polizeiinspektion ebenfalls auf dem Gelände des A Flughafens. Zwar handelt es sich bei der Kaserne der Polizei nicht um eine Betriebsstätte im Sinne der Definition des § 12 Satz 1 AO, denn sie dient nicht der Tätigkeit eines Unternehmens gem. § 2 Abs. 1 UStG. Insoweit kann es im Sinne einer an Art. 3 Abs. 1 GG orientierten steuerlichen Gleichbehandlung der Arbeitnehmer in der Sache aber keinen Unterschied machen, ob der Arbeitnehmer für einen privaten Arbeitgeber oder im öffentlichen Dienst tätig ist, der aber gleichsam über eine feste Einrichtung verfügt, die lediglich nicht unternehmerischen, sondern öffentlichen Zwecken dient. Eine derartige feste Einrichtung ist mit der Polizeiinspektion auf dem Gelände des A Flughafens gegeben. 47

Auch nach Sinn und Zweck der genannten Rechtsprechung ist jedenfalls der Bereich der ... Terminals als regelmäßige Arbeitsstätte bzw. Tätigkeitsmittelpunkt der Klägerin anzusehen. Denn danach soll eine betriebliche Einrichtung des Kunden deshalb grundsätzlich nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte des Arbeitnehmers werden, weil die konkrete Gestaltung und Dauer des Vertragsverhältnisses zwischen Arbeitgeber und Kunden nicht dem Einfluss des Arbeitnehmers unterliegt und er sich daher aus einer Sicht „ex ante“ typischerweise auch 48

nicht bei einem längerfristigen Einsatz auf die Tätigkeitsstätte und deren Verpflegungssituation einstellen kann, zumal er selbst in besonderer Weise dem Direktionsrecht seines Arbeitgebers unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 09.02.2012, a.a.O. m.w.N.). Dies gilt jedoch dann nicht, wenn der Arbeitgeber selbst über eine eigene feste Einrichtung, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist, auf dem betrieblichen Gelände des Kunden verfügt. Denn dann kann sich der Arbeitnehmer dauerhaft auf die Tätigkeit im Betrieb des Kunden und die dortige Verpflegungssituation einstellen.

Für die Klägerin gilt dies sogar umso mehr, als dass sie nicht Arbeitnehmerin eines privaten Arbeitgebers und daher von dessen Vertragsbeziehungen zu Dritten abhängig ist. Vielmehr ist sie Angestellte des öffentlichen Dienstes und unterliegt in ihrer Tätigkeit als Fluggastkontrollkraft sogar einer besonderen Sicherheit hinsichtlich ihres Tätigkeitsortes. Denn insoweit ist die Klägerin weder mit einem bloßen Leiharbeiter noch die Flughafen A GmbH mit einem „Kunden“ des Arbeitgebers der Klägerin vergleichbar. Das Verhältnis zwischen der Polizei und der Flughafen A GmbH ist nämlich nicht auf einer der Vertragsfreiheit des Privatrechts basierenden Beziehung gegründet. Vielmehr ist die Gewährleistung der Flugsicherheit und damit der Gefahrenabwehr originäre Aufgabe der Polizei und daher von dieser zwingend auf dem Flughafengelände im Bereich der Terminals wahrzunehmen. Hinzu kommt, dass die Klägerin speziell Angehörige der Polizeiinspektion Flughafen A ist. Insoweit musste sie nicht annähernd damit rechnen, an einem anderen Tätigkeitsort als im Bereich der ... Terminals mit ihrer erlernten Tätigkeit als Fluggastkontrollkraft eingesetzt zu werden. Kann sich der Arbeitnehmer insoweit aber auf seinen Tätigkeitsort auch im Bereich eines weiträumigen Gebietes einstellen und dient der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten gerade dem Ausgleich des Mehraufwandes, der dadurch entsteht, dass der Steuerpflichtige aus Anlass der beruflich bedingten Auswärtstätigkeit nicht an einer üblichen und bekannten Stelle eine kostengünstige Mahlzeit einnehmen kann (vgl. Schober, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 1360, Stand Okt. 2011), so ist für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten kein Raum.

In diesem Zusammenhang ist es auch unerheblich, dass sich im Bereich der Terminals selbst kein Stützpunkt der Polizei befindet. Denn zum einen ist die Inspektion der Polizei lediglich etwa 500 m vom Terminalbereich entfernt und liegt damit gemessen am gesamten Flughafengelände in dessen unmittelbarer Nähe. Zum anderen befindet sich die Polizeiinspektion selbst jedenfalls auf dem Flughafengelände und bietet der Klägerin damit die Gewähr dafür, dass sie sich auf eine dauerhafte Tätigkeit im Bereich der ... Terminals des Flughafens A einstellen kann. Für einen Werbungskostenabzug von Verpflegungsmehraufwendungen ist damit auch unter diesem Gesichtspunkt kein Raum.

Ob der gesamte Bereich des Flughafens A als regelmäßige Arbeitsstätte der Klägerin anzusehen wäre, braucht dagegen vorliegend nicht entschieden zu werden.

Selbst wenn man sich dem nicht anschließen würde, was zur Folge hätte, dass eine regelmäßige Arbeitsstätte bzw. ein Tätigkeitsmittelpunkt der Klägerin im Sinne von § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG insgesamt zu verneinen wäre, käme ein Werbungskostenabzug von Verpflegungsmehraufwendungen für die Klägerin auch unter dem Gesichtspunkt der Einsatzwechseltätigkeit nicht in Betracht.

Eine solche liegt gem. § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG vor, wenn der Steuerpflichtige über keine feste Arbeitsstätte verfügt, die den Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit bildet und er seine Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Einsatzstellen ausübt (vgl. Meurer, in: Lademann, EStG, § 4, Rz. 692c, Stand

Mai 2011; Schober, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 1374, Stand Okt. 2011). Insoweit ist der Anwendungsbereich des § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG nur eröffnet, wenn sich kein Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne von § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG feststellen lässt (vgl. Wied, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG, Rz. 773, Stand Okt. 2010). Für die Einordnung einer Tätigkeit als Einsatzwechseltätigkeit kommt es nicht auf die Merkmale von bestimmten Berufsbildern an, sondern darauf, ob der Arbeitnehmer nach seiner konkreten Beschäftigungssituation damit rechnen muss, dass er seine Arbeitsleistung an immer wieder anderen Arbeitsstätten zu verrichten hat (vgl. Sächsisches FG v. 01.03.2005, 1 K 225/02, zitiert nach juris; Frotscher, in: Frotscher, EStG, § 9, Rz. 144 „Einsatzwechseltätigkeit“, Stand Mai 2009). Diese Voraussetzungen sind im Falle der Klägerin, wie dargestellt, nicht erfüllt. Sie musste nicht damit rechnen, außerhalb des Terminalbereichs des Flughafens A als Fluggastkontrollkraft eingesetzt zu werden.

Auch soweit die Klägerin möglicherweise wechselnd an verschiedenen Terminals (1, 2 und 3) 54 ihren Dienst zu verrichten hatte, vermag dies keine Einsatzwechseltätigkeit zu begründen. Denn eine solche ist auch dann nicht gegeben, wenn der Arbeitnehmer wechselweise lediglich in einem in sich abgeschlossenen Kreis von Beschäftigungsorten tätig wird (vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2006, VI R 52/05, BFH/NV 2006, 2237; FG Rheinland-Pfalz vom 24.10.2008, 4 K 2174/07, EFG 2009, 1291; Nacke, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5, Rz. 1716, Stand Aug. 2011; Frotscher, in: Frotscher, EStG, § 9, Rz. 144 „Einsatzwechseltätigkeit“, Stand Mai 2009). Dies folgt daraus, dass Grund für die Gewährung von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten die Annahme des Gesetzgebers ist, der Steuerpflichtige werde bei bestimmten beruflichen Betätigungsformen für seine Verpflegung aus beruflichen Gründen mehr Geld ausgeben müssen, als dies bei einem üblichen ortsfesten Arbeitsplatz der Fall ist (vgl. BFH-Urteil vom 07.07.2004, VI R 11/04, BStBl. II 2004, 1004; FG Rheinland-Pfalz v. 24.10.2008, 4 K 2174/07, EFG 2009, 1291; Nacke, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5, Rz. 1716, Stand Aug. 2011). Entscheidendes Motiv für die Zuerkennung von Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Einsatzwechseltätigkeit ist die Nichtvorhersehbarkeit der Verpflegungssituation am Arbeitsplatz. Denn wird der Arbeitnehmer an einem Ort beruflich tätig, an dem er bisher noch nicht beschäftigt war, benötigt er regelmäßig eine gewisse Zeit, bis er die Lokalitäten herausgefunden hat, in denen er sich zum selben Preis wie an einer regelmäßigen Arbeitsstätte verpflegen kann (vgl. FG Rheinland-Pfalz vom 24.10.2008, a.a.O.). Damit ist die Situation der Klägerin nicht vergleichbar. Selbst wenn sie in den Bereichen der ... Terminals wechselweise eingesetzt wird, so befindet sie sich doch stets in einem zusammenhängenden, in sich abgeschlossenen und überschaubaren Teil des Flughafens. Durch den Einsatz in diesem begrenzten Bereich war die Klägerin nicht gezwungen, sich stets neu über die ihr unbekannten Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren.

Selbst wenn entgegen dem vorstehend ausgeführten eine Einsatzwechseltätigkeit bzw. eine 55 Auswärtstätigkeit der Klägerin angenommen werden sollte, so scheiterte der Werbungskostenabzug letztendlich jedenfalls an der Dreimonatsgrenze des § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG. Danach beschränkt sich der pauschale Abzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte auf die ersten drei Monate. Die Dreimonatsfrist ist auch auf Einsatzwechseltätigkeiten anzuwenden (vgl. BFH-Urteil v. 27.07.2004, VI R 43/03, BStBl. II 2005, 357; Nacke, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5, Rz. 1717, Stand Aug. 2011; Thürmer, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 EStG, Rz. 534, Stand April 2012). Danach sind im Falle der Klägerin jedenfalls die ersten drei Monate verstrichen, da sie bereits im gesamten Veranlagungszeitraum 2008 als Fluggastkontrollkraft im Bereich der

Terminals des Flughafens A tätig gewesen ist. Denn wird ein Steuerpflichtiger bei seiner Auswärtstätigkeit zwar an verschiedenen Stellen tätig, geschieht dies aber innerhalb eines begrenzten räumlichen Bereichs, so kann es sich dabei um eine Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte mit der Folge handeln, dass der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate der Beschäftigung in diesem Bereich begrenzt ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2006, VI R 52/05, BFH/NV 2006, 2237; Wied, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG, Rz. 783, Stand Okt. 2010). Dies war bei der Klägerin, wie oben dargestellt, im Streitjahr 2009 der Fall. Nach Ablauf von drei Monaten wird typisierend davon ausgegangen, dass sich der Steuerpflichtige am neuen Einsatzort „eingelebt“ sowie seine Verpflegungssituation angepasst hat und daher keine beruflich bedingten Mehraufwendungen für Verpflegung mehr anfallen (vgl. BFH-Urteil vom 11.05.2005, VI R 7/02, BStBl. II 2005, 782; Schober, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG, Rz. 1387, Stand Okt. 2011; Meurer, in: Lademann, EStG, § 4, Rz. 694, Stand Mai 2011; Frotscher, in: Frotscher, EStG, § 9, Rz. 144 „Einsatzwechseltätigkeit“, Stand Mai 2009). Ein weiterer Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten ohne einen Wechsel der Tätigkeitsstätte ist nicht möglich (vgl. Nacke, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5, Rz. 1718, Stand Aug. 2011).

Dahinstehen kann somit, ob die Klägerin mit der Vorlage ihrer Dienstpläne aus den Veranlagungszeiträumen 2010 und 2011 ihre tägliche, mindestens achtstündige Abwesenheit von der Polizeiinspektion für das Streitjahr 2009 in ausreichendem Maße nachgewiesen hat. 56

Schließlich können die Kläger sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass bei Kollegen der Klägerin der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten anerkannt worden sei. Denn abgesehen davon, dass für das Gericht im Hinblick auf diese bloße Pauschalbehauptung nicht feststellbar ist, ob bei den Kollegen der Klägerin ein identischer oder zumindest vergleichbarer Sachverhalt vorlag, können die Kläger sich jedenfalls nicht auf eine gesetzeswidrige Verwaltungspraxis berufen und verlangen, entgegen des Gesetzes ebenso wie andere Steuerpflichtige begünstigt zu werden. Insoweit gewährleistet der in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Gleichheitssatz keine Gleichheit im Unrecht (vgl. BFH-Urteil vom 05.09.1990, X R 107-108/89, BStBl. II 1990, 1060; BFH-Urteil vom 12.10.2000, V B 66/00, BFH/NV 2001, 296; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 4, Rz. 72). 57

2. Reinigungskosten 58

Soweit die Klägerin Kosten für die Reinigung typischer Berufskleidung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend macht, die über den vom Beklagten bereits anerkannten Betrag in Höhe von 350 € hinausgehen, hat die Klage ebenfalls keinen Erfolg. Denn insoweit haben die Kläger die im Klageverfahren nunmehr nur noch geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 678,96 € nicht nachgewiesen. Die dann vorzunehmende Schätzung der als Werbungskosten abzugsfähigen Reinigungskosten geht jedenfalls nicht über den bereits anerkannten Betrag in Höhe von 350 € hinaus. 59

Gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Darunter fallen Aufwendungen, die objektiv durch die spezifischen beruflichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen veranlasst sind und subjektiv zur Förderung seines Berufs getätigt werden (vgl. BFH-Urteil vom 29.06.1993, VI R 77/91, BStBl. II 1993, 837 m.w.N.). 60

Aufwendungen für die Anschaffung, Instandsetzung und Reinigung von Bekleidung sind grundsätzlich nicht als Werbungskosten abzugsfähig, sondern gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG den nicht berücksichtigungsfähigen Kosten der allgemeinen Lebensführung zuzurechnen. 61

Dies gilt auch dann, wenn die Bekleidung nahezu ausschließlich während der Berufsausübung getragen wird (vgl. BFH-Urteil v. 29.06.1993, a.a.O.). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz regelt jedoch § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG. Danach sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Arbeitsmittel wie z.B. für typische Berufskleidung. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die der Klägerin von der Polizei zur Verfügung gestellte Kleidung typische Berufskleidung im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG darstellt. Nicht zur typischen Berufskleidung der Klägerin gehören jedoch die ihr ebenfalls von der Polizei gestellten Funktionssocken, weil sich diese in ihrer Beschaffenheit nicht von bürgerlicher Kleidung unterscheiden und daher eine private Mitbenutzung nicht als von vorneherein ausgeschlossen erscheint (vgl. Urteil des FG Baden-Württemberg v. 23.11.2005, 3 K 202/04, EFG 2006, 811).

Ist ein Kleidungsstück als typische Berufskleidung zu qualifizieren, so sind nicht nur die Aufwendungen für seine Anschaffung, sondern auch solche für Instandhaltung und Reinigung wegen der Akzessorietät der Folgekosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG als Werbungskosten abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit besteht auch dann, wenn die Aufwendungen für die Reinigung typischer Berufskleidung im privaten Haushalt anfallen, wobei es unschädlich ist, wenn die Berufskleidung zusammen mit privater Wäsche in einheitlichen Waschvorgängen gereinigt wird. Dabei kann der beruflich veranlasste Aufwand auf der Grundlage der Kosten des einzelnen Waschmaschinenlaufs z.B. anhand repräsentativer Daten von Verbraucherverbänden oder Herstellern geschätzt werden. Die Schätzung kann auch in der Weise erfolgen, dass ausgehend von der jährlich anfallenden Menge der zu reinigenden typischen Berufskleidung die dafür insgesamt erforderliche Zahl zusätzlicher Waschmaschinenläufe bestimmt und mit den Kosten eines einzelnen Waschmaschinenlaufs multipliziert wird (vgl. BFH-Urteil v. 29.06.1993, a.a.O.).

Da dem Senat eine Überprüfung der von der Klägerin geltend gemachten Kosten für die Reinigung ihrer Dienstkleidung nicht möglich ist, hat er die Kosten anhand repräsentativer Daten der Verbraucherverbände oder Hersteller unter Berücksichtigung der Angaben der Klägerin gem. § 96 Abs. 1 Satz 1 2. Halbsatz FGO i.V.m. § 162 AO zu schätzen (vgl. FG Baden-Württemberg v. 23.11.2005, 3 K 202/04, EFG 2006, 811). Dabei sei zunächst darauf hingewiesen, dass sich auch aus der zu den Akten gereichten Anlage 7 der Klägerin, Bl. 42 der FG-Akte, nicht der dort angegebene Betrag von 905,28 € ergibt, den die Klägerin zu 75 % berücksichtigt wissen will. Insoweit ist ihr ein Rechenfehler unterlaufen, so dass sich die dort angegebenen Reinigungskosten richtigerweise lediglich auf 851,28 € belaufen. Bei der Schätzung war im Falle der Klägerin folgendes zugrunde zu legen:

Da sich das einzige Kind der Kläger im Streitjahr 2009 zum Studium ganzjährig im Ausland befand, sind der Berechnung der beruflich veranlassten Kosten für die Reinigung der Dienstkleidung der Klägerin die Angaben der Verbraucherzentrale Bundesverband e.V. (Stand Dez. 2002) bezogen auf einen 2-Personenhaushalt zugrunde zu legen. Danach ergeben sich folgende Wäschepflege-Gesamtkosten jeweils bezogen auf 1 Kilogramm Wäsche:

Kochwäsche 95 Grad Celsius	0,50 €
Buntwäsche 60 Grad Celsius	0,48 €
Feinwäsche, Pflegeleicht-Wäsche	0,60 €

Trocknungskosten (Ablufttrockner)	0,26 €
Bügelkosten	0,05 €

Im Übrigen sind die als Werbungskosten abzugsfähigen Reinigungskosten anhand der von der Klägerin gemachten Angaben und der eingereichten Aufstellung, Bl. 68 der FG-Akte, zu ermitteln. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin lediglich eine Stelle zu 75 % bekleidet. Wie von ihrem Arbeitgeber bescheinigt, hat die Klägerin im Streitjahr an insgesamt 165 Tagen ihren Dienst verrichtet. Daraus folgt, dass der Berechnung der Reinigungskosten bei der Annahme von fünf Arbeitstagen pro Woche eine Kalenderwochenanzahl von 33 und nicht, wie die Klägerin angibt, von 46 zugrunde zu legen ist. Zudem ist zu berücksichtigen, dass nicht alle der aufgelisteten Kleidungsstücke bei Zugrundelegung eines lebensnahen Sachverhaltes ganzjährig getragen werden. Bei diesen handelt es sich typischerweise um die Kleidungsstücke, die die kältere Jahreszeit betreffen, wie z.B. die Dienstjacken. Bei den typischerweise nicht ganzjährig getragenen Kleidungsstücken ist die Kalenderwochenanzahl daher sachgerecht um (mindestens) die Hälfte zu kürzen. Die wöchentlichen Waschzyklen sind ebenfalls unter Zugrundelegung eines lebensnahen Sachverhaltes zu schätzen. Schließlich ist der Berechnung der als Werbungskosten abzugsfähigen Reinigungskosten entgegen der Ansicht der Kläger nicht das Gewicht der Kleidungsstücke im mit Wasser vollgesogenen Zustand zugrunde zu legen. Dies ergibt sich für die vorzunehmende Berechnung zum einen daraus, dass auch das Fassungsvermögen von Waschmaschinen und Wäschetrocknern stets als Gewicht von Wäsche in trockenem Zustand angegeben wird. Zum anderen würde es der Praktikabilität und der Lebensnähe widersprechen, müsste das Gewicht der Dienstkleidung zunächst im mit Wasser vollgesogenen Zustand bestimmt werden, um den als Werbungskosten abzugsfähigen Betrag der Reinigungskosten ermitteln zu können.

66

Nach diesen Grundsätzen wird der als Werbungskosten von dem Beklagten im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2009 bereits berücksichtigte Betrag von 350 € jedenfalls nicht überschritten, so dass dem darüber hinaus gehenden Klagebegehren nicht entsprochen werden kann. Vielmehr könnte die Klägerin allenfalls einen Betrag in Höhe von ca. 180 € nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG als Werbungskosten im Rahmen ihrer Tätigkeit aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen. Diesem Betrag liegt folgende Berechnung zugrunde:

67

Kleidungsstück	Waschzyklus/Woche	Anzahl Kalenderwochen	Gewicht des Kleidungsstücks	Gesamtgewicht	Kosten pro kg	Gesamtkosten	
Diensthemd	5	33	200g	33kg	0,48 €	15,84 €	
Dienstpulli	2	16,5	800g	26,4kg	0,60	15,84 €	
Dienstjacke	0,5	16,5	1,4kg	11,55kg	0,60 €	6,93 €	
Diensthos	2	33	500g	33kg	0,60 €	19,80 €	
Anorak	0,5	16,5	900g	7,43kg	0,60 €	4,46 €	

68

Blouson	2	16,5	800g	26,4kg	0,60 €	15,84 €	
Halstuch	2	33	166g	10,96kg	0,60 €	6,58 €	
Strickweste	2	16,5	500g	16,5kg	0,60 €	9,90 €	
Strickjacke	2	16,5	500g	16,5kg	0,60 €	9,90 €	
Rock	2	33	300g	19,8kg	0,60 €	11,88 €	
Airpower Jacke	0,5	16,5	800g	6,6kg	0,60 €	3,96 €	
Summe:				208,14 kg		120,93 €	
Trocknerkosten(Ablufttrockner)				208,14 kg x 0,26 €		54,12 €	
Bügelkosten (Hemden, Hosen, Halstuch, Rock)				96,76 kg x 0,05 €		4,84 €	
Gesamtsumme der Wasch-/Trocken- und Bügelkosten:					179,89 €		

Nicht berücksichtigt wurden dabei Reinigungskosten für die Funktionssocken, weil es sich bei diesen, wie oben dargestellt, nicht um typische Berufskleidung handelt. Ebenso wurden Reinigungskosten für Dienst-T-Shirts nicht in Ansatz gebracht. Denn insoweit ist fraglich, ob die Klägerin solche überhaupt besitzt, da sie weder in der Auflistung der Dienstkleidung der Klägerin in der Klageschrift noch in der Aufstellung laut Bl. 68 der FG-Akte enthalten sind. 69

Nach alledem ist für eine Berücksichtigung von Reinigungskosten über den bereits in Abzug gebrachten Betrag von 350 € hinaus als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kein Raum. 70

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 71