

Urteil vom 22. Oktober 2014, X R 13/13

Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bei den Gewinneinkünften

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, AO § 12, EStG § 52 Abs 12 S 8, EStG § 52 Abs 23d S 1, EStG VZ 2008 , FGO § 11 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 18. Februar 2013, Az: 10 K 829/11 E

Leitsätze

1. Aufwendungen eines Erzielers von Gewinneinkünften für regelmäßige PKW-Fahrten zu seinem einzigen Auftraggeber sind nur in Höhe der Entfernungspauschale als Betriebsausgaben abziehbar.
2. Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG ist --abweichend von § 12 AO-- bei einem im Wege eines Dienstvertrags tätigen Unternehmer, der nicht über eine eigene Betriebsstätte verfügt, der Ort, an dem oder von dem aus die beruflichen oder gewerblichen Leistungen erbracht werden (Bestätigung der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung).
3. Betrieblich genutzte Räume, die sich in der im Übrigen selbstgenutzten Wohnung des Steuerpflichtigen befinden, können wegen ihrer engen Einbindung in den privaten Lebensbereich nicht als Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG angesehen werden.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielt als Einzelunternehmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Im Streitjahr 2008 hatte er lediglich einen einzigen Auftraggeber, für den er die Finanzbuchhaltung, die Lohn- und Gehaltsabrechnungen sowie das EDV-System betreute. Er suchte dessen Betrieb an vier bis fünf Tagen wöchentlich auf; weitere betriebliche Tätigkeiten führte er in Räumen durch, die im Obergeschoss des von ihm und seiner Lebensgefährtin bewohnten Einfamilienhauses liegen.
- 2 In seiner Gewinnermittlung zog der Kläger die Kosten für den zu seinem Betriebsvermögen gehörenden PKW auch insoweit in voller Höhe ab, als sie auf die Fahrten zwischen dem Einfamilienhaus und dem Betrieb des Auftraggebers entfielen. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte hingegen nur die Entfernungspauschale an und erhöhte den Gewinn entsprechend. Zur Begründung verwies er auf die Regelungen der § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Gesetzes zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale vom 20. April 2009 (BGBl I 2009, 774), die gemäß § 52 Abs. 12 Satz 8, Abs. 23d Satz 1 EStG i.d.F. des genannten Gesetzes bereits für das Streitjahr anzuwenden sind.
- 3 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 765) und setzte wieder den vom Kläger erklärten Gewinn an. Die für Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte geltende Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG sei nicht anwendbar, weil der Kläger im Betrieb des Auftraggebers keine Betriebsstätte unterhalten habe. Zwar sei der in der genannten Vorschrift verwendete Begriff der Betriebsstätte in der bisherigen Rechtsprechung der für die Gewinneinkünfte zuständigen Senate des Bundesfinanzhofs (BFH) abweichend von der gesetzlichen Definition in § 12 der Abgabenordnung (AO) ausgelegt worden. Daran könne aber angesichts der neueren Rechtsprechung des VI. Senats des BFH, wonach eine betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers nicht als regelmäßige Arbeitsstätte des Arbeitnehmers anzusehen sei, nicht mehr festgehalten werden, so dass die Definition des § 12 AO auch für Zwecke der Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG uneingeschränkt heranzuziehen sei. Daher sei die Abzugsbeschränkung hier nur dann noch anzuwenden, wenn der

Steuerpflichtige bei seinem Auftraggeber eine *eigene* Betriebsstätte unterhalte. Vorliegend sei dies mangels der hierfür erforderlichen Verfügungsbefugnis des Klägers über Einrichtungen des Auftraggebers aber nicht der Fall gewesen. Danach komme es nicht mehr darauf an, ob die vom Kläger im Einfamilienhaus genutzten Räume als Betriebsstätte oder aber als häusliches Arbeitszimmer anzusehen seien.

- 4 Mit seiner Revision beruft das FA sich auf die höchstrichterliche Rechtsprechung, wonach als Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG auch der Ort anzusehen sei, an dem der Unternehmer die geschuldete Leistung zu erbringen habe. Dies müsse erst recht bei Unternehmern gelten, die nur einen einzigen Auftraggeber hätten. Vor diesem Hintergrund hätte das FG die Frage, ob die Räume im selbstgenutzten Einfamilienhaus eine Betriebsstätte darstellten, nicht offenlassen dürfen.
- 5 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 8 Zur Abgeltung der Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte ist gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Sätze 1 und 2 EStG u.a. die Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (Entfernungspauschale) entsprechend anzuwenden. Das FG hat zu Unrecht in bewusster Abkehr von der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung eine Betriebsstätte des Klägers bei seinem Auftraggeber verneint (dazu unten 1.). Die Sache ist nicht spruchreif, weil es für die Entscheidung des Streitfalls darauf ankommt, ob der Kläger auch in dem ansonsten zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus eine Betriebsstätte unterhalten hat, das FG diese Frage aber ausdrücklich offengelassen hat (unten 2.).
- 9 1. Der Kläger hat bei seinem Auftraggeber eine Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG unterhalten.
- 10 a) Nach ständiger Rechtsprechung der für die Gewinneinkünfte zuständigen Senate des BFH ist als Betriebsstätte bei einem im Wege eines Dienstvertrags tätigen Unternehmer, der nicht über eine eigene Betriebsstätte verfügt, der Ort anzusehen, an dem er die geschuldete Leistung zu erbringen hat, in der Regel also der Betrieb des Auftraggebers (mit ausführlicher Begründung BFH-Urteil vom 13. Juli 1989 IV R 55/88, BFHE 157, 562, BStBl II 1990, 23; ferner BFH-Urteile vom 27. Oktober 1993 I R 99/92, BFH/NV 1994, 701, und vom 19. August 1998 XI R 90/96, BFH/NV 1999, 41). In anderen Entscheidungen wird die Formulierung verwendet, es handle sich um den Ort, an dem oder von dem aus die beruflichen oder gewerblichen Leistungen erbracht werden (BFH-Urteile vom 19. September 1990 X R 110/88, BFHE 162, 82, BStBl II 1991, 208; X R 44/89, BFHE 162, 77, BStBl II 1991, 97, unter I.2.; vom 31. Juli 1996 XI R 5/95, BFH/NV 1997, 279, unter II.1., und vom 29. April 2014 VIII R 33/10, BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777, unter II.1.c aa; ebenso Hessisches FG, Urteil vom 20. Juni 2012 12 K 1511/09, Revision III R 59/13), ohne dass in dieser Formulierung ein Unterschied allerdings eine inhaltliche Abweichung zu sehen ist.
- 11 Die für Arbeitnehmer entwickelten Ausnahmen von der --für PKW-Nutzer-- mit der Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG verbundenen Abzugsbeschränkung gelten allerdings auch zugunsten der Bezieher von Gewinneinkünften. Dies ist bisher vor allem für Steuerpflichtige entschieden worden, die an --so die Terminologie der damaligen Rechtsprechung-- ständig wechselnden Einsatzstellen tätig waren (vgl. --im Ergebnis jeweils nicht tragend-- die Ausführungen in den BFH-Urteilen vom 5. November 1987 IV R 180/85, BFHE 151, 413, BStBl II 1988, 334, unter 2.a; in BFHE 162, 77, BStBl II 1991, 97, unter I.3.; in BFH/NV 1994, 701, unter II.3., und in BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777, unter II.1.c aa; tragend im BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 279, unter II.2.; im Ergebnis ebenso, wenn auch mit abweichender Begründung Urteile des FG Baden-Württemberg vom 27. Oktober 2011 3 K 1849/09, EFG 2012, 310, Revision VIII R 47/11, und des FG Münster vom 22. März 2013 4 K 4834/10, EFG 2013, 839, Revision III R 19/13).

- 12** Die dargestellte, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG entwickelte Definition der Betriebsstätte weicht zwar vom allgemeinen Betriebsstättenbegriff des § 12 AO ab, der eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen über die von ihm genutzte Einrichtung voraussetzt (vgl. BFH-Urteil vom 4. Juni 2008 I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, unter II.2.a, m.w.N.). Diese normspezifische Gesetzesauslegung ist jedoch im Hinblick auf den mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG verfolgten Zweck, die Bezieher von Gewinneinkünften in Bezug auf regelmäßige Fahrten mit Arbeitnehmern gleichzustellen (vgl. hierzu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 2. Oktober 1969 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58, unter C.II.3.c), geboten (ausführlich BFH-Urteil in BFHE 157, 562, BStBl II 1990, 23). Demgegenüber dient der Betriebsstättenbegriff des § 12 AO im Wesentlichen der Abgrenzung von Besteuerungsbefugnissen zwischen verschiedenen Steuergläubigern (z.B. Gewerbesteuererlegung nach § 28 des Gewerbesteuergesetzes, nationales Zugriffsrecht auf die Einkünfte von Steuerausländern nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, Aufrechterhaltung des nationalen Zugriffsrechts in Anwendung des im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen entwickelten Betriebsstättenbegriffs), was für den Regelungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG indes nicht von Bedeutung ist.
- 13** b) An der dargestellten Auslegung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG ist --entgegen der Auffassung des FG-- ungeachtet der neueren Rechtsprechung des VI. Senats des BFH zu dem in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG verwendeten Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte festzuhalten.
- 14** Der VI. Senat hat für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in seiner neueren Rechtsprechung allerdings angenommen, regelmäßige Arbeitsstätte könne nur eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers sein, nicht aber die betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers (BFH-Urteile vom 10. Juli 2008 VI R 21/07, BFHE 222, 391, BStBl II 2009, 818, unter II.1.b; vom 9. Juli 2009 VI R 21/08, BFHE 225, 449, BStBl II 2009, 822, und vom 17. Juni 2010 VI R 35/08, BFHE 230, 147, BStBl II 2010, 852). Dies soll selbst dann gelten, wenn der Arbeitnehmer jahrzehntelang ausschließlich in derselben Einrichtung des Kunden des Arbeitgebers tätig wird (vgl. den Sachverhalt zum BFH-Urteil vom 13. Juni 2012 VI R 47/11, BFHE 238, 53, BStBl II 2013, 169).
- 15** Auch nach Bekanntwerden dieser Rechtsprechung haben verschiedene für die Gewinneinkünfte zuständige Senate des BFH hinsichtlich des Begriffs der Betriebsstätte an der dargestellten, langjährigen Auslegung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG festgehalten (z.B. BFH-Entscheidungen vom 25. Juli 2012 X B 11/11, BFH/NV 2013, 245, und in BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777, unter II.1.b aa). Der erkennende Senat schließt sich dem an.
- 16** Eine Abweichung von der neueren Rechtsprechung des VI. Senats liegt darin schon deshalb nicht, weil umgekehrt auch der VI. Senat bei Begründung seiner neueren Rechtsprechung keine Abweichung von der --wesentlich älteren-- Rechtsprechung aller für die Gewinneinkünfte zuständigen Senate des BFH zum Betriebsstättenbegriff des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG gesehen und folgerichtig von einer Anfrage nach § 11 Abs. 3 FGO bei diesen Senaten abgesehen hat. Vor allem aber ist das vom VI. Senat für Zwecke der Besteuerung von Arbeitnehmern entwickelte Differenzierungskriterium, ob deren Arbeitgeber bei dem Kunden, in dessen Räumen der Arbeitnehmer tätig sei, eine eigene Betriebsstätte unterhalte oder nicht, auf die Gewinneinkünfte nicht übertragbar. Denn dort fehlt es bei typisierender Betrachtung an dem für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit typischen Dreiecksverhältnis zwischen dem Arbeitnehmer, seinem Arbeitgeber und dem Kunden des Arbeitgebers. Vielmehr ist allein das zweipolige Rechtsverhältnis zwischen dem Gewerbetreibenden und seinem Kunden maßgebend. Zudem fehlt es an einem Direktionsrecht eines Arbeitgebers, das der VI. Senat als entscheidend für seine Differenzierung angesehen hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 449, BStBl II 2009, 822, unter II.1.c). Der Gewerbetreibende ist vielmehr regelmäßig selbst Herr seiner Entscheidungen.
- 17** Im Übrigen hat der Gesetzgeber der neueren Rechtsprechung des VI. Senats mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2014 durch Änderungen in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 4 EStG teilweise die Grundlage entzogen. Der erkennende Senat erachtet es aber auch im Interesse der Kontinuität der Rechtsanwendung nicht für sachgerecht, die höchstrichterliche Rechtsprechung zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG für Sachverhalte, die in der Vergangenheit liegen, zu ändern --zumal dies ohnehin erst nach einer Anfrage bei den meisten für Gewinneinkünfte zuständigen Senaten bzw. nach Anrufung des Großen Senats möglich wäre--, um dann für Veranlagungszeiträume ab 2014 aufgrund der gesetzgeberischen Reaktion auf die Rechtsprechung des VI. Senats wieder zu der bisherigen Handhabung zurückzukehren. Auch die Finanzverwaltung will für die Zeit ab 2014 weiterhin ausdrücklich den dargestellten, normspezifischen Betriebsstättenbegriff i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG anwenden (vgl. Rz 1 des Entwurfs eines Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen zur ertragsteuerlichen Beurteilung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und von Reisekosten unter Berücksichtigung der Reform des steuerlichen Reisekostenrechts zum 1. Januar 2014 IV C 6 - S 2145/10/10005:001).

- 18** c) Vorliegend hatte der Kläger nach den Feststellungen des FG nur einen einzigen Auftraggeber und hat dessen Betrieb an vier bis fünf Tagen wöchentlich aufgesucht. Damit stellt der Betrieb des Auftraggebers für Zwecke des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG in Anwendung der dargestellten ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zugleich eine Betriebsstätte des Klägers dar. Die für ständig wechselnde Einsatzstellen entwickelte Ausnahme ist im Streitfall nicht einschlägig, da der Kläger nicht an unterschiedlichen Einsatzstellen tätig war.
- 19** 2. Die Sache ist nicht spruchreif, weil es nach dem Vorstehenden für die Entscheidung des Streitfalls darauf ankommt, ob der Kläger auch in den von seiner Lebensgefährtin angemieteten Räumen des im Übrigen selbstgenutzten Einfamilienhauses eine Betriebsstätte unterhalten hat, das FG diese Frage aber ausdrücklich offengelassen hat.
- 20** a) Sind auch die Räume im Einfamilienhaus als Betriebsstätte anzusehen, stellen die Fahrten des Klägers zu seinem Auftraggeber Wege zwischen zwei Betriebsstätten dar. Derartige Aufwendungen fallen nach ständiger Rechtsprechung nicht unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 31. Mai 1978 I R 69/76, BFHE 125, 381, BStBl II 1978, 564, unter 2.b, betreffend Fahrten von einer Produktionsstätte, die sich auf demselben Grundstück wie die Privatwohnung befindet, zu der auswärtigen Hauptproduktionsstätte; BFH-Urteil vom 29. März 1979 IV R 137/77, BFHE 128, 196, BStBl II 1979, 700, betreffend Fahrten von einem Ingenieurbüro, das sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung befindet, zu einem weiteren auswärtigen Ingenieurbüro). Die Sachverhalte, die den beiden vorstehend zitierten Entscheidungen zugrunde lagen, waren allerdings dadurch gekennzeichnet, dass die Betriebsstätten von den jeweils selbstgenutzten Wohnungen räumlich getrennt waren (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 15. Juli 1986 VIII R 134/83, BFHE 147, 169, BStBl II 1986, 744); eine solche räumliche Trennung ist für die Annahme von Fahrten zwischen zwei Betriebsstätten zwingend erforderlich (BFH-Urteil in BFHE 157, 562, BStBl II 1990, 23).
- 21** b) Sind die Räume wegen ihrer engen Einbindung in den privaten Lebensbereich hingegen nicht als Betriebsstätte anzusehen, überlagert die Nutzung des Gebäudes als Wohnung die dort auch verwirklichten betrieblichen Zwecke. In einem solchen Fall kann nicht davon gesprochen werden, dass der Steuerpflichtige seine auswärtige Betriebsstätte von einer in der Wohnung befindlichen Betriebsstätte aufsucht; Ausgangs- und Endpunkt der Fahrten ist vielmehr die Wohnung (BFH-Urteil in BFHE 147, 169, BStBl II 1986, 744). Damit würde es sich bei den streitgegenständlichen Fahrtkosten um Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte handeln, die unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG fallen.
- 22** Der BFH hat in diesem Zusammenhang bereits vielfach entschieden, dass insbesondere ein häusliches Arbeitszimmer stets derart in den privaten Bereich eingebunden ist, dass seine Existenz die Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG nicht ausschließt (BFH-Entscheidungen vom 7. Dezember 1988 X R 15/87, BFHE 155, 353, BStBl II 1989, 421; in BFHE 162, 82, BStBl II 1991, 208; in BFHE 162, 77, BStBl II 1991, 97, unter I.1.; in BFH/NV 1994, 701, unter II.1.a; in BFH/NV 1997, 279, unter II.1.; in BFH/NV 1999, 41, und vom 28. Juni 2006 IV B 75/05, BFH/NV 2006, 2243, unter II.2.c). Auch dies dient der Gleichbehandlung der Bezieher von Gewinneinkünften mit Arbeitnehmern, bei denen allein die Existenz eines häuslichen Arbeitszimmers nicht dazu führt, dass die Entfernungspauschale auf ihre Wege zwischen der Wohnung und der regelmäßigen Arbeitsstätte keine Anwendung mehr findet.
- 23** Schon nach dem eigenen Vorbringen des Klägers im Verwaltungs- und Klageverfahren spricht zwar Vieles dafür, dass die Räume im Einfamilienhaus lediglich als häusliches Arbeitszimmer anzusehen sind und ihre betriebliche Nutzung der Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG daher nicht entgegensteht. Da das FG hierzu aber keine Feststellungen getroffen hat, ist dem Senat eine eigene Entscheidung verwehrt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de