

Urteil vom 11. November 2014, VIII R 46/12

Lotsrevier einer Lotsenbrüderschaft als großräumige Betriebsstätte

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 4 Abs 4, EStG § 18, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007
vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 23. April 2012, Az: 8 K 258/09

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 24. April 2012 8 K 258/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten über die Berücksichtigung von Fahrtkosten bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden in den Streitjahren 2005 bis 2007 gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt.
- 3 Der Kläger erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Hafencapote. Einsatzgebiet des Klägers war das gesamte Hafengebiet eines deutschen Großstadthafens. In den Streitjahren standen den Eheleuten zwei Kraftfahrzeuge zur Verfügung, die sie --ohne feste Zuordnung-- für ihre beruflichen Fahrten nutzten. Für beide Fahrzeuge führten die Kläger Fahrtenbücher. Die Fahrten zu seinen jeweiligen Einsatzorten im Hafengebiet berücksichtigte der Kläger als betrieblichen Aufwand in seinen Gewinn- und Verlustrechnungen für die Streitjahre mit einem Kilometersatz von 0,30 € je gefahrenem Kilometer.
- 4 Die Veranlagungen für die Jahre 2005 und 2006 erfolgten im Wesentlichen antragsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 5 Aufgrund einer Außenprüfung im Jahr 2008 sah der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Fahrten des Klägers zwischen seinem Wohnort und dessen Einsatzorten im Hafengebiet als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an und berücksichtigte diese mit einer Kilometerpauschale von 0,15 € je gefahrenem Kilometer bzw. 0,30 € je Entfernungskilometer.
- 6 Auf den Einspruch der Kläger berücksichtigte das FA die Fahrten des Klägers innerhalb des Hafengebiets, die nicht zur Lotsenstation erfolgten, wie Reisekosten mit einer Kilometerpauschale von 0,30 € je gefahrenem Kilometer.
- 7 Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück und behandelte die Fahrten zur Lotsenstation weiterhin als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (119 Fahrten im Jahr 2005, 89 Fahrten im Jahr 2006 und 67 Fahrten im Jahr 2007) unter Ansatz einer Kilometerpauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage als unbegründet ab.
- 9 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts sowie des Verfahrensrechts.
- 10 Das FG habe zu Unrecht den Betriebsausgabenabzug für die Fahrten in das Hafengebiet teilweise eingeschränkt, selbst wenn die vom FG festgestellte Häufigkeit der Fahrten zu den Anlegern in der Nähe der Lotsenstation zuträfe.
- 11 Es gebe für den Kläger im Hafen unterschiedliche Stationen, an denen er sich mit dem Lotsenboot abholen bzw. wieder absetzen lassen könne. Die Lotsenstation der Lotsenbrüderschaft sei räumlich vom Anleger der

Lotsenschiffe getrennt. Die Entfernung betrage ca. 0,5 km.

- 12 Die Tätigkeit sei als Einsatzwechseltätigkeit anzusehen, weil sie durch täglichen Ortswechsel geprägt sei. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe mit Urteil vom 31. Juli 1996 XI R 5/95 (BFH/NV 1997, 279) klargestellt, dass die Fahrtkosten eines Lotsen unbeschränkt als Betriebsausgaben nach den Grundsätzen einer Einsatzwechseltätigkeit unabhängig davon zu berücksichtigen seien, ob eine Fahrt zuerst zur Lotsenstation führe oder nicht.
- 13 Die Kläger beantragen, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 24. April 2012 8 K 258/09 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 2005 bis 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. Juli 2009 dahin zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben für 2005 in Höhe von 1.178 €, für 2006 in Höhe von 881 € und für 2007 in Höhe von 663 € abgezogen werden.
- 14 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 15 II. Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16 1. Wie der Senat bereits mit Urteil vom 29. April 2014 VIII R 33/10 (BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777) entschieden hat,
 - sind Fahrtkosten eines Lotsen zwischen seiner Wohnung und dem mit einer Lotsenstation versehenen Hafen des Lotsreviers seiner Lotsenbrüderschaft regelmäßig nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nur in Höhe der Entfernungspauschale als Betriebsausgabe abziehbar,
 - ist das Lotsrevier einer Lotsenbrüderschaft eine großräumige Betriebsstätte, weil es alle Fahrstrecken in einem durch normative Regelungen begrenzten Einzugsbereich umfasst und über eine Lotsenstation als ortsfeste Einrichtung der Lotsenbrüderschaft zur Organisation der Einsätze der Lotsen in dem räumlich begrenzten Zuständigkeitsbereich der Lotsenbrüderschaft verfügt,
 - schließt es der prägende --regionsbezogene-- Schwerpunkt der Arbeitstätigkeit des Lotsen aus, den Mittelpunkt der Lotsentätigkeit auf den jeweils geloteten Schiffen (Anschluss an BFH-Urteil vom 16. November 2005 VI R 12/04, BFHE 212, 64, BStBl II 2006, 267) oder in den nur der Arbeitsvorbereitung oder Arbeitsnachbereitung dienenden Büros der Lotsen zu sehen.
- 17 a) Der Begriff der Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG ist dabei nicht deckungsgleich mit dem Betriebsstättenbegriff in § 12 der Abgabenordnung (AO).
- 18 aa) Maßgeblich ist insoweit --wie der BFH schon früher insbesondere zur Lotsentätigkeit entschieden hat (BFH-Urteile in BFH/NV 1997, 279; in BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777)-- der Ort, an dem oder von dem aus die beruflichen oder gewerblichen Leistungen erbracht werden, die den steuerbaren Einkünften zugrunde liegen.
- 19 Eine abgrenzbare Fläche oder Räumlichkeit und eine hierauf bezogene eigene Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ist --im Unterschied zur Geschäftseinrichtung oder zur Anlage i.S. des § 12 Satz 1 AO-- nicht erforderlich (BFH-Urteile vom 19. September 1990 X R 44/89, BFHE 162, 77, BStBl II 1991, 97; vom 18. September 1991 XI R 34/90, BFHE 165, 411, BStBl II 1992, 90). Nach diesen Grundsätzen ist etwa bei einem Schulungsleiter oder Trainer Betriebsstätte der Unterrichts- oder Sportraum, bei einem Händler im Reisegewerbe der Ort, an dem die Leistungen gegenüber dem Kunden erbracht werden (BFH-Urteil vom 15. April 1993 IV R 5/92, BFH/NV 1993, 719), bei einem Bezirksschornsteinfeger der Kehrbezirk (BFH-Urteil vom 19. September 1990 X R 110/88, BFHE 162, 82, BStBl II 1991, 208).
- 20 Entsprechendes gilt für die jeweiligen Einsatzorte des Klägers in seinem Lotsbezirk (BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 279). Die dafür maßgebenden Grundsätze hat der BFH in der Weise konkretisiert, dass bei vorübergehenden Einsätzen an Bord eines Schiffes und anschließender Rückkehr an eine ortsfeste Station an Land nicht das jeweilige Schiff, sondern die an Land befindliche Station regelmäßige Arbeitsstätte ist (BFH-Urteil in BFHE 212, 64, BStBl II 2006, 267).
- 21 bb) Auf dieser Grundlage ist der Begriff der Betriebsstätte schon wegen der Verweisung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6

Satz 2 EStG auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (BFH-Urteil vom 11. Mai 2005 VI R 16/04, BFHE 209, 518, BStBl II 2005, 789) gleichermaßen wie der dort für Arbeitnehmer verwendete Begriff der "Arbeitsstätte" dadurch gekennzeichnet, dass er eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung voraussetzt, die der Steuerpflichtige nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, das heißt fortdauernd und immer wieder zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsucht.

- 22** Dies erfordert, jeweils den ortsgebundenen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten Tätigkeit (regelmäßige Arbeitsstätte) zu bestimmen (BFH-Urteil vom 9. Juni 2011 VI R 55/10, BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38).
- 23** cc) Dabei kann auch ein größeres, räumlich geschlossenes Gebiet regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG und Tätigkeitsmittelpunkt i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 EStG sein, wenn
- es sich um ein zusammenhängendes Gelände handelt, auf dem der Steuerpflichtige auf Dauer und mit einer gewissen Nachhaltigkeit tätig wird (so BFH-Urteil vom 18. Juni 2009 VI R 61/06, BFHE 226, 59, BStBl II 2010, 564) und
 - sich in diesem Gelände jedenfalls eine ortsfeste betriebliche Einrichtung befindet, die nach ihren infrastrukturellen Gegebenheiten mit einem Betriebsitz oder mit einer sonstigen betrieblichen Einrichtung eines Arbeitgebers vergleichbar ist (BFH-Urteil vom 17. Juni 2010 VI R 20/09, BFHE 230, 533, BStBl II 2012, 32).
- 24** b) Diese Voraussetzungen erfüllt auch das Lotsrevier einer Lotsenbrüderschaft.
- 25** aa) Es ist zum einen eine großräumige Betriebsstätte, weil es alle Fahrstrecken in seinem durch normative Regelungen begrenzten Einzugsbereich umfasst, in dem jeder Lotse --wie auch der Kläger-- gemeinschaftlich mit den anderen Mitgliedern der Seelotsenbrüderschaft den Mittelpunkt seiner betrieblichen Tätigkeit, Schiffe sicher durch diesen Bereich zu lotsen, hat.
- 26** Dieser prägende --regionsbezogene-- Schwerpunkt der Arbeitstätigkeit der Lotsentätigkeit schließt es aus, den Mittelpunkt der Lotsentätigkeit auf den jeweils gelotsten Schiffen (vgl. für die regelmäßige Arbeitsstätte eines Marinesoldaten BFH-Urteil in BFHE 212, 64, BStBl II 2006, 267) oder aber in den ggf. unterhaltenen (der Arbeitsvorbereitung oder Arbeitsnachbereitung dienenden) Büros der Lotsen zu sehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 230, 533, BStBl II 2012, 32).
- 27** bb) Zum anderen weist ein Lotsrevier als großräumige Betriebsstätte in der Form der Lotsenstation eine ortsfeste Einrichtung im Sinne der dargestellten Rechtsprechung auf, selbst wenn sich der Lotse dort --wie vom Kläger geltend gemacht-- nur für kurze Zeit aufhält und seine Tätigkeit im Wesentlichen auf den Schiffen und im Wachdienst auf den Außenstationen oder zu Hause (in einem häuslichen Arbeitszimmer oder Büro) erbringt (BFH-Urteil vom 17. Dezember 2003 XI R 13/01, BFH/NV 2004, 909, in Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 9. August 1995 XI R 109/92, BFH/NV 1996, 404; BFH-Urteil in BFHE 230, 533, BStBl II 2012, 32, m.w.N.). Sie ist als ortsfeste Einrichtung für die Durchführung der von der Lotsenbrüderschaft in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit zu leistenden Lotsendienste wesentlicher Teil zur Organisation und Steuerung der Lotseneinsätze.
- 28** cc) Für die gegenteilige Auffassung des Klägers kann das BFH-Urteil vom 6. Februar 2014 VI R 34/13 (BFH/NV 2014, 691) nicht in Bezug genommen werden. Auch wenn danach der Fahrer eines Müllfahrzeugs schwerpunktmäßig auf einem Fahrzeug und damit auswärts mit Anspruch auf Fahrtaufwendungsersatz nach Dienstreisegrundsätzen tätig ist, rechtfertigt dies keine andere Beurteilung.
- 29** (1) Diese Entscheidung geht nämlich im Ausgangspunkt ebenfalls von der bisherigen Rechtsprechung aus, dass regelmäßige Arbeitsstätte der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit und damit der Ort ist, an dem die geschuldete Leistung zu erbringen ist. Dies ist der Betrieb oder die Betriebsstätte, die der Steuerpflichtige nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also fortdauernd und immer wieder aufsucht (BFH-Urteile vom 10. Juli 2008 VI R 21/07, BFHE 222, 391, BStBl II 2009, 818; vom 9. Juli 2009 VI R 21/08, BFHE 225, 449, BStBl II 2009, 822; vom 17. Juni 2010 VI R 35/08, BFHE 230, 147, BStBl II 2010, 852; vom 22. September 2010 VI R 54/09, BFHE 231, 127, BStBl II 2011, 354, m.w.N.; in BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38; vom 9. Februar 2012 VI R 44/10, BFHE 236, 431, BStBl II 2013, 234, und vom 28. März 2012 VI R 48/11, BFHE 237, 82, BStBl II 2012, 926).
- 30** Des Weiteren nimmt die Entscheidung in BFH/NV 2014, 691 die vom Senat angewandte Rechtsprechung des

VI. Senats zur weiträumigen Betriebsstätte (BFH-Urteil in BFHE 226, 59, BStBl II 2010, 564) ohne jede Distanzierung in Bezug, sodass ersichtlich unverändert von weiträumigen Betriebsstätten ausgegangen werden kann, wenn sie entsprechend der BFH-Entscheidung in BFHE 230, 533, BStBl II 2012, 32 (zuletzt zustimmend in Bezug genommen durch BFH-Urteil vom 11. Juli 2013 VI R 62/12, BFH/NV 2014, 147) über ortsfeste --betriebsstättenähnliche-- Einrichtungen verfügen.

- 31** Ob die jeweilige ortsfeste Einrichtung der weiträumigen Betriebsstätte tatsächlich den Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit bildet, bestimmt sich nach den qualitativen Merkmalen sowie nach dem konkreten Gewicht der dort verrichteten Tätigkeit (BFH-Urteile vom 19. Januar 2012 VI R 36/11, BFHE 236, 353, BStBl II 2012, 503, und VI R 32/11, BFH/NV 2012, 936, sowie in BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38; vom 9. Juni 2011 VI R 36/10, BFHE 234, 160, BStBl II 2012, 36, und VI R 58/09, BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34).
- 32** (2) Für das Verfahren in BFH/NV 2014, 691 hat der BFH das Vorliegen einer solchen eigenen betrieblichen Einrichtung (in Gestalt des Betriebshofs eines Dritten für Zwecke der Abstellung von Müllfahrzeugen) verneint sowie den Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit (Müllentsorgung) nicht auf dem streitbefangenen Grundstück gesehen.
- 33** Diese auf den konkreten Sachverhalt bezogene Würdigung bietet keine Anhaltspunkte für die hier zu beurteilende Lotsenstation einer Lotsenbrüderschaft, die
- von jedem der ihr angehörigen Lotsen mit zu unterhalten ist,
 - für jeden der von ihnen zu erfüllenden Lotsaufträge als ortsfeste Einrichtung die organisatorischen Voraussetzungen schafft und damit
 - von zentraler funktioneller Bedeutung für die Abwicklung der Lotsaufträge im Einzugsbereich der weiträumigen Betriebsstätte ist (BFH-Urteil in BFHE 230, 533, BStBl II 2012, 32).
- 34** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht für die noch streitigen Fahrten des Klägers zwischen seiner Wohnung und den Anlaufstellen in unmittelbarer Nähe der Lotsenstation nur die Entfernungspauschale in Ansatz gebracht.
- 35** a) Der dagegen erhobene Einwand des Klägers, nur wegen der Baumaßnahmen im Hafen sowie zur Ausübung des Wachdienstes in der Lotsenstation die vom FG bezeichneten Anlaufstellen in der Nähe der Lotsenstation angefahren, im Übrigen aber zur Abwicklung der Einsätze die Lotsenstation nicht benötigt zu haben, rechtfertigt keine andere Behandlung der Fahrten.
- 36** Entscheidend ist, dass jedenfalls der Hafenbereich aufgrund seiner Lotsenstation als ortsfester Einrichtung eine großräumige Betriebsstätte im Sinne der Entscheidung in BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777 darstellt und damit die regelmäßig angefahrenen Stellen im Umfeld der Lotsenstation als Endpunkt der regelmäßigen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusehen sind.
- 37** Die Notwendigkeit, nach der vorbezeichneten Entscheidung auch bei einer solchen großräumigen Betriebsstätte Fahrten aus Gründen der Billigkeit teilweise nach den Grundsätzen der Einsatzwechseltätigkeit zu behandeln (BFH-Urteil in BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777 unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 5. November 1987 IV R 180/85, BFHE 151, 413, BStBl II 1988, 334), haben das FA und ihm folgend das FG gesehen und einen entsprechenden Ansatz der Fahrtkosten nach Geschäftsreisegrundsätzen (0,30 € je Entfernungskilometer) für einen Teil der Fahrten vorgenommen.
- 38** b) Anhaltspunkte dafür, dass dieser Anteil umfangreicher hätte sein müssen, sind weder mit der Klagebegründung noch mit der Revision substantiiert vorgetragen worden.
- 39** 3. Die von den Klägern im Übrigen als Verfahrensfehler geltend gemachten angeblichen Begründungsdefizite der Vorentscheidung betreffen im Kern allein die materielle Richtigkeit der Würdigung des FG; sie stellen schon deshalb keinen Verfahrensfehler dar. Im Übrigen entspricht die rechtliche Würdigung des FG den Grundsätzen der Entscheidung in BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777.
- 40** 4. Auf dieser Grundlage ist die Revision mit der Kostenfolge aus § 135 Abs. 2 FGO als unbegründet zurückzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de