

Urteil vom 16. Februar 2022, X R 14/19

Betriebsstättenbegriff nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG nach altem und dem ab 2014 geltenden Reisekostenrecht

ECLI:DE:BFH:2022:U.160222.XR14.19.0

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 4, AO § 12, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014

vorgehend FG Düsseldorf, 11. März 2019, Az: 9 K 1960/17 E,G

Leitsätze

1. Wird der Gewerbetreibende an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung seines Auftraggebers fortdauernd tätig, so liegt eine Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG in der bis zum Jahr 2013 geltenden Fassung auch dann vor, wenn der Gewerbetreibende zugleich über eine eigene Betriebsstätte verfügt.
2. Das --ungeschriebene-- Erfordernis eines nachhaltigen und fortdauernden Aufsuchens der Betriebsstätte zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit durch den Unternehmer (Merkmal der Dauerhaftigkeit) setzte nach der bis 2013 geltenden Rechtslage keine bestimmte vertragliche Mindestlaufzeit voraus.
3. Nach der die Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts ab 2014 prägenden Grundentscheidung wird die erste Tätigkeitsstätte vorrangig anhand der arbeits-(vertrag-) oder dienstrechtlichen Zuordnung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber bestimmt (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2019 - VI R 6/17, BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, Rz 19).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 11.03.2019 - 9 K 1960/17 E,G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war zunächst als Angestellter beim Abbruchunternehmen seines Vaters tätig. Seit Juni 2010 betrieb er selbst unter derselben Adresse wie sein Vater (E-Straße 1 in R) ein solches Unternehmen als Ein-Mann-Betrieb. In dessen Rahmen führte er Abbruch- und Reinigungsarbeiten an Aluminiumöfen sowie Mäh- und Schneidearbeiten auf dem Gelände seines (einzigen) Auftraggebers, der A in E, aus. Diesen Kunden hatte er von seinem Vater "übernommen". Neben eigenen Gerätschaften setzte der Kläger Maschinen und Fahrzeuge seines Vaters ein.
- 2 Die Fahrten nach E unternahm der Kläger von R aus, wo er unter der Anschrift Am M 2 wohnt. Für diese Fahrten nutzte er während der Streitjahre 2012 bis 2014 zum Teil seinen im Betriebsvermögen befindlichen PKW; im Übrigen erfolgten die Fahrten zur A mit einem LKW seines Vaters von dem Grundstück E-Straße 1 aus.
- 3 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) in den geänderten Bescheiden über Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für die Streitjahre davon aus, dass sämtliche Fahrten des Klägers als Wege zwischen Wohnung und seiner Betriebsstätte auf dem Gelände der A in E anzusehen und die hierfür angefallenen Aufwendungen daher nicht nach Reisekostengrundsätzen zu berücksichtigen seien.

- 4 In der Einspruchsentscheidung folgte das FA dem Vorbringen des Klägers, dass er den PKW nur für die Hälfte der Fahrten nach E genutzt und die übrigen Fahrten mit einem LKW durchgeführt habe. Es änderte die Festsetzungen dahingehend, dass sich bezüglich der streitigen Fahrtkosten Gewinnerhöhungen für 2012 um 1.688,40 €, für 2013 um 4.914,45 € und für 2014 um 9.336,05 € ergeben.
- 5 Mit seiner hiergegen gerichteten Klage machte der Kläger im Kern geltend, für die Annahme einer Betriebsstätte in E fehle es u.a. am Merkmal der Dauerhaftigkeit, da er nicht über langfristige Verträge an die A gebunden gewesen sei. Hingegen habe er an seinem Firmensitz in R über ein Lager und Stellflächen verfügt. Dort hätten sich alle Kleingeräte befunden und seien die Reparaturen der Geräte und Werkzeuge vorgenommen worden. Die Betriebsstätte in R sei jedenfalls für das Streitjahr 2014 nach dem zum 01.01.2014 geänderten steuerlichen Reisekostenrecht unter Berücksichtigung des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 23.12.2014 - IV C 6 - S 2145/10/10005:001 (BStBl I 2015, 26, Rz 5) als maßgebende (erste) Betriebsstätte anzusehen, da sie seiner Wohnung näher gelegen sei.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 873 veröffentlichtem Urteil ab. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei unter Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) --abweichend von § 12 der Abgabenordnung (AO)-- der Ort zu verstehen, an dem oder von dem aus die beruflichen oder gewerblichen Leistungen erbracht würden. Danach habe der Kläger zwei Betriebsstätten innegehabt. In E sei der Kläger an der ortsfesten betrieblichen Einrichtung der A regelmäßig --aufgrund einer Vielzahl von Einzelaufträgen-- seinen Tätigkeiten nachgegangen. In R habe sich auf dem Gelände seines Vaters eine weitere Betriebsstätte befunden, da der Kläger dort für seine Arbeit notwendige Gerätschaften gelagert, gewartet und bei Bedarf abgeholt habe.
- 7 Soweit in § 9 Abs. 4 EStG in der ab dem Veranlagungszeitraum 2014 geltenden neuen Fassung (EStG n.F.) für Arbeitnehmer der Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" eingeführt und das insoweit maßgebliche Kriterium der "dauerhaften Zuordnung" definiert worden sei, habe sich hierdurch für Gewerbetreibende --wie den Kläger-- hinsichtlich der Behandlung der Reisekosten keine Änderung ergeben. Unabhängig davon lägen auch bei sinngemäßer Anwendung des § 9 Abs. 4 EStG n.F. dessen Voraussetzungen im Streitfall vor, da die langjährige --bereits vor dem Jahr 2010 bestehende und auch nach dem Streitjahr 2014 fortgesetzte-- ununterbrochene Tätigkeit für die A belege, dass die Zusammenarbeit von vornherein auf (unbefristete) Dauer angelegt gewesen sei. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse habe die Aufgabenerledigung in E sowohl nach inhaltlichen als auch zeitlichen Kriterien eindeutig den Mittelpunkt der betrieblichen Arbeit des Klägers dargestellt. In R seien allenfalls Vorbereitungshandlungen bzw. gelegentliche Büroarbeiten ausgeführt worden. Weitergehende Tätigkeiten habe der Kläger weder nachweisen noch glaubhaft machen können. Soweit Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte in E stattgefunden hätten, habe kein Anlass bestanden, bei der Benutzung des PKW zunächst den Betriebshof in R aufzusuchen.
- 8 Mit seiner Revision macht der Kläger die fehlerhafte Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG n.F. und einen Verfahrensfehler geltend. Zur Begründung führt er aus:
- 9 Auf der Grundlage der Feststellungen des FG könne vorliegend nicht von der --auch vor der Geltung des neuen Reisekostenrechts ab dem Jahr 2014-- erforderlichen Dauerhaftigkeit der Tätigkeit des Klägers in der betrieblichen Einrichtung der A und damit nicht von einer Betriebsstätte in E ausgegangen werden. Angesichts lediglich befristeter Aufträge seien vor deren Erteilung die Fortdauer und der Umfang der Tätigkeit für A nicht absehbar gewesen. Jederzeit habe das Auftragsverhältnis beendet oder eingeschränkt werden können.
- 10 Für das Streitjahr 2014 sei das Ergebnis kein anderes. Nach Maßgabe des neuen Reisekostenrechts habe der Kläger über keine Betriebsstätte in E verfügt. Aufgrund der verfassungsrechtlich gebotenen Gleichbehandlung von Arbeitnehmern und Gewerbetreibenden bzw. Selbständigen sei der Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" bei der Auslegung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG zu berücksichtigen. Insbesondere müssten die in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG n.F. enthaltenen gesetzgeberischen Wertungen beachtet werden, wonach von einer dauerhaften Zuordnung u.a. dann auszugehen sei, wenn der Arbeitnehmer über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer Tätigkeitsstätte tätig werden solle. Da für die Frage der Dauerhaftigkeit die Prognose im Zeitpunkt des jeweiligen Vertragsschlusses maßgeblich sei, ergebe sich für den Streitfall keine auf Dauer angelegte Zusammenarbeit. Denn vorliegend habe A lediglich --auf maximal ein Jahr-- befristete Aufträge erteilt, so dass für den Kläger ex ante nicht absehbar gewesen sei, ob ein Folgeauftrag erteilt werde.
- 11 Selbst bei Annahme einer Betriebsstätte in E habe der Kläger jedenfalls in R seine "erste Betriebsstätte" gehabt. Zwar sei bei Arbeitnehmern ohne dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung "erste Tätigkeitsstätte" diejenige, an der

der Steuerpflichtige dauerhaft typischerweise arbeitstäglich oder je Woche an zwei vollen Arbeitstagen oder zu mindestens einem Drittel seiner regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden sollte. Diese in § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG n.F. genannten quantitativen Merkmale seien aber bei einem Gewerbetreibenden anders zu gewichten, da ohne die kaufmännische und logistische Organisation das jeweilige Unternehmen wirtschaftlich nicht lebensfähig sei. Da auf dem Firmengelände in R nicht nur die Wartung, Reparatur und Abholung von Geräten erfolgt, sondern auch das Büro mit den für das Unternehmen maßgeblichen Unterlagen unterhalten und vom Kläger täglich genutzt worden sei, stelle dieser Bereich die vorrangige Betriebsstätte dar. Zumindest werde die physische Präsenz des Klägers für die Abbrucharbeiten in E durch die kaufmännische Leitung des Unternehmens in R aufgewogen. Auch für den Fall der Gleichrangigkeit habe sich daher die "erste Betriebsstätte" im Hinblick auf seinen Wohnort in R befunden.

- 12** Zudem rügt der Kläger, das FG habe unter Verstoß gegen § 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) keine weiteren Aufklärungsmaßnahmen hinsichtlich der Frage unternommen, ob er bei der Nutzung des PKW nicht zunächst die Betriebsstätte in R aufgesucht habe. Das FG vermute lediglich, dass hierzu für den Kläger keine Veranlassung bestanden habe. Konkrete Feststellungen fehlten indes. Die Aufklärungsnotwendigkeit hinsichtlich der genauen Anzahl der Tage hätte sich dem FG aufdrängen müssen. Auf entsprechende Anfrage hätte der Kläger auf der Grundlage seiner Aufzeichnungen oder persönlicher Erfahrungen Auskunft erteilen können.
- 13** Der Kläger beantragt sinngemäß,
unter Aufhebung der Vorentscheidung die Änderungsbescheide vom 25.07.2016 wegen Einkommensteuer und Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2012 bis 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.06.2017 in der Weise abzuändern, dass die gewerblichen Einkünfte um 1.688,40 € (2012), 4.914,45 € (2013) und 9.336,06 € (2014) vermindert werden.
- 14** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 15** Es stimmt der vom FG vorgenommenen Würdigung des Sachverhalts und dem rechtlichen Ergebnis zu. Die Tätigkeiten des Klägers in R hätten nicht annähernd den Umfang seiner Arbeiten bei der A in E erreicht. Er vermittelte unzutreffend den Eindruck, als habe er sein Unternehmen in R logistisch und kaufmännisch "managen" müssen. Dies sei aber im Hinblick auf das Vorhandensein lediglich eines Kunden und nur gelegentlicher Büroarbeiten tatsächlich nicht der Fall gewesen. Eine Gleichwertigkeit der Tätigkeiten in E und in R sei daher zu verneinen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 17** Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise angenommen, dass die Betriebsausgaben für die Fahrten des Klägers mit seinem betrieblichen PKW zwischen seiner Wohnung in R und dem Betrieb der A in E in den Streitjahren 2012 bis 2014 nur beschränkt gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG abgezogen werden können (unten 1.). Die vom Kläger erhobene Verfahrensrüge greift nicht durch (unten 2.).
- 18** 1. Die Würdigung des FG, die in Rede stehenden Fahrten des Klägers mit seinem betrieblichen PKW seien sowohl nach der für die Streitjahre 2012 und 2013 gültig gewesenen Fassung (unten a) als auch nach der ab dem Streitjahr 2014 geltenden Fassung (unten b) des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG solche zwischen Wohnung und Betriebsstätte gewesen, so dass die damit zusammenhängenden Aufwendungen nur mit der Entfernungspauschale berücksichtigt werden können, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 19** a) 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 in der für die Streitjahre 2012 und 2013 gültig gewesenen Fassung (EStG a.F.) u.a. die Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. (Entfernungspauschale) entsprechend anzuwenden.
- 20** aa) Die Wertung des FG, der Kläger habe beim Betrieb der A eine Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG a.F. gehabt, lässt auf der Basis seiner tatsächlichen Feststellungen, die vom Kläger nicht mit ordnungsmäßigen Verfahrensrügen angegriffen wurden und daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den Senat bindend sind, keine Rechtsfehler erkennen.

- 21** bb) 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 der in anderen BFH-Entscheidungen verwendeten Formulierung, es handele sich um den Ort, an dem oder von dem aus die beruflichen oder gewerblichen Leistungen erbracht werden, die den steuerbaren Einkünften zugrunde liegen, ist keine inhaltliche Abweichung verbunden (vgl. Senatsurteil vom 22.10.2014 - X R 13/13, BFHE 247, 555, BStBl II 2015, 273, Rz 10).
- 22** Diese zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG a.F. entwickelte Definition der Betriebsstätte weicht zwar vom allgemeinen Betriebsstättenbegriff des § 12 AO ab, weil eine abgrenzbare Fläche oder Räumlichkeit und eine hierauf bezogene eigene Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen --im Unterschied zur Geschäftseinrichtung oder zur Anlage i.S. des § 12 Satz 1 AO-- nicht erforderlich ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18.09.1991 - XI R 34/90, BFHE 165, 411, BStBl II 1992, 90, unter II.1.a; vom 29.04.2014 - VIII R 33/10, BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777, Rz 25). Eine normspezifische Gesetzesauslegung ist jedoch im Hinblick auf den mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG a.F. verfolgten Zweck, die Bezieher von Gewinneinkünften in Bezug auf regelmäßige Fahrten mit Arbeitnehmern gleichzustellen, verfassungsrechtlich geboten (vgl. Senatsurteil in BFHE 247, 555, BStBl II 2015, 273, Rz 12 ff.).
- 23** An dieser Auslegung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG a.F. hat der Senat seinerzeit ungeachtet der damaligen Rechtsprechung des VI. Senats des BFH zu dem in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. verwendeten Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte, nach welcher regelmäßige Arbeitsstätte nur eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, nicht aber die betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers sein könne (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10.07.2008 - VI R 21/07, BFHE 222, 391, BStBl II 2009, 818, unter II.1.b), festgehalten (vgl. Senatsurteil in BFHE 247, 555, BStBl II 2015, 273, Rz 13; ebenso BFH-Urteil vom 23.10.2014 - III R 19/13, BFHE 248, 1, BStBl II 2015, 323, Rz 12).
- 24** Nach der in den Streitjahren 2012 und 2013 geltenden Begriffsbestimmung ist der Begriff der Betriebsstätte schon wegen der Verweisung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 EStG a.F. auf die Regelung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. 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, d.h. fortdauernd und immer wieder zur Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit aufsucht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 248, 1, BStBl II 2015, 323, Rz 12; in BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777, Rz 27, und vom 12.06.2018 - VIII R 14/15, BFHE 262, 66, BStBl II 2018, 755, Rz 21).
- 25** cc) Nach Maßgabe dessen ist das FG rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass es sich bei dem Betrieb seines Auftraggebers, der A, in E um eine Betriebsstätte des Klägers i.S. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG a.F. handelte.
- 26** (1) Insbesondere steht die im Senatsurteil in BFHE 247, 555, BStBl II 2015, 273 enthaltene Aussage (Rz 10), dass der Betrieb des Auftraggebers in der Regel als Betriebsstätte anzusehen sei, wenn der Unternehmer "nicht über eine eigene Betriebsstätte verfügt", der Würdigung des FG nicht entgegen.
- 27** Zwar könnte die vorstehende Aussage dahingehend verstanden werden, im Falle einer eigenen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen könne der Betrieb des Auftraggebers keine (weitere) Betriebsstätte darstellen. Auch wäre dieser Sachverhalt hier gegeben. Denn das FG hat vorliegend --dies ist inzwischen nicht mehr streitig-- eine weitere (zweite) Betriebsstätte des Klägers an seinem Firmensitz E-Straße 1 in R, auf dem Firmengelände des Vaters, angenommen. Ein solcher Gehalt kommt der oben genannten Aussage des Senats allerdings nicht zu. Die Formulierung geht --soweit ersichtlich-- auf das BFH-Urteil vom 13.07.1989 - IV R 55/88 (BFHE 157, 562, BStBl II 1990, 23, unter 2.) zurück. Darin wird --zum Zwecke der steuerlichen Gleichbehandlung mit einem Arbeitnehmer-- ausgeführt, dass, sofern ein im Wege eines Dienstvertrags beschäftigter Unternehmer nicht über eine eigene Betriebsstätte verfüge, der Ort als Betriebsstätte des Unternehmers angesehen werden müsse, an dem er die geschuldete Leistung zu erbringen habe, in aller Regel also der Betrieb des Auftraggebers. Mit der in Rede stehenden Formulierung ist daher keine Einschränkung dergestalt verbunden, dass ein Unternehmer mit eigener Betriebsstätte keine Betriebsstätte beim Betrieb des Auftraggebers mehr haben könne.
- 28** (2) Vor diesem Hintergrund konnte das FG in revisionsrechtlich unbedenklicher Weise zu der Wertung gelangen, dass sich in den Streitjahren 2012 und 2013 eine Betriebsstätte des Klägers beim Betrieb der A in E, der ortsfesten dauerhaften betrieblichen Einrichtung seines (einzigen) Auftraggebers, befunden hat. Es konnte davon ausgehen, dass das vom Kläger betonte Merkmal der "Dauerhaftigkeit" erfüllt ist, da der Kläger im Betrieb der A regelmäßig --aufgrund einer Vielzahl von Einzelaufträgen-- seinen Tätigkeiten nachgegangen ist, er also den Betrieb der A

nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder zur Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit aufgesucht hat.

- 29** Bei seiner diesbezüglichen Wertung hat sich das FG im angefochtenen Urteil an der Rechtsprechung des VI. Senats des BFH orientiert, nach welcher die Frage, ob der Arbeitnehmer lediglich --unter Beibehaltung seiner bisherigen regelmäßigen Arbeitsstätte-- vorübergehend in einer anderen betrieblichen Einrichtung seines Arbeitgebers tätig werde oder von Anbeginn dauerhaft an den neuen Beschäftigungsort entsandt worden sei und dort eine (neue) regelmäßige Arbeitsstätte begründet habe, nach den "Gesamtumständen des Einzelfalls" zu beurteilen sei (vgl. BFH-Urteil vom 08.08.2013 - VI R 72/12, BFHE 242, 358, BStBl II 2014, 68, Rz 14). Auch nach Ansicht des Senats lässt sich der bisherigen BFH-Rechtsprechung zur Rechtslage bis 2013 nicht entnehmen, dass das Erfordernis eines nachhaltigen und fortdauernden Aufsuchens der Betriebsstätte zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit durch den Unternehmer ("Dauerhaftigkeit") eine bestimmte vertragliche Mindestlaufzeit voraussetzt und dass dieses Erfordernis --jedenfalls unter den Gegebenheiten des vorliegenden Streitfalls-- bei einer wiederholten Vergabe von Jahresverträgen durch den einzigen Auftraggeber nicht erfüllt sein könnte.
- 30** Ebenso wenig sind der BFH-Rechtsprechung zum früheren Reisekostenrecht --was die Frage einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit anbelangt-- für den Arbeitnehmerbereich bestimmte zeitliche Vorgaben zu entnehmen. In dem vom FG in Bezug genommenen BFH-Urteil in BFHE 242, 358, BStBl II 2014, 68 heißt es insoweit, das FG habe insbesondere die der Auswärtstätigkeit zugrundeliegenden Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer in den Blick zu nehmen und anhand dieser --ex ante-- zu beurteilen, ob der Arbeitnehmer voraussichtlich an seine regelmäßige Arbeitsstätte zurückkehren und dort seine berufliche Tätigkeit fortsetzen werde, da das Gesetz derzeit noch (anders als nunmehr § 9 Abs. 4 EStG n.F.) keine zeitliche Obergrenze für die Annahme einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit vorgebe (vgl. Rz 14).
- 31** (3) Der vom FG vorgenommenen Würdigung, der Kläger habe beim Betrieb der A eine Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG a.F. gehabt, steht bezüglich der Streitjahre 2012 und 2013 auch nicht entgegen, dass es von zwei Betriebsstätten des Klägers ausgegangen ist. Bereits dem Senatsurteil in BFHE 247, 555, BStBl II 2015, 273 --insbesondere dessen Rz 20-- ist zu entnehmen, dass nach der bis 2013 geltenden Rechtslage mehrere Betriebsstätten --eine Betriebsstätte in eigenen Räumlichkeiten und eine beim Auftraggeber-- möglich waren (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 248, 1, BStBl II 2015, 323, Rz 12, m.w.N.).
- 32** b) Auch unter Geltung des ab 2014 maßgeblichen neuen Reisekostenrechts ist die angefochtene finanzgerichtliche Entscheidung, der Kläger habe (weiterhin) bei dem Betrieb seines Auftraggebers A in E eine Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG n.F. gehabt, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 33** aa) Der Senat braucht vorliegend nicht zu entscheiden, ob und welche Bedeutung dem durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285) eingeführten Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 EStG n.F. --und den damit in Zusammenhang stehenden Regelungen (vgl. § 9 Abs. 4 Sätze 2 ff. EStG n.F.)-- für die Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG n.F. zukommt. Es kann daher offen bleiben, ob die bisherige normspezifische Auslegung dieses Begriffs durch die BFH-Rechtsprechung auch nach dem Inkrafttreten des Gesetzes weiterhin maßgeblich ist (so Urteil der Vorinstanz in EFG 2019, 873, Rz 21; Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 1366, "Mehrere Betriebsstätten") oder ob der Begriff der Betriebsstätte entsprechend der Definition der ersten Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 EStG auszulegen ist (so Brandis/Heuermann/Drüen, § 4 EStG Rz 805; Bode in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 4 Rz 213; Grote in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 128. Lieferung 10.2021, § 4 Abs. 5-10 EStG Rz 413; Korn u.a. in Korn, § 4 EStG Rz 1036.2; vgl. auch BMF-Schreiben in BStBl I 2015, 26, Rz 5). Nach beiden Auffassungen ist die finanzgerichtliche Wertung im angefochtenen Urteil, auch im Streitjahr 2014 sei der Betrieb der A in E als Betriebsstätte des Klägers i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG n.F. anzusehen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 34** bb) Soweit sich --entsprechend der Auffassung der Vorinstanz-- durch die Neuregelung, vor allem im Hinblick auf den Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" (vgl. § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG n.F.) und die in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG n.F. aufgeführten Regelbeispiele einer "dauerhaften Zuordnung", für Gewerbetreibende --wie den Kläger-- hinsichtlich der Behandlung der Wegeaufwendungen insoweit keine Veränderung ergeben hat, würden die für die Streitjahre 2012 und 2013 gemachten Ausführungen für das Streitjahr 2014 entsprechend gelten.
- 35** Sollte demgegenüber der Betriebsstättenbegriff nunmehr entsprechend der Begriffsbestimmung der ersten Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 4 EStG n.F. auszulegen sein, wären im Streitfall auch die Anforderungen dieser

Vorschrift erfüllt, wie das FG --im Rahmen einer Alternativprüfung-- revisionsrechtlich bedenkenfrei angenommen hat.

- 36** (1) Erste Tätigkeitsstätte ist nach der Legaldefinition in § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG n.F. die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.
- 37** Ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind räumlich zusammengefasste Sachmittel, die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden. Die Zuordnung zu einer solchen Einrichtung wird gemäß § 9 Abs. 4 Satz 2 EStG n.F. durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Ist der Arbeitnehmer einer bestimmten Tätigkeitsstätte arbeitsrechtlich zugeordnet, kommt es aufgrund des Direktionsrechts des Arbeitgebers für das Auffinden der ersten Tätigkeitsstätte auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit, die der Arbeitnehmer dort ausübt oder ausüben soll, entgegen der bis 2013 geltenden Rechtslage nicht mehr an. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass der Arbeitnehmer am Ort der ersten Tätigkeitsstätte zumindest in geringem Umfang Tätigkeiten zu erbringen hat, die er arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich schuldet und die zu dem von ihm ausgeübten Berufsbild gehören.
- 38** Von einer dauerhaften Zuordnung ist ausweislich der in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG n.F. aufgeführten Regelbeispiele insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll. Eine Zuordnung ist unbefristet i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 3 Alternative 1 EStG n.F., wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte aus der maßgeblichen Sicht ex ante nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt. Die Zuordnung erfolgt gemäß § 9 Abs. 4 Satz 3 Alternative 2 EStG n.F. für die Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses, wenn sie aus der maßgeblichen Sicht ex ante für die gesamte Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses Bestand haben soll. Dies kann insbesondere angenommen werden, wenn die Zuordnung im Rahmen des Arbeits- oder Dienstverhältnisses unbefristet oder (ausdrücklich) für dessen gesamte Dauer erfolgt (vgl. zum neuen Reisekostenrecht z.B. BFH-Urteil vom 04.04.2019 - VI R 27/17, BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 12 ff.).
- 39** (2) Sollten diese Maßstäbe bei Gewerbetreibenden entsprechend anzuwenden sein, hätte das FG in revisionsrechtlich unbedenklicher Weise den Betrieb der A als "erste Betriebsstätte" des Klägers gewürdigt.
- 40** (a) Bei dem Betrieb der A handelt es sich um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Auftraggebers --unter einem "Dritten" i.S. des § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG n.F. ist (auch) der Kunde des Arbeitgebers zu verstehen (vgl. BMF-Schreiben vom 25.11.2020, BStBl I 2020, 1228, Rz 5)--, in der der Kläger in zeitlich erheblichem Umfang seine vertraglich geschuldeten Abbruch- und Reinigungsarbeiten erbracht hat.
- 41** (b) Der Kläger war (auch) im Streitjahr 2014 dem Betrieb der A "dauerhaft zugeordnet". Das FG hat insoweit ausgeführt, bei einer entsprechenden Anwendung des § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG n.F. lägen dessen Voraussetzungen vor, weil das Tätigwerden für die A zwischen 2010 und 2014 und in den Jahren davor (durch den Betrieb des Vaters) und über 2014 hinaus zur Überzeugung des Gerichts belege, dass die Zusammenarbeit von vornherein auf (unbefristete) Dauer angelegt gewesen sei.
- 42** (aa) Der Senat kann hier offenlassen, ob gegen diese --nicht allein den jeweiligen Jahresvertrag in den Blick nehmende-- Betrachtungsweise im Hinblick auf eine "entsprechende Anwendung" des § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG Bedenken bestünden. Einerseits erscheint die finanzgerichtliche Wertung einer "dauerhaften Zuordnung" aufgrund der besonderen Umstände des Streitfalls vertretbar. Denn vorliegend wurden die Aufträge nicht nur langjährig (ununterbrochen) von der A erteilt. Darüber hinaus musste es sich --aus Sicht des Klägers-- um eine außergewöhnlich sichere Geschäftsbeziehung gehandelt haben, auf die er sich einstellen konnte, da er sich --etwas anderes ist nicht vorgetragen-- um keine anderen Auftraggeber bemüht und keine anderweitigen Aufträge angenommen hat. Andererseits hat der VI. Senat des BFH erkennen lassen, dass er bei der Auslegung des § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG n.F. eine zivilrechtliche Betrachtung des einzelnen Beschäftigungsverhältnisses vornimmt (vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2019 - VI R 6/17, BFHE 264, 258, BStBl II 2019, 539, Rz 33 f.). Er hat aber auch klargestellt, dass es sich bei § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG lediglich um "Regelbeispiele" für eine dauerhafte Zuordnung handele, die daher grundsätzlich auch unter anderen Voraussetzungen gegeben sein könne, dies jedoch erfordere, dass diese anderen Voraussetzungen den im Gesetz genannten Regelbeispielen zumindest vergleichbar sein müssten (Rz 36).

- 43** (bb) Jedenfalls war der Kläger nach den Feststellungen des FG auch unter Zugrundelegung der in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG n.F. aufgeführten Regelbeispiele dem Betrieb der A im Streitjahr 2014 "dauerhaft zugeordnet". Entgegen dem Vorbringen des Klägers ist vorliegend kein Sachverhalt gegeben, der nach Maßgabe des § 9 Abs. 4 Satz 3 Alternative 3 EStG n.F. zu beurteilen wäre. Vielmehr wäre § 9 Abs. 4 Satz 3 Alternative 2 EStG n.F. einschlägig, dessen Voraussetzungen auch vorliegen.
- 44** Wie oben ausgeführt, erfolgt die Zuordnung gemäß § 9 Abs. 4 Satz 3 Alternative 2 EStG für die Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses, wenn sie aus der maßgeblichen Sicht ex ante für die gesamte Dauer des Arbeits- oder Dienstverhältnisses Bestand haben soll (vgl. BFH-Urteil in BFHE 264, 271, BStBl II 2019, 536, Rz 22). Dies ist hier der Fall. Der Kläger sollte für die gesamte Dauer des im Vorhinein befristeten Auftragsverhältnisses auf dem Betriebsgelände der A die erforderlichen Abbruch- und Reinigungsarbeiten erbringen. Dass der Kläger lediglich für höchstens ein Kalenderjahr tätig werden sollte, ist bereits nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 4 Satz 3 Alternative 2 EStG n.F., der bei einer Zuordnung für die gesamte Dauer des Dienstverhältnisses keine Anforderungen an den zeitlichen Umfang stellt, unbeachtlich (vgl. Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 26.01.2021 - 3 K 2195/18, EFG 2021, 953, Rz 53).
- 45** (c) Schließlich ist das FG in rechtsfehlerfreier Weise zu der Einschätzung gelangt, dass im Streitjahr 2014 der Betrieb der A in E und nicht sein (früherer) Firmensitz in R als "erste Tätigkeitsstätte" anzusehen wäre.
- 46** (aa) Diesbezüglich kann der Senat ebenfalls dahinstehen lassen, ob bei mehreren Betriebsstätten die erste Betriebsstätte anhand quantitativer Merkmale zu bestimmen (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2015, 26, Rz 5; Brandis/Heuermann/Drüen, § 4 EStG Rz 805; Grote in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 4 Abs. 5-10 EStG Rz 418) oder darauf abzustellen wäre, welche Betriebsstätte den qualitativen Schwerpunkt bildet (vgl. Maetz in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 2810, der aber wegen der nur selten abweichenden Ergebnisse aus Praktikabilitätsgründen ebenfalls der quantitativen Betrachtung den Vorzug geben will). Das FG ist nämlich davon ausgegangen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Aufgabenerledigung in E sowohl nach inhaltlichen als auch nach zeitlichen Kriterien eindeutig den Mittelpunkt der betrieblichen Arbeit des Klägers dargestellt habe.
- 47** (bb) Soweit im BMF-Schreiben in BStBl I 2015, 26, Rz 5 ausgeführt wird, nach § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG n.F. sei erste Betriebsstätte die Tätigkeitsstätte, an der der Steuerpflichtige dauerhaft typischerweise (im Sinne eines Vergleichs mit einem Arbeitnehmer) arbeitstäglich oder je Woche an zwei vollen Arbeitstagen oder mindestens zu einem Drittel seiner regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden solle, so dass dann, wenn diese Kriterien auf mehrere Betriebsstätten zuträfen, die der Wohnung des Steuerpflichtigen näher gelegene Tätigkeitsstätte erste Betriebsstätte (entsprechend § 9 Abs. 4 Satz 7 EStG) sei, hat das FG folgerichtig erkannt, dass sich danach ebenfalls die "erste Betriebsstätte" in E befunden hätte. Denn bezüglich der im BMF-Schreiben in BStBl I 2015, 26 genannten quantitativen Merkmale hat es festgestellt, dass die betriebliche Tätigkeit ganz überwiegend in E ausgeübt worden ist, so dass das am Gesetz orientierte (Auffang-)Kriterium, wonach im Zweifel die nähere Betriebsstätte zugrunde zu legen sei, nicht zum Tragen komme.
- 48** (cc) Die --nicht in eine Verfahrensrüge gekleidete-- Behauptung des Klägers, das FG habe nicht festgestellt, dass er sich insgesamt häufiger in E als in R aufgehalten habe, trifft nicht zu. In dem angegriffenen Urteil hat das FG zum einen --wie vorstehend ausgeführt-- die Feststellung getroffen, dass die betriebliche Tätigkeit ganz überwiegend in E ausgeübt worden sei, zum anderen hat es festgestellt, der Kläger habe in R allenfalls Vorbereitungshandlungen bzw. gelegentlich Büroarbeiten ausgeführt; weitergehende Tätigkeiten, die auch nur annähernd den Umfang der Arbeiten in E hätten erreichen können, habe der Kläger weder nachweisen noch glaubhaft machen können.
- 49** (dd) Vor diesem Hintergrund vermag der Senat dem Vorbringen des Klägers nicht zu folgen, nach der gebotenen "quantitativen" Betrachtungsweise habe es sich in R um die erste Betriebsstätte des Klägers gehandelt. Soweit der Kläger ausführt, die hiernach --also nach § 9 Abs. 4 Sätze 3 und 4 EStG n.F.-- maßgeblichen Aspekte seien bei einem Gewerbetreibenden anders zu gewichten als bei einem Arbeitnehmer, auf den die Regelung originär abstelle, ist sein Vortrag schon nicht schlüssig. Denn er weicht insoweit in eine qualitative Betrachtung aus, indem er darauf abstellen will, dass die kaufmännische und logistische Organisation für einen Gewerbetreibenden wesentlich und prägend sei, zumal ohne diese Organisation das Unternehmen wirtschaftlich nicht lebensfähig sei.
- 50** Selbst wenn diese Ausführungen des Klägers im Allgemeinen zutreffend wären, hat das FA im Rahmen der Revisionserwiderung zu Recht darauf hingewiesen, dass die Darlegungen des Klägers nicht dem durch das FG festgestellten Sachverhalt entsprechen. Im hier zu entscheidenden Einzelfall sei jedenfalls eine entsprechende Gleichwertigkeit der Tätigkeiten in E und in R zu verneinen.

- 51** 2. Ob die vom Kläger erhobene Rüge eines Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO in einer den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO genügenden Weise dargelegt worden ist, bedarf keiner Entscheidung. Denn die Rüge greift jedenfalls nicht durch.
- 52** a) Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen (Amtsermittlungsgrundsatz). Danach ist es grundsätzlich Aufgabe des Gerichts, die tatsächlichen Grundlagen der zu treffenden Entscheidung zu ermitteln. Die Sachaufklärungspflicht des FG kann allerdings nicht losgelöst von den Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO) gesehen werden. Vielmehr begrenzt die Mitwirkungspflicht der Beteiligten die Amtsermittlungspflicht des Gerichts nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO, wobei dem Gedanken der Beweisnähe besondere Bedeutung zukommt.
- 53** Unbeschadet einer Mitwirkungspflicht der Beteiligten hat das FG jedoch dem Amtsermittlungsgrundsatz besondere Bedeutung zuzumessen, soweit es sich um Feststellungen handelt, denen unmittelbar entscheidungserhebliche Bedeutung zukommt. In diesen Fällen hat das FG jedenfalls solchen tatsächlichen Zweifeln nachzugehen, die sich ihm nach Lage der Akten und dem Vortrag der Beteiligten aufdrängen müssen.
- 54** Die Sachaufklärungsrüge kann jedoch nicht dazu dienen, Beweisanträge oder Fragen zu ersetzen, welche eine fachkundig vertretene Partei selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, jedoch zu stellen unterlassen hat. Ebenso wenig kann die Sachaufklärungsrüge dazu dienen, (nachträglich) Ermittlungen vom FG zu verlangen, die sich jedenfalls für einen beratenen Beteiligten in der Weise aufdrängen, dass dieser die fehlenden Angaben aus den ihm vorliegenden oder von ihm beschaffbaren Unterlagen in das Verfahren einbringen muss (vgl. zum Ganzen Senatsbeschluss vom 07.07.2014 - X B 134/13, BFH/NV 2014, 1772, Rz 11 ff., m.w.N.).
- 55** b) Nach diesen Maßstäben greift die Sachaufklärungsrüge --das FG habe keine Auskunft bei ihm eingeholt-- nicht durch, da der fachkundig vertretene Kläger bereits von sich aus im Hinblick auf die Substantiierung und Glaubhaftmachung seines Vorbringens entsprechende Angaben hätte machen müssen.
- 56** aa) So war sowohl im außergerichtlichen Verfahren als auch im Klageverfahren zwischen den Beteiligten streitig, ob die Behauptung des Klägers zutreffend war, er habe in den Streitjahren arbeitstätig vor der Fahrt nach E zunächst seinen Firmensitz E-Straße 1 aufgesucht. Diesem Vortrag war das FA ausdrücklich entgegengetreten, indem es von einer unbewiesenen klägerischen Darstellung sprach. Der Kläger hat daraufhin selbst eingeräumt, der Nachweis einer steuerlich erheblichen Tätigkeit am Firmensitz sei für eine Ein-Personen-Firma kaum zu führen, jedoch zu bedenken gegeben, allein die Notwendigkeit der Arbeiten --die Verrichtung von Verwaltungstätigkeiten, die Durchführung von Reparaturen und die Mitnahme notwendiger Geräte zum Auftraggeber bei Bedarf-- lasse die Ausführung nicht unerheblicher Tätigkeiten am Firmensitz plausibel erscheinen.
- 57** bb) Vor diesem Hintergrund musste sich dem fachkundig vertretenen Kläger aufdrängen, dass er seinen eigenen Sachverhaltsvortrag zumindest durch konkrete Daten und deren Herkunft zu substantiieren hatte. Es wäre seine Aufgabe gewesen, die Anzahl der allein ihm bekannten Fahrten, die von seinem Firmensitz E-Straße 1 in R aus mit dem Betriebs-PKW zum Betrieb der A in E in den Streitjahren unternommen worden sein sollen, rechtzeitig --spätestens zur mündlichen Verhandlung am 11.03.2019-- zu konkretisieren, durch nähere Angaben glaubhaft zu machen und durch Vorlage geeigneter Unterlagen zu belegen.
- 58** cc) Angesichts des prozessualen Verhaltens des Klägers, trotz der vom FA durchgehend geäußerten Zweifel dennoch in keinem Schriftsatz den genauen zeitlichen Umfang einzelner Tätigkeiten am Firmensitz in R nachvollziehbar darzustellen und es bei der Behauptung eines arbeitstätigen Aufsuchens des Firmensitzes zu belassen, sowie seiner eigenen Bekundungen, ein Nachweis sei kaum zu erbringen, musste sich dem FG nicht aufdrängen, dass der Kläger aufgrund einer gerichtlichen Anfrage eine fundierte und durch Unterlagen glaubhaft gemachte Auskunft unter Angabe der genauen Anzahl der Tage erteilen würde.
- 59** dd) Im Übrigen erscheint die Einschätzung des FA sowie des FG, der Kläger habe nicht arbeitstätig den Firmensitz aufgesucht, nach den vorliegend bekannten Verhältnissen auch nachvollziehbar: Wenn sich diese Fahrten nämlich aus der Notwendigkeit ergeben hätten, dort betriebliche Arbeiten zu verrichten, so ist diese jedenfalls im Hinblick auf die vom Kläger geschilderten Tätigkeiten nicht ersichtlich.
- 60** Diesbezüglich ist zu berücksichtigen, dass das FA --und ihm folgend das FG-- aufgrund der vom Kläger im Einspruchsverfahren genannten Daten zum Umfang der Fahrten mit dem LKW ("45 % im Durchschnitt") bzw. mit dem Betriebs-PKW (demnach 55 %) zugunsten des Klägers davon ausgegangen ist, der Kläger habe die Fahrten zur A zur Hälfte mit dem LKW durchgeführt. Daher hätten --worauf der Kläger indes nicht eingegangen ist-- auch an

diesen Tagen gegebenenfalls am Firmensitz erforderlich werdende Tätigkeiten erledigt werden können, die das FG --nachvollziehbar-- ohnehin als eher gering eingestuft hat. Angesichts dessen ist die Wertung des FG nicht zu beanstanden, es habe für den Kläger kein Anlass bestanden, arbeitstäglich mit dem PKW zunächst den Betriebshof in R aufzusuchen.

- 61** ee) Da die Verfahrensrüge nicht durchgreift, ergeben sich im Hinblick auf die vom Kläger behaupteten (weiteren) Wege zwischen den beiden Betriebsstätten in den Streitjahren keine begünstigenden Auswirkungen auf die steuerliche Berücksichtigung der Fahrtkosten. Im Übrigen hat der Kläger gegen die vom FG --auf der Basis seiner Feststellungen-- durchgeführte Berechnung der privaten Nutzung des betrieblichen PKW keine Einwendungen erhoben.
- 62** 3. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de