

# Urteil vom 29. April 2014, VIII R 33/10

## Lotsrevier einer Lotsenbrüderschaft als weiträumige Betriebsstätte

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6, AO § 12, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5 S 2, SeelotG § 21 Abs 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 17. November 2009, Az: 3 K 266/08

## Leitsätze

1. Fahrtkosten eines Lotsen zwischen seiner Wohnung und dem mit einer Lotsenstation versehenen Hafen des Lotsreviers seiner Lotsenbrüderschaft sind regelmäßig nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG nur in Höhe der Entfernungspauschale als Betriebsausgabe abziehbar.
2. Das Lotsrevier einer Lotsenbrüderschaft ist 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.
3. Der prägende --regionbezogene-- Schwerpunkt der Arbeitstätigkeit des Lotsen schließt es aus, den Mittelpunkt der Lotsentätigkeit auf den jeweils gelotsten 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.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Die Beteiligten streiten über die steuerrechtliche Beurteilung von Fahrten des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) in den Streitjahren 2003 bis 2006 mit seinem PKW von seinem von ihm bewohnten Mehrfamilienhaus zu seinen Einsätzen als Seelotse.
  - 2 Der Kläger ist seit dem 1. November 2002 als Lotse für ein Seelotsrevier bestellt und seitdem Mitglied der dafür gebildeten Lotsenbrüderschaft. Er übt nach § 21 Abs. 1 des Gesetzes über das Seelotswesen (Seelotsgesetz) einen freien Beruf aus.
  - 3 Dieses Seelotsrevier gliedert sich in drei Lotsbezirke.
  - 4 Für jeden Lotsbezirk besteht eine Lotsenstation, von der der Einsatz der Lotsen erfolgt. Nach § 8 Abs. 1 Satz 1 der Allgemeinen Lotsverordnung (ALV) hat der Seelotse grundsätzlich jede Lotsung durchzuführen, für die er nach der Börtordnung bestimmt ist. Nach Abs. A 2, Lotsendienst allgemein, der Bört- und Dienstfolgeordnung der Lotsenbrüderschaft sind alle Seelotsen der Lotsenbrüderschaft verpflichtet, auf allen Fahrstrecken der drei Lotsbezirke zu lotsen. Jeder Lotse hat an 263 Tagen im Jahr 24 Stunden Rufbereitschaft. Außerdem hat jeder Lotse drei bis fünf Mal im Jahr für jeweils eine Woche den Wachlotsendienst in einer Lotsenstation zu verrichten.
  - 5 Die rufbereiten Lotsen werden vom wachhabenden Lotsen der Reihe nach eingesetzt. Dabei kann ein im Einsatz befindlicher Lotse aus Gründen der Zweckmäßigkeit noch für weitere zwei bis drei Lotsungen abgerufen werden, bevor er wieder an das Ende der Reihe gesetzt wird.
  - 6 Der Kläger hat seinen Wohnsitz in der Nähe einer der Lotsenstationen. Im Untergeschoss seines teils von ihm, teils von Fremdmietern bewohnten Mehrfamilienhauses befindet sich räumlich getrennt vom übrigen Wohnbereich sein --über einen separaten Eingang erreichbares-- 17 qm großes Büro, in dem er seine Lotsentätigkeit vor- und

nachbereitet sowie sich über seinen PC und eine verschlüsselte Internetseite der Lotsenbrüderschaft ein aktuelles Bild über die Lotsungen verschaffen kann.

- 7** Für seine Einsätze von dieser Lotsenstation aus hat der Kläger zudem einen Dauerparkplatz am Hafen angemietet, den er in den Streitjahren jeweils nach Anforderung zu einem Einsatz in dem betreffenden Lotsbezirk mit seinem eigenen PKW von seinem Wohnhaus aus anfuhr, soweit er nicht unmittelbar zu dem zu lotsenden Schiff fuhr oder in anderer Weise anreiste. Die Weiterfahrt von seinem Dauerparkplatz zu den von ihm zu lotsenden Schiffen bzw. zu den seewärtigen Lotsenversetzpositionen erfolgte jeweils mit dem Taxi und/oder dem Lotsenversetzboot. Die Rückfahrten des Klägers von den zu lotsenden Schiffen zum Dauerparkplatz und von dort zurück zu seinem Wohnhaus gestalteten sich in den Streitjahren nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) entsprechend.
- 8** In den Streitjahren ermittelte der Kläger den Gewinn aus seiner selbständigen Tätigkeit als Lotse nach dem Überschuss seiner Einnahmen über die Betriebsausgaben. Für die Fahrten mit seinem PKW zu seinen Lotseinsätzen und zu seinen sonstigen Dienstreisen setzte er in den Einnahmenüberschussrechnungen die tatsächlich entstandenen PKW-Kosten an.
- 9** Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Kläger zunächst weitgehend erklärungsgemäß für die Streitjahre unter Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt hatte, ging er aufgrund einer Außenprüfung für den Streitzeitraum davon aus, dass der Kläger für seine Fahrten von seinem Wohnhaus zu dem Dauerparkplatz am Hafen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) nur die dort geregelten Pauschbeträge als Aufwand ansetzen könne. Denn diese Fahrten seien solche zwischen Wohnung und regelmäßiger Betriebsstätte gewesen, weil der Kläger in den Jahren 2004 bis 2006 mit Ausnahme von 28, 35 bzw. 4 Tagen immer diesen Parkplatz als Zwischenstation zu seinen Lotseinsätzen angefahren habe.
- 10** Gegen die entsprechend für die Streitjahre ergangenen Einkommensteueränderungsbescheide legte der Kläger Einspruch mit der Begründung ein, er habe eine Einsatzwechseltätigkeit ausgeübt. Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück.
- 11** Mit der daraufhin erhobenen Klage machte der Kläger geltend, er sei im Rahmen seiner Rufbereitschaft grundsätzlich verpflichtet, auf Anforderung des wachhabenden Lotsen Einsätze im gesamten Lotsrevier durchzuführen. Es liege ausschließlich in seiner Verantwortung, wie und mit welchen Verkehrsmitteln er die Anreise zu den jeweils zu lotsenden Schiffen organisiere. Der Gesetzgeber habe in Fällen wechselnder Einsatzstellen das Abzugsverbot für Verpflegungsmehraufwendungen in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG ausdrücklich aufgehoben und einen Betriebsausgabenabzug mit den dort in Satz 2 genannten Pauschbeträgen zugelassen. Hätte der Gesetzgeber den Abzug der Fahrtkosten zu wechselnden Einsatzstellen beschränken wollen, dann hätte er diesen Willen ebenso deutlich zum Ausdruck gebracht. Auch nach der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) seien für Wege zwischen Wohnung und ständig wechselnden Tätigkeitsstätten nicht die Entfernungspauschalen, sondern die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten anzusetzen. Schließlich erkenne auch das FA an, dass es sich bei den zu lotsenden Schiffen um ständig wechselnde Einsatzstellen des Klägers handele. Wenn das FA dementsprechend hinsichtlich der Verpflegungsmehraufwendungen von einer Einsatzwechseltätigkeit ausgehe, müsse es dies aus Gründen der Folgerichtigkeit und zum Zweck der Vereinfachung auch für die Fahrten zu seinen ständig wechselnden Tätigkeitsorten, den zu lotsenden Schiffen, anerkennen.
- 12** Das FG gab der Klage nur insoweit statt, als es für das Streitjahr 2003 weitere Betriebsausgaben in Höhe von 4.171,80 € berücksichtigte. Im Übrigen wies es die Klage als unbegründet ab.
- 13** Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung des Verfahrensrechts sowie des materiellen Rechts.
- 14** Zu Unrecht habe das FG seinen Vortrag, dass sich sein Büro in einem Mehrfamilienhaus mit mehreren --teils fremd vermieteten-- Wohnungen befunden habe und deshalb --sowie wegen seiner technischen Ausstattung-- seine Betriebsstätte sei, unberücksichtigt gelassen und darauf bezogene Sachaufklärungsmaßnahmen unterlassen. Fehlerhaft sei auch die Sachverhaltsdarstellung des angefochtenen Urteils, der Kläger sei "von seiner Wohnung" zu den Lotseinsätzen gefahren. Denn er sei von seinem Büro aus dorthin gefahren. Des Weiteren hätte das FG ergänzend erwähnen müssen, dass es eine Lotsenstation im eigentlichen Sinn in dem Lotsrevier nicht gebe und diese nur aus einem Wachzimmer bestehe. Dies sei entscheidungserheblich, da die Seelotsen ihre Rufbereitschaft nicht in der Lotsenstation ausüben könnten, sondern insoweit --insbesondere wegen der erforderlichen PC-Nutzung-- jeweils auf ihr Büro angewiesen seien.

- 15 Im Übrigen habe das FG unbeachtet gelassen, dass der Kläger nicht ausschließlich den Dauerparkplatz auf dem Weg zu seinen Einsätzen angefahren, sondern zum Teil auch unmittelbar zu dem Liegeplatz des zu lotsenden Schiffes oder zu dem Lotsenversetzboot gefahren sei. Dementsprechend hätten die darauf bezogenen Darstellungen im angefochtenen Urteil nicht als unstreitig dargestellt werden dürfen.
- 16 Im Übrigen habe das FG zu Unrecht eine einheitliche großräumige Betriebsstätte angenommen. Die zu lotsenden Schiffe hätten sowohl im Lotsrevier als auch in den einzelnen Lotsbezirken keine Nähebeziehung. Entgegen der Ansicht des FG seien diese Schiffe jeweils als Betriebsstätte anzusehen. Die abweichende Entscheidung des FG beruhe darauf, dass es die Begriffe "betrieblich genutztes Büro" und "häusliches Arbeitszimmer" sowie "wechselnde Einsatzstellen" in Abweichung von der höchstrichterlichen Rechtsprechung fehlerhaft ausgelegt habe.
- 17 Schließlich verstoße das angefochtene Urteil auch gegen die Denkgesetze.
- 18 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben sowie die angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheide für die Streitjahre 2003 bis 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung in der Weise zu ändern, dass die Einkommensteuer für 2003 auf 35.796 €, für 2004 auf 25.878 €, für 2005 auf 25.518 € und für 2006 auf 44.034 € festgesetzt wird.
- 19 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 20 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 21 1. Entgegen der Auffassung des Klägers verletzt die angefochtene Entscheidung nicht Bundesrecht.
- 22 Vielmehr hat das FG zu Recht das Begehren des Klägers abgelehnt, seine Aufwendungen für die Fahrten von seinem u.a. von ihm bewohnten Mehrfamilienhaus bzw. dem dort ebenfalls befindlichen und von ihm beruflich genutzten Büro hin zu den einzelnen Lotseneinsätzen über die vom FA anerkannte Entfernungspauschale hinaus als Betriebsausgabe anzusetzen.
- 23 a) Rechtsgrundlage für diese Rechtsauffassung des FG ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG. Danach dürfen die Aufwendungen für Fahrten zwischen der Wohnung des Steuerpflichtigen und der Betriebsstätte nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden, soweit sie über die Entfernungspauschale nach Satz 2 der Vorschrift i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und 5 Sätze 1 bis 6 sowie Abs. 2 EStG hinausgehen.
- 24 b) Zu Recht hat das FG die streitigen Fahrten zwischen dem vom Kläger bewohnten Mehrfamilienhaus bzw. von dem in diesem Haus befindlichen Büro zu der vorbezeichneten Lotsenstation als solche Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG angesehen.
- 25 aa) Der Begriff der Betriebsstätte im Sinne der Vorschrift ist dabei nicht deckungsgleich mit dem Betriebsstättenbegriff in § 12 der Abgabenordnung (AO). Maßgeblich ist insoweit --wie der BFH insbesondere zur Lotsentätigkeit entschieden hat (BFH-Urteil vom 31. Juli 1996 XI R 5/95, BFH/NV 1997, 279)-- der Ort, an dem oder von dem aus die beruflichen oder gewerblichen Leistungen erbracht werden, die den steuerbaren Einkünften zugrunde liegen. 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).
- 26 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 vom 16. November 2005 VI R 12/04, BFHE 212, 64, BStBl II 2006, 267).

- 27** Auf dieser Grundlage ist der Begriff der Betriebsstätte schon wegen der Verweisung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 EStG auf die Regelung in § 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.
- 28** 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). 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. 5 Satz 2 EStG sein, wenn
- 29** - 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 2010 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).
- 30** bb) Diese Voraussetzungen erfüllt auch das im Streitfall betroffene Lotsrevier.
- 31** (1) Es ist zum einen eine großräumige Betriebsstätte, weil es alle Fahrstrecken in seinem durch normative Regelungen der ALV begrenzten Einzugsbereich umfasst, in dem der Kläger gemeinschaftlich mit den anderen Mitgliedern der Seelotsenbrüderschaft den Mittelpunkt seiner betrieblichen Tätigkeit, Schiffe sicher durch diesen Bereich zu lotsen, hat.
- 32** Dieser prägende --regionbezogene-- Schwerpunkt der Arbeitstätigkeit des Klägers schließt es aus, den Mittelpunkt der Lotsentätigkeit auf den jeweils geloteten Schiffen (vgl. für die regelmäßige Arbeitsstätte eines Marinesoldaten BFH-Urteil in BFHE 212, 64, BStBl II 2006, 267) oder aber in dem nur der Arbeitsvorbereitung oder Arbeitsnachbereitung dienenden sog. Büro des Klägers in dem von ihm auch zu Wohnzwecken genutzten Mehrfamilienhaus zu sehen.
- 33** (2) Zum anderen weist diese großräumige Betriebsstätte in der Form der Lotsenstation eine ortsfeste Einrichtung im Sinne der dargestellten Rechtsprechung auf.
- 34** Für eine solche ortsfeste Einrichtung genügt nämlich eine Lotsenstation, 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; ebenso Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 2. Oktober 2002 2 K 268/00, Entscheidungen der Finanzgerichte 2003, 74: Nur Entfernungspauschale für Fahrtkosten von der Wohnung zur Lotsenstation). Sie ist nämlich 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.
- 35** (3) Soweit der Kläger für seine gegenteilige Auffassung auf das BFH-Urteil vom 6. Februar 2014 VI R 34/13 (BFH/NV 2014, 691) Bezug nimmt, nach dem der Fahrer eines Müllfahrzeugs schwerpunktmäßig auf einem Fahrzeug und damit auswärts mit Anspruch auf Fahrtaufwendungsersatz nach Dienstreisegrundsätzen tätig ist, rechtfertigt dies keine andere Beurteilung.
- 36** Diese Entscheidung geht im Ausgangspunkt von der bisherigen --auch den Ausführungen unter II.1.b aa zugrunde gelegten-- 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). 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.

- 37** 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).
- 38** 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.
- 39** 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.
- 40** c) Danach ist das FG im Streitfall zu Recht davon ausgegangen, dass die Fahrten des Klägers zwischen dem von ihm bewohnten Mehrfamilienhaus --ungeachtet der dort genutzten Büroräume-- zu der Lotsenstation solche sind, für die Fahrtaufwendungen nur nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG im Umfang der Entfernungspauschale als Betriebsausgabe in Ansatz zu bringen sind.
- 41** aa) Allerdings ist es nach der BFH-Rechtsprechung unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung von Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug geboten, die von der Rechtsprechung für den Fahrtkostenabzug von Arbeitnehmern mit ständig wechselnden Einsatzstellen entwickelten Grundsätze auch auf den Regelungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG zu übertragen und Fahrtkosten ausnahmsweise zum uneingeschränkten Betriebsausgabenabzug zuzulassen, soweit sie zwischen Wohnung und ständig wechselnden Beschäftigungsstätten angefallen sind (BFH-Urteil vom 5. November 1987 IV R 180/85, BFHE 151, 413, BStBl II 1988, 334).
- 42** Diese Ausnahme setzt aber voraus, dass der Fahrtaufwand im Einzelfall --entsprechend der Situation von Arbeitnehmern mit wechselnden Einsatzstellen-- deshalb regelmäßig höher ist, weil der Steuerpflichtige nicht die Möglichkeit hat, durch eine entsprechende Wohnsitznahme vorzusorgen und dadurch selbst die Höhe seiner Fahrtaufwendungen zu bestimmen (BFH-Urteile vom 31. Oktober 1973 VI R 98/73, BFHE 111, 76, BStBl II 1974, 258; vom 11. Juli 1980 VI R 198/77, BFHE 131, 64, BStBl II 1980, 654; vom 20. November 1987 VI R 6/86, BFHE 152, 232, BStBl II 1988, 443).
- 43** bb) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall hinsichtlich der streitigen Fahrten des Klägers zu der Lotsenstation nicht vor; der Bereich der von der Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG erfassten Fahrten wird im Streitfall nicht verlassen, zumal das FA für Fahrten des Klägers zu anderen Lotsenstationen einen Ansatz der Fahrtkosten nach Dienstreisegrundsätzen nach Maßgabe der Entscheidung in BFHE 151, 413, BStBl II 1988, 334 berücksichtigt hat.
- 44** d) Auf dieser Grundlage kommt es auf den weiteren Einwand des Klägers, das in dem von ihm bewohnten Mehrfamilienhaus unterhaltene Büro sei --wegen der räumlichen Trennung von den eigentlichen Wohnräumen und wegen der teilweisen Fremdvermietung des Hauses-- kein häusliches Arbeitszimmer, ersichtlich nicht an.
- 45** Zum einen kommt es für die Frage, ob es sich um eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt, nach dem dargestellten Zweck der Regelung nur darauf an, dass die jeweilige Fahrstrecke einerseits durch das Gebäude, in dem sich die Wohnung befindet, und andererseits durch die Räumlichkeiten der Arbeitsstätte gekennzeichnet ist

als diejenige Fahrstrecke, deren regelmäßige Nutzung es ermöglicht, durch entsprechende Wohnsitznahme vorzusorgen und dadurch selbst die Höhe der Fahrtaufwendungen zu bestimmen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 111, 76, BStBl II 1974, 258; in BFHE 131, 64, BStBl II 1980, 654; in BFHE 152, 232, BStBl II 1988, 443).

- 46** Zum anderen kommt das Büro --gleich ob es als häusliches oder außerhäusliches Arbeitszimmer anzusehen ist-- als Betriebsstätte schon deshalb nicht in Betracht, weil nach dem Gesamtbild der Verhältnisse bei einer Lotsentätigkeit --wie ausgeführt-- das Lotsrevier mit der für die Lotsentätigkeit erforderlichen Lotsenstation als ortsfester Einrichtung die Betriebsstätte ist, an der oder von der aus die beruflichen oder gewerblichen Leistungen erbracht werden.
- 47** 2. Auf die geltend gemachten Verfahrensmängel kommt es danach nicht an.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)