

Urteil vom 22. Oktober 2014, X R 19/12

Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwand bei einem Kehrbezirk eines selbständigen Schornsteinfegers vor Neuregelung des steuerlichen Reisekostenrechts

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5 S 3, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6, AO § 12, EStG VZ 2009 , EStG § 4 Abs 5b

vorgehend FG Düsseldorf, 05. Juni 2012, Az: 7 K 982/12 E,G

Leitsätze

1. NV: Unabhängig von der Frage, ob der Kehrbezirk eine großräumige Betriebsstätte ist, scheidet eine Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG 2002 aus, wenn es an der insoweit notwendigen ortsfesten betrieblichen Einrichtung in diesem zusammenhängenden Gebiet fehlt.
2. NV: Dementsprechend ist der erwerbsbedingte Verpflegungsmehraufwand nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG 2002 ohne zeitliche Begrenzung zu berücksichtigen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist als selbständiger Bezirksschornsteinfeger gewerblich tätig. Seinen Gewinn ermittelt er durch Betriebsvermögensvergleich. Er nutzt Räumlichkeiten seines privaten Wohnhauses als Büro und Lager; dieses ist allerdings in einer anderen Stadt außerhalb des Kehrbezirks belegen.
- 2 Im Einkommensteuerbescheid sowie im Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag, beide für das Streitjahr 2009, berücksichtigte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) wie erklärt einen Gewinn von ... €.
- 3 In den Einspruchsverfahren machten die Kläger geltend, der Gewinn sei insoweit zu hoch, als er unentgeltliche Wertabgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 1.469 € --der Höhe nach zwischen den Beteiligten unstreitig-- enthalte. Sie reichten eine korrigierte Bilanz ein und erklärten unter Berücksichtigung einer entsprechend reduzierten Gewerbesteuer einen Jahresüberschuss von ... €. Im weiteren Verfahren machten die Kläger außerdem Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 690 € für 115 Arbeitstage mit einer Abwesenheit von mehr als acht Stunden geltend.
- 4 Das Finanzgericht (FG) hat dem Begehren der Kläger mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 2190 veröffentlichten Urteil stattgegeben. Die Bescheide seien dahingehend zu ändern, dass der gewerbliche Gewinn des Klägers --wie in der mündlichen Verhandlung beantragt-- auf ... € herabgesetzt werde.
- 5 Mit seiner Revision macht das FA die Verletzung materiellen Rechts geltend. Es ist der Ansicht, der Kläger sei in einem weiträumigen zusammenhängenden Arbeitsgebiet tätig. Auch stelle der Kehrbezirk eines selbständigen Schornsteinfegers eine Betriebsstätte dar. Da dies ein feststehender Einsatzbereich sei, könne jedenfalls eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand über die ersten drei Monate hinaus nicht erfolgen. Diese lägen jedoch in der Zeit vor dem Streitjahr.
- 6 Das Urteil des FG sei unabhängig hiervon hinsichtlich des ermittelten Gewinns der Höhe nach unzutreffend. Soweit es auf einen gewerblichen Gewinn in Höhe von ... € abstelle, handele es sich ausweislich der eingereichten berichtigten Gewinnermittlung um den Gewinn vor Hinzurechnung der nach § 4 Abs. 5b des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht abzugsfähigen Gewerbesteuer.
- 7 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 8 Die Kläger beantragen sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Der Kehrbezirk sei ein weiträumiges Arbeitsgebiet ohne jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung. Deshalb liege wie bei einem Arbeitnehmer keine regelmäßige Arbeitsstätte bzw. Betriebsstätte vor. Folglich könne der Kläger seinen Gewinn ohne unentgeltliche Wertabgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ermitteln. Wegen der ständig wechselnden Tätigkeitsstätten stünden ihm auch Verpflegungsmehraufwendungen zu.
- 10 Die Höhe des Gewinns des Klägers sei im Urteilsausspruch zutreffend ermittelt worden, da entgegen der Auffassung des FG Hamburg in seinem Urteil vom 29. Februar 2012 1 K 48/12 (EFG 2012, 933) die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe zu berücksichtigen sei.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist zum Teil begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils sowie der Einspruchsentscheidungen vom 23. Februar 2012. Da die Sache spruchreif ist, kann der Senat gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) selbst entscheiden.
- 12 Zutreffend hat das FG zwar entschieden, dass die vom Kläger geltend gemachten Fahrtkosten wie auch der Verpflegungsmehraufwand gewinnreduzierend zu berücksichtigen sind, da der Kläger eine Auswärtstätigkeit mit ständig wechselnden Tätigkeitsstätten ausübt und diese weder dem Abzugsverbot aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG noch der zeitlichen Grenze von drei Monaten aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG unterliegt (unter 1.). Das Urteil ist aber deshalb aufzuheben, weil das FG zu Unrecht bei der Ermittlung des gewerblichen Gewinns des Klägers von der Abziehbarkeit der Gewerbesteuer ausgegangen ist (unter 2.).
- 13 1. Vorliegend sind weder die Abziehbarkeit der Fahrtkosten (dazu unter a) noch die Dauer der zu Recht geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen (dazu unter b) begrenzt.
- 14 a) Es liegen keine Fahrtkosten des Klägers zwischen Wohnung und (einer) Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG vor.
- 15 aa) § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG schreibt vor, dass u.a. die Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte --obwohl Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG)-- den Gewinn nicht mindern, soweit in den folgenden Sätzen nichts anderes bestimmt ist. Satz 2 dieser Vorschrift sieht die entsprechende Anwendung von § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 EStG zur Abgeltung dieser Aufwendungen vor. Dementsprechend ist grundsätzlich für jeden Arbeitstag, an dem der Steuerpflichtige die Betriebsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte von 0,30 € anzusetzen. Bei der Nutzung eines Kraftfahrzeugs dürfen die Aufwendungen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 Prozent des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 EStG des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 EStG ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nummer 6 Satz 3 EStG). Im vorliegenden Fall beträgt dieser Wert der Höhe nach unstreitig 1.469,10 €.
- 16 bb) Den Begriff der Betriebsstätte definiert § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG nicht. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist eine Betriebsstätte in diesem Sinne jede von der Wohnung getrennte Beschäftigungsstätte des Steuerpflichtigen (so etwa BFH-Urteil vom 13. Juli 1989 IV R 55/88, BFHE 157, 562, BStBl II 1990, 23), an der oder von der aus die beruflichen oder gewerblichen Leistungen erbracht werden, die den steuerbaren Einkünften zugrunde liegen. Eine abgrenzbare Fläche oder Räumlichkeit oder eine hierauf bezogene eigene Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ist --im Unterschied zur Geschäftseinrichtung oder zur Anlage i.S. des § 12 der Abgabenordnung (AO; vgl. insoweit zur Ablehnung eines Kehrbezirks als Betriebsstätte nach § 12 AO auch Senatsurteil vom 13. September 2000 X R 174/96, BFHE 194, 222, BStBl II 2001, 734)-- nicht erforderlich (Senatsurteile vom 19. September 1990 X R 110/88, BFHE 162, 82, BStBl II 1991, 208, und X R 44/89, BFHE 162, 77, BStBl II 1991, 97). An dieser Rechtsprechung hält der Senat ausdrücklich fest.
- 17 Dementsprechend hat der Senat aufgrund der dargestellten Grundsätze den Kehrbezirk eines Bezirksschornsteinfegers als sog. großräumige Betriebsstätte angesehen (Senatsurteil in BFHE 162, 82, BStBl II 1991, 208).
- 18 Im Falle eines angestellten Schornsteinfegers hat der VI. Senat --unter Beachtung seiner damaligen

Rechtsauffassung-- in dem Urteil vom 14. September 2005 VI R 22/04 (BFH/NV 2006, 507) entschieden, dass ein diesem übertragener Kehrbezirk, der sich über ein ländliches Gebiet mit einem Durchmesser von mehr als zehn Kilometer erstreckt und in dem die einzelnen Einsatzstellen nicht in unmittelbarer Nähe aneinander angrenzen, nicht mehr als einheitliche großräumige Arbeitsstätte beurteilt werden könne (zustimmend: Senatsbeschluss vom 12. April 2006 X B 138/04, BFH/NV 2006, 1462 für den Fall einer großräumigen Betriebsstätte eines Bezirksschornsteinfegers). Dies gilt unabhängig davon, dass dieser Kehrbezirk ein dem Schornsteinfeger behördlich zugewiesener abgegrenzter Bereich ist (so schon Senatsbeschluss in BFH/NV 2006, 1462).

- 19** cc) Nach der neueren Rechtsprechung des VI. und VIII. Senats ist ein größeres, räumlich geschlossenes Gebiet dann eine regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG, 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 Betriebssitz oder mit einer sonstigen betrieblichen Einrichtung eines Arbeitgebers vergleichbar ist (BFH-Urteile vom 17. Juni 2010 VI R 20/09, BFHE 230, 533, BStBl II 2012, 32, und vom 29. April 2014 VIII R 33/10, BFH/NV 2014, 1435).
- 20** Der Senat schließt sich dieser Rechtsansicht an und geht deshalb nunmehr davon aus, dass unabhängig von der Frage, ob eine großräumige Betriebsstätte vorliegt, eine Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG nur in Frage kommt, wenn sich in dem entsprechenden zusammenhängenden Gelände eine ortsfeste betriebliche Einrichtung befindet, die nach ihren infrastrukturellen Gegebenheiten mit einem Betriebssitz oder einer sonstigen betrieblichen Einrichtung vergleichbar ist. Nur in einem solchen Fall kann dieses zusammenhängende Gelände als "Betriebsstätte" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG angesehen werden, also als der Ort, an dem sich der ortsgebundene Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit des Gewinnermittlers befindet.
- 21** dd) Diese Voraussetzungen erfüllt der im Streitfall betroffene Kehrbezirk des Klägers bereits deshalb nicht, weil es an der insoweit nötigen ortsfesten Einrichtung im Sinne der dargestellten Rechtsprechung fehlt. Nach den den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen hat der Kläger keine ortsfeste, dauerhafte betriebliche Einrichtung in seinem Kehrbezirk; sein Büro und Lager unterhält er vielmehr außerhalb davon in seinem Wohnhaus. Somit kommt die Begrenzung der Fahrtkosten des Klägers durch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG weder im Kehrbezirk noch hinsichtlich der Fahrten zwischen seinem Wohnort und dem Kehrbezirk in Frage.
- 22** b) Der Kläger hat aufgrund seiner Auswärtstätigkeit auch Anspruch auf die Berücksichtigung von erwerbsbedingtem Mehraufwand. Dieser ist, da eine "Fahrtätigkeit" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG aufgrund ständig wechselnder Tätigkeitsstätten vorliegt, unbegrenzt zu berücksichtigen.
- 23** aa) Der Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen als Betriebsausgaben ist nur nach den in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG getroffenen Bestimmungen möglich. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 1 und 2 EStG sehen dabei die Berücksichtigung des erwerbsbedingten Mehraufwandes an Verpflegung typisierend in Form gestaffelter Pauschbeträge und lediglich unter der Voraussetzung vor, dass der Steuerpflichtige vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig wird oder er bei seiner individuellen betrieblichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG). Da die Berücksichtigung der Fahrtkosten und der Verpflegungsmehraufwendungen aus Gründen der Folgerichtigkeit und zu Vereinfachungszwecken gleichen Maßstäben folgt, entsprechen sich insofern der Begriff des "Tätigkeitsmittelpunkts" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG und der Begriff der "regelmäßigen Arbeitsstätte" i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG (so etwa BFH-Urteil in BFHE 230, 533, BStBl II 2012, 32). Gleiches gilt folglich für den Begriff des "Tätigkeitsmittelpunkts" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG und den Begriff der "Betriebsstätte" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG. Damit war der Kläger im Streitfall auswärts tätig, nämlich an einer ständig wechselnden Tätigkeitsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG. Er war damit grundsätzlich zum Abzug erwerbsbedingter Verpflegungsmehraufwendungen berechtigt.
- 24** bb) Der Abzug dieser Verpflegungsmehraufwendungen ist folglich zeitlich auch nicht auf die ersten drei Monate dieser Tätigkeit beschränkt. Anders als bei einer längerfristigen vorübergehenden Tätigkeit an derselben

Tätigkeitsstätte (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 5 EStG) ist eine solche zeitliche Grenze für eine ständig wechselnde Tätigkeitsstätte nicht vorgesehen.

- 25** cc) Etwas anderes ergibt sich auch nicht deshalb, weil der Kläger in seinem Kehrbezirk regelmäßig unterwegs ist und deshalb die Örtlichkeiten kennt. Zwar ist es ihm insoweit möglich, seine Verpflegungssituation vergleichsweise kostengünstig zu gestalten. Entscheidend bleibt aber das Fehlen einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung.
- 26** dd) Die geltend gemachten Mehraufwendungen für Verpflegung sind in der vom Kläger geltend gemachten Höhe vom FG bestätigt worden, so dass der Senat hieran nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist.
- 27** 2. Der gewerbliche Gewinn des Klägers ist folglich ausgehend von dem ursprünglich erklärten Gewinn in Höhe von ... € (nur) um die Fahrtkosten (1.469 €) und die Verpflegungsmehraufwendungen (690 €) auf ... € zu mindern. Eine weitergehende Reduzierung ist nicht möglich, da die Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG keine Betriebsausgabe ist. Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots bestehen nicht (ebenso bereits BFH-Urteil vom 16. Januar 2014 I R 21/12, BFHE 244, 347, BStBl II 2014, 531).
- 28** Da das FG in seinem Urteil zu Unrecht den gewerblichen Gewinn des Klägers um die Gewerbesteuer reduziert hat, ist es aufzuheben.
- 29** Die Bescheide über die Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag sind --unter Aufhebung der Einspruchsentscheidungen-- entsprechend zu ändern. Die Berechnung wird nach § 100 Abs. 2 Satz 2, § 121 Satz 1 FGO dem FA übertragen.
- 30** 3. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Aufgrund des teilweisen Obsiegens haben das FA 20 v.H. und die Kläger 80 v.H. der Kosten des gesamten Verfahrens zu tragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de