

Urteil vom 12. Juli 2021, VI R 1/19

Keine großräumige Betriebsstätte bei nur gelegentlichem Aufsuchen von Forstflächen

ECLI:DE:BFH:2021:U.120721.VIR1.19.0

BFH VI. Senat

AO § 12, EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6 S 1, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6 S 2, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 5, EStG § 9 Abs 2, EStG § 13 Abs 1 Nr 1 S 1 Alt 2, EStR R 4.12 Abs 1 S 1, LStR R 9.4 Abs 3 S 3, EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 13. Juni 2018, Az: 6 K 1165/15

Leitsätze

NV: Forstflächen, die der Steuerpflichtige nicht mit einer gewissen Nachhaltigkeit, sondern nur gelegentlich aufsucht, sind keine großräumige Betriebsstätte i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG in der vor der Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts ab dem Veranlagungszeitraum 2014 durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BStBl I 2013, 188) geltenden Fassung.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 14.06.2018 - 6 K 1165/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist als Arzt tätig. Darüber hinaus unterhält er mehrere Forstflächen in X, Y und Z. Die Einkünfte aus der Forstwirtschaft ermittelt der Kläger gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) durch Einnahmenüberschussrechnung. Das Wirtschaftsjahr ist das Kalenderjahr (§ 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 8c Abs. 2 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung).
- 2** Im Streitjahr (2011) unternahm der Kläger fünf Fahrten von seiner Wohnung zu den Forstflächen in X, vier Fahrten zu den Forstflächen in Y sowie zwei Fahrten zu den Forstflächen in Z. Für diese Fahrten machte er Fahrtkosten in Höhe von 1.175,40 € und Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von 150 € als Betriebsausgaben nach Reisekostengrundsätzen geltend.
- 3** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte die Fahrtkosten bei der gesonderten Feststellung der Einkünfte auch im Einspruchsverfahren nur in Höhe der Entfernungspauschale von 587,70 € als Betriebsausgaben an. Die Verpflegungsmehraufwendungen berücksichtigte das FA nicht.
- 4** Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1265 veröffentlichten Gründen statt. Der Abzug der Fahrtkosten sei nicht auf die Entfernungspauschale beschränkt. Der Begriff der Betriebsstätte sei ebenso wie der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte dadurch gekennzeichnet, dass er eine ortsfeste betriebliche Einrichtung voraussetze, die der Steuerpflichtige nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit fortlaufend immer wieder zur Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit aufsuche. Hieran fehle es im Streitfall, da der Kläger die Forstflächen nur gelegentlich in unregelmäßigen Abständen

aufgesucht habe. Die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen seien dementsprechend ebenfalls anzuerkennen.

- 5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Es beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Der Kläger hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Kläger die Aufwendungen für die Fahrten zwischen seiner Wohnung und den Forstgebieten nicht nur in Höhe der Entfernungspauschale als Betriebsausgaben geltend machen kann. Verpflegungsmehraufwendungen stehen ihm ebenfalls zu.
- 9 1. Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Hiernach sind auch die Aufwendungen für betrieblich veranlasste Fahrten grundsätzlich in tatsächlicher Höhe als Betriebsausgaben abziehbar. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung dürfen die Aufwendungen für Fahrten zwischen der Wohnung des Steuerpflichtigen und der Betriebsstätte allerdings nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden, soweit sie über die Entfernungspauschale nach Satz 2 der Vorschrift i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nrn. 4 und 5 Sätze 1 bis 6 sowie Abs. 2 EStG hinausgehen.
- 10 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). Maßgeblich ist insoweit der Ort, an dem oder von dem aus die betrieblichen 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29.04.2014 - VIII R 33/10, BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777, Rz 25, m.w.N.).
- 11 Nach der im Streitjahr noch geltenden Begriffsbestimmung --vor den Änderungen durch die Neuordnung des steuerlichen Reisekostenrechts ab dem Veranlagungszeitraum 2014 durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BStBl I 2013, 188)-- 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 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 (BFH-Urteile 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).
- 12 Dies erfordert, jeweils den ortsgebundenen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten Tätigkeit zu bestimmen (BFH-Urteil vom 23.10.2014 - III R 19/13, BFHE 248, 1, BStBl II 2015, 323, Rz 12, und Senatsurteil vom 04.10.2017 - VI R 5/16, Rz 11, zur regelmäßigen Arbeitsstätte, m.w.N.). Dabei kann auch ein größeres, räumlich geschlossenes Gebiet eine Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG und ein Tätigkeitsmittelpunkt i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 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 Senatsurteil vom 18.06.2009 - 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 vergleichbar ist (Senatsurteil vom 17.06.2010 - VI R 20/09, BFHE 230, 533, BStBl II 2012, 32, Rz 14, und BFH-Urteil in BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777, Rz 29).

- 13** b) Diese Voraussetzungen erfüllen die vom Kläger aufgesuchten Forstflächen nicht.
- 14** Der Kläger unterhält mit den Forstflächen zwar einen forstwirtschaftlichen Betrieb (zum forstwirtschaftlichen Betriebsbegriff s. Senatsurteil vom 09.03.2017 - VI R 86/14, BFHE 257, 561, BStBl II 2017, 981, Rz 10 ff.). Dieser Betrieb verfügte im Streitjahr mit den vom Kläger aufgesuchten Forstgebieten jedoch nicht über eine Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG nach der oben dargelegten normspezifischen Gesetzesauslegung (s. BFH-Urteil vom 22.10.2014 - X R 13/13, BFHE 247, 555, BStBl II 2015, 273, Rz 12), die im Hinblick auf den mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG verfolgten Zweck, die Bezieher von Gewinneinkünften in Bezug auf regelmäßige Fahrten mit Arbeitnehmern gleichzustellen (s. hierzu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 02.10.1969 - 1 BvL 12/68, BVerfGE 27, 58, unter C.II.3.c), geboten ist (BFH-Urteil vom 13.07.1989 - IV R 55/88, BFHE 157, 562, BStBl II 1990, 23).
- 15** aa) Das FA weist im Ausgangspunkt zu Recht darauf hin, dass die Forstflächen des Klägers den Ort darstellen, an dem die betrieblichen Leistungen des klägerischen Forstbetriebs erbracht werden, die den steuerbaren Einkünften zugrunde liegen. Denn charakteristisch für einen forstwirtschaftlichen Betrieb i.S. von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Waldbodens zur Gewinnung von Nutzhölzern und ihrer Verwertung im Wege der Holzernte (Senatsurteil in BFHE 257, 561, BStBl II 2017, 981, Rz 9, m.w.N.). Der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten Tätigkeit des Forstwirts liegt damit im Forst.
- 16** Unter den oben dargelegten Voraussetzungen können daher auch Forstflächen eine (großräumige) Betriebsstätte des Forstwirts sein. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat es der erkennende Senat in Einklang damit ebenfalls für möglich gehalten, dass ein Waldgebiet --bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen-- ein großräumiges Arbeitsgebiet darstellt (s. Senatsurteil in BFHE 230, 533, BStBl II 2012, 32, dort im Ergebnis aber verneint wegen Fehlens einer dauerhaften, mit einem Betriebsitz vergleichbaren Einrichtung im Wald).
- 17** bb) Im Streitfall hat der Kläger die Forstflächen jedoch nicht in dem für das Vorliegen einer Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG erforderlichen Umfang aufgesucht. Nach den den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat der Kläger im Streitjahr nur elf Fahrten zu den Forstflächen durchgeführt. Der Senat teilt die Auffassung der Vorinstanz, dass es sich bei elf Fahrten nur um ein gelegentliches Aufsuchen des Forstes handelt. Es fehlt an der erforderlichen Nachhaltigkeit, mit der der Kläger den Wald fortdauernd und immer wieder zur Ausübung seiner betrieblichen Tätigkeit hätte aufsuchen müssen, um das Vorliegen der betreffenden Voraussetzung einer (großräumigen) Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG bejahen zu können.
- 18** Die Finanzverwaltung geht unter diesem Gesichtspunkt von einer Betriebsstätte aus, wenn die betriebliche Einrichtung durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufgesucht wird oder aufzusuchen ist (R 4.12 Abs. 1 Satz 1 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2011 i.V.m. R 9.4 Abs. 3 Satz 3 der Lohnsteuer-Richtlinien --LStR-- 2011). Der Senat kann im Streitfall dahinstehen lassen, ob er sich dieser Auffassung (für das Streitjahr) anschließen könnte. Denn der Kläger ist sehr viel seltener als einmal je Arbeitswoche in seinen Forst gefahren, so dass auch nach den (die Gerichte nicht bindenden) Richtlinien im vorliegenden Fall keine Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG auf den Forstflächen des Klägers gegeben ist.
- 19** cc) Der Umstand, dass der forstwirtschaftliche Betrieb des Klägers --wie das FA vorgetragen hat-- keine häufigeren Fahrten erforderte, führt zu keinem anderen Ergebnis. Er spricht vielmehr ebenfalls gegen das Vorliegen einer Betriebsstätte. Denn unabhängig von der Anzahl der tatsächlich durchgeführten Fahrten musste der Kläger die Forstflächen auf Grund der betrieblichen Erfordernisse hiernach von vornherein nicht nachhaltig aufsuchen (s. insoweit auch R 4.12 Abs. 1 Satz 1 EStR 2011 i.V.m. R 9.4 Abs. 3 Satz 3 Alternative 2 LStR 2011).
- 20** c) Bei dieser Sachlage kann dahinstehen, ob der klägerische Forst auch wegen des Fehlens einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung, die nach ihren infrastrukturellen Gegebenheiten mit einem Betriebsitz oder mit einer sonstigen betrieblichen Einrichtung vergleichbar ist (s. Senatsurteil in BFHE 230, 533, BStBl II 2012, 32, Rz 14, und BFH-Urteil in BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777, Rz 29), keine Betriebsstätte i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG darstellt. Hierzu hat das FG --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- keine Feststellungen getroffen. Die Fragen, ob sich auf den Forstflächen --wie das FA vorgetragen hat-- im Streitjahr ein sog. Forstwagen befand und ob ein solcher Forstwagen eine betriebliche Einrichtung in dem vorgenannten Sinne darstellt, bedürfen im Streitfall daher keiner Entscheidung.
- 21** d) Mangels Vorliegen einer Betriebsstätte i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG sind die Aufwendungen des Klägers für die Fahrten zwischen seiner Wohnung und den Forstflächen gemäß § 4 Abs. 4 EStG in Höhe von

insgesamt 1.175,40 € als Betriebsausgaben anzuerkennen. Da das FA bereits 587,70 € an Fahrtkosten berücksichtigt hat, sind --wie vom FG zutreffend entschieden-- weitere 587,70 € anzusetzen. Über die Höhe dieser Aufwendungen besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.

- 22** 2. Das FG hat dem Kläger auch die Verpflegungsmehraufwendungen zutreffend zuerkannt.
- 23** a) Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Sätze 1, 2 EStG kann ein Steuerpflichtiger Mehraufwendungen für seine Verpflegung mit den dort genannten Pauschbeträgen dann als Betriebsausgaben abziehen, wenn er vorübergehend von seiner Wohnung und dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit entfernt betrieblich tätig wird oder wenn 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 der Begriff des "Tätigkeitsmittelpunkts" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG und der Begriff der "Betriebsstätte" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG (ausführlich zur "regelmäßigen Arbeitsstätte" Senatsurteil vom 11.05.2005 - VI R 16/04, BFHE 209, 518, BStBl II 2005, 789).
- 24** b) Damit war der Kläger im Streitfall während seiner Fahrten zu den Forstflächen und seiner dort unternommenen betrieblichen Tätigkeiten auswärts betrieblich tätig, so dass er zum Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen, über deren Höhe von 150 € zwischen den Beteiligten ebenfalls kein Streit besteht, berechtigt war.
- 25** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de