
Datum: 11.03.2019
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1960/17 E,G
ECLI: ECLI:DE:FGD:2019:0311.9K1960.17E.G.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Der Kläger wendet sich mit seiner Klage gegen die Festsetzungen der Einkommensteuer sowie der Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 2012 bis 2014 mit (geänderten) Bescheiden vom 25.7.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.6.2017. 1 2
- Streitig ist, ob der Kläger in A-Stadt, B-Straße, über eine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) verfügt hat und welche steuerlichen Folgen daraus ggf. zu ziehen sind. 3
- Der Kläger betrieb seit ein Abbruchunternehmen als Ein-Mann-Betrieb, nachdem er zuvor bei seinem Vater für dessen Abbruchunternehmen als Angestellter gearbeitet hatte. Er firmierte fortan unter derselben Adresse wie sein Vater (...) und ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Im Rahmen seines Unternehmens führte der Kläger Abbruch- und Reinigungsarbeiten ...auf dem Gelände seines (einzigen) Auftraggebers, der F-Firma in C-Stadt, aus. Diesen Kunden hatte er von seinem Vater „übernommen“. 4
- Der Kläger schaffte nach und nach für seinen Betrieb notwendige Gerätschaften an (... Bagger, 29.10.2012; ... Hydraulikhammer, 17.10.2011; 2 x ... Spitzmeißel, 17.10.2011; ... Spatenmeißel, 17.10.2011, 2x Meißel, 22.9.2010, . Schaufelladerwaage, 10.5.2011). Im Übrigen nutzte er seinem Vater gehörende Geräte (z.B. Bagger-, Radlader-..., LKW, Hydraulikhammer 1,7 t, Hydraulikhammer 0,8 t). 5

Die Fahrten nach C-Stadt unternahm der Kläger von A-Stadt aus, wo er unter der Adresse P-Str wohnte. Der Kläger nutzte für diese Fahrten zum Teil seinen im Betriebsvermögen befindlichen PKW (...) und führte im Übrigen die Fahrten zur F-Firma mit einem LKW seines Vater durch. Die Fahrten mit dem LKW trat er von dem Grundstück B-straße aus an.

Eine steuerliche Betriebsprüfung (Prüfungsbericht vom 8.6.2016) kam zu der Auffassung, dass sich die einzige Betriebsstätte des Klägers auf dem Gelände der F-Firma in C-Stadt befunden habe. Deshalb seien die Fahrten des Klägers nach C-Stadt als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und nicht als Reisekosten zu qualifizieren. Abweichend von § 12 der Abgabenordnung (AO) sei nämlich der Begriff der Betriebsstätte im Hinblick auf den besonderen Zweck des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG und im Zusammenhang mit § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG sowie wegen der gebotenen Gleichbehandlung von Arbeitnehmern und Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften als von der Wohnung getrennte dauerhafte Tätigkeitsstätte zu verstehen, die weder eine ortsfeste betriebliche Einrichtung noch eine eigene Verfügungsmacht des Betriebsinhabers voraussetze. 7

Das Gelände B-Straße sei deshalb keine Betriebsstätte des Klägers. Am 13.5.2016 hatte dort eine Ortsbesichtigung stattgefunden. Der Betriebsprüfer hatte dabei notiert, dass sich auf dem Gelände kein Lager des Klägers befinde. Eine Miete habe der Kläger für eine etwaige Nutzung des Geländes nicht gezahlt. Die Verwendung der Firmenadresse des Vaters und fast identischer Rechnungsvordrucke sei bewusst gewählt worden. Infolgedessen wurden die erklärten Fahrtenkosten unter Bezugnahme auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen. 8

Im Einspruchsverfahren ging der Beklagte (nach Ankündigung einer möglichen Verböserung für 2014), anders als noch die Betriebsprüfung, nunmehr in Übereinstimmung mit dem Kläger, davon aus, dass der Kläger den PKW nur für die Hälfte der Fahrten nach C-Stadt genutzt hatte und die übrigen Fahrten mit einem LKW durchgeführt wurden. Er berechnete die private (Mit-) Benutzung des PKW gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, dem Kläger folgend, weiterhin nach der sog. 1 %-Methode. Für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte verfuhr der Beklagte nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG, setzte dabei aber als nichtabzugsfähig lediglich die Hälfte der sich danach ergebenden Beträge an. Für 2014 ergab sich danach ein Betrag von insgesamt 20.614,92 Euro, der im Rahmen der sog. Kostendeckelung auf 20.520,06 Euro gemindert wurde. 9

Danach verblieb eine Erhöhung des Gewinnes (insoweit) für 2012 um 1.688,40 Euro und für 2013 um 4.914,45 Euro und für 2014 um 9.336,05 Euro. 10

Hiergegen richtet sich die Klage. Der Kläger hält dem Beklagten entgegen, 11

er habe in C-Stadt über keine Betriebsmittel verfügt und keinen freien Zugang zu dem Gelände gehabt. Da er nicht über langfristige Verträge an die F-Firma gebunden gewesen sei, sei auch das Merkmal der Dauerhaftigkeit für die Annahme einer Betriebsstätte nicht erfüllt. Hingegen habe er an seinem Firmensitz über ein Lager und Stellflächen verfügt. In A-Stadt hätten sich auch alle Kleingeräte befunden und seien von dort nach C-Stadt mitgenommen worden. Ebenso seien in A-Stadt Reparaturen der Geräte und Werkzeuge erfolgt. 12

Selbst wenn man neben der Betriebsstätte in A-Stadt eine Betriebsstätte in C-Stadt annähme, wäre die näher gelegene Betriebsstätte als erste Betriebsstätte zu betrachten (Hinweis auf Bundesministerium für Finanzen –BMF– Schreiben vom 23.12.2014, BStBl I 2015, 26 Tz. 5) und damit maßgebend. 13

Der Kläger weist außerdem darauf hin, dass sich zum 1.1.2014 das steuerliche Reisekostenrecht geändert habe und nunmehr der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte durch den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte ersetzt worden sei. Nach altem Recht und dazu ergangener Rechtsprechung habe ein Arbeitnehmer über nicht mehr als eine Arbeitsstätte bei seinem Arbeitgeber verfügen können. Von einer regelmäßigen Arbeitsstätte sei auszugehen, wenn der Arbeitnehmer die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers arbeitstäglich, mindestens pro Arbeitswoche einen vollen Arbeitstag oder 20 % seiner vereinbarten Arbeitszeit aufgesucht habe. Dabei sei zu beachten, dass die kaufmännische Organisation für ein Unternehmen wesentliche Bedeutung habe, auch wenn der Zeitaufwand geringer sei als der für den Bereich der Kerntätigkeit. Der Kläger habe eine regelmäßige Arbeitsstätte in A-Stadt (Firmensitz) gehabt. Der Betrieb der Auftraggeberin sei für ihn keine Betriebsstätte gewesen.

Der Kläger beantragt,

die Änderungsbescheide vom 25.7.2016 wegen Einkommensteuer und Gewerbesteuermessbeträgen für die Jahre 2012 bis 2014 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.6.2017 in der Weise abzuändern, dass die nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Fahrten Wohnung-Betrieb (vgl. Anlage 2 zum BP-Bericht) in der Fassung der Änderung im Rahmen des Einspruchsverfahrens ersatzlos gestrichen werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Im Klageverfahren hält der Beklagte daran fest,

dass wegen der gebotenen steuerlichen Gleichbehandlung von Arbeitnehmern und Gewerbetreibenden der Begriff der Betriebsstätte im Regelungsbereich der Reisekosten von der Definition in § 12 AO abweiche. Daher sei für Zwecke der Beurteilung von Fahrtkosten eine Betriebsstätte die von der Wohnung getrennte dauerhafte Tätigkeitsstätte des Steuerpflichtigen, eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Steuerpflichtigen, des Auftraggebers oder eines vom Auftraggeber bestimmten Dritten, an der oder von der aus die steuerrechtlich relevante Tätigkeit dauerhaft ausgeübt wird. Eine hierauf bezogene Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen sei nicht erforderlich. Der Kläger habe jedoch in A-Stadt an dem angeblichen Betriebssitz keinerlei steuerlich erhebliche Tätigkeit entfaltet. Dass er einen Teil der Arbeitszeit dort verbracht habe, sei eine bloße Behauptung. Vielmehr habe er allein in C-Stadt eine Betriebsstätte gehabt. Überdies stehe der Dauerhaftigkeit des Tätigwerdens bei der F-Firma in C-Stadt nicht entgegen, dass dort einzelne Aufträge abgearbeitet worden seien. Denn durch die Befristung von Aufträgen könne das Merkmal der Dauerhaftigkeit nicht ausgehebelt werden.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Der Beklagte hat zu Recht Fahrten des Klägers zwischen seiner Wohnung und seiner Betriebsstätte in C-Stadt angenommen und dementsprechend nicht abziehbare Betriebsausgaben gewinnerhöhend berechnet. Die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG sind erfüllt.

1. Der Kläger hatte sowohl in A-Stadt wie auch in C-Stadt eine Betriebsstätte inne.

Der Bundesfinanzhof (BFH) geht, wie die Finanzgerichte, in ständiger Rechtsprechung seiner für die Gewinneinkünfte zuständigen Senate davon aus, dass für Zwecke des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG der Begriff der Betriebsstätte abweichend von § 12 AO zu verstehen ist (vgl. z.B. BFH Urteil vom 22.10.2014 X R 13/13, Bundessteuerblatt –BStBl- II 2015, 273 insb. unter II.1.c) m.w.N.; Finanzgericht –FG- Hessen Urteil vom 19.9.2016 9 K 485/16, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG- 2017, 120). Der Senat schließt sich dieser Rechtsprechung an.

Danach ist bei der Ermittlung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Fahrtkosten unter Betriebsstätte der Ort zu verstehen, 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 über die erforderliche ortsfeste betriebliche Einrichtung ist - im Unterschied zur Geschäftseinrichtung oder Anlage im Sinne des § 12 Satz 1 AO - nicht erforderlich (vgl. z.B.: BFH-Urteil vom 18.9.1991 XI R 34/90, BStBl II 1992, 90; BFH-Urteil vom 29.4.2014 VIII R 33/10, BStBl II 2014, 777). Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse. 25

Gemessen daran befand sich in C-Stadt eine Betriebsstätte des Klägers. Dort (ortsfeste betriebliche Einrichtung der Auftraggeberin) ist der Kläger regelmäßig seinen Tätigkeiten nachgegangen. Damit sind die Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsstätte erfüllt. Dem steht nicht entgegen, wenn der Kläger keinen freien jederzeitigen Zugang zu dem Gelände der F-Firma gehabt haben sollte. Das von dem Kläger betonte Merkmal der „Dauerhaftigkeit“ findet sich in diesem Zusammenhang und mit dem Ziel einer Gleichstellung mit der diesbezüglichen Besteuerung von Arbeitnehmern in der Frage der Regelmäßigkeit des Aufsuchens der Tätigkeitsstätte wieder (vgl. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 EStG a.F.; für Arbeitnehmer: BFH Urteil vom 8.8.2013 VI R 72/12, BStBl II 2014, 68: Gesamtumstände des Einzelfalles). Der Regelmäßigkeit des Aufsuchens der Tätigkeitsstätte steht hierbei nicht entgegen, dass der Kläger den Betrieb seines einzigen Auftraggebers zivilrechtlich auf Grund einer Vielzahl von Einzelaufträgen aufgesucht hat. 26

Die ab dem Veranlagungszeitraum 2014 geltende neue Fassung des § 9 EStG führte für Arbeitnehmer den Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ sowie in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG eine Definition des Begriffes der „dauerhaften Zuordnung“ ein. Hierdurch hat sich jedoch für Gewerbetreibende, wie dem Kläger, hinsichtlich der Behandlung der Reisekosten insoweit keine Veränderung ergeben (so auch Loschelder in Schmidt, Kommentar zum EStG, § 4 Rz. 580: ohne sachliche Änderung, a.A. anscheinend BMF Schreiben vom 23.12.2014, BStBl I 2015, 26). Denn § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG spricht im Zusammenhang mit Gewinnerzielungseinkünften seit jeher und unverändert von Wegen zwischen Wohnung und „Betriebsstätte“. Für eine unveränderte Handhabung bei Gewerbetreibenden spricht zudem, dass der Verweis in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 EStG den Satz 1 des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG von der entsprechenden Anwendung ausnimmt und nur die entsprechende Anwendung der Berechnungsmodalitäten (Sätze 2 bis 6 der Vorschrift) anordnet. § 9 Abs. 4 und 4a EStG als weitergehende Normierungen im Zusammenhang mit dem neuen Begriff der ersten Tätigkeitsstätte finden in der Verweisung keine Erwähnung. 27

Im Übrigen wären bei einer entsprechenden Anwendung im Falle des Klägers auch die Voraussetzungen des § 9 Abs. 4 Sätze 3 und 4 EStG erfüllt, weil das Tätigkeitwerden für die F-Firma zwischen 2010 und 2014 und in den Jahren davor (durch den Betrieb des Vaters) und über 2014 hinaus zur Überzeugung des Gerichts belegt, dass die Zusammenarbeit von vornherein auf (unbefristete) Dauer angelegt war. 28

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse stellte die Aufgabenerledigung in C-Stadt nach inhaltlichen wie auch zeitlichen Kriterien eindeutig den Mittelpunkt der betrieblichen Arbeit des Klägers dar.	29
Der Senat folgt dem Kläger insoweit als dass sich in A-Stadt, auf dem Betriebsgelände seines Vaters, seine (zweite) Betriebsstätte befunden hat. Auch wenn sich dort, wie der Betriebsprüfer festgestellt hat, kein „Lager des Klägers“ befand, erscheint glaubhaft und entspricht der Lebenserfahrung, dass der Kläger für seine Arbeit notwendige Gerätschaften, wovon er einen Teil in den Streitjahren selbst anschaffte und zu einem anderen Teil Geräte des Vaters benutzte, dort gelagert, gewartet und bei Bedarf abgeholt hat. Dies genügt nach der weiten Begriffsbestimmung für die Annahme einer Betriebsstätte. Jedoch wurden in A-Stadt allenfalls Vorbereitungshandlungen bzw. gelegentlich Büroarbeiten ausgeführt. Weitergehende Tätigkeiten in A-Stadt, die auch nur annähernd den Umfang der Arbeiten in C-Stadt hätten erreichen können, konnte der Kläger weder nachweisen noch glaubhaft machen.	30
2. Hiernach haben durchschnittlich an jedem zweiten Tätigkeitstag Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte in C-Stadt stattgefunden. Dabei bestand auch kein Anlass, bei der Benutzung des PKW zunächst den Betriebshof in A-Stadt aufzusuchen. Damit war der Berechnung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben die Entfernung nach C-Stadt zu Grunde zu legen.	31
Auch nach der Auffassung des Klägers, der sich auf das Schreiben des BMF vom 23.11.2014, BStBl I 2015, 26 Tz. 5 beruft, hätte sich die „erste Betriebsstätte“ in C-Stadt befunden. Denn nach den im BMF-Schreiben herausgestellten quantitativen Merkmalen, wurde die betriebliche Tätigkeit ganz überwiegend in C-Stadt ausgeübt. Das im BMF-Schreiben genannte (Auffang-) Kriterium, wonach im Zweifel die nähere Betriebsstätte zu Grunde zu legen ist, käme daher nicht zum Tragen.	32
3. Die Berechnung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben ist im Ergebnis nicht zu beanstanden.	33
Für die Berechnung des nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG zu ermittelnden Wertes war, entsprechend dem Gesetzeswortlaut, die Entfernung zwischen der Wohnung des Klägers und der Betriebsstätte in C-Stadt zu Grunde zu legen. Die Fahrten des Klägers von dem Betriebshof des Vaters nach C-Stadt (Fahrten zwischen zwei Betriebsstätten) sind dabei nicht zu berücksichtigen. Jedoch ist der Kläger nach dem durch ihn geschilderten Sachverhalt mindestens zur Hälfte direkt mit seinem PKW von seiner Wohnung aus nach C-Stadt gefahren. Nur diese Fahrten bestimmen den zu ermittelnden Wert nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG.	34
Dabei ist nach dem Gesetzeswortlaut die (verbleibende) Anzahl der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte nicht relevant. Zwar geht das Gesetz typisierend von Fahrten Wohnung-Betriebsstätte an 180 Tagen pro Jahr aus (vgl. BFH-Beschluss vom 20.8.2015 III B 108/14, BFH/NV 2015, 1575), schreibt letztlich jedoch die Berechnung unabhängig von der Anzahl der tatsächlich absolvierten Fahrten vor (dazu BFH Urteil vom 12.6.2018 VIII R 14/15, BStBl II 2018, 755: keine verfassungsrechtlichen Bedenken). Der BFH hat eine verhältnismäßige Reduzierung bei weniger als 180 Tagen mit Fahrten Wohnung-Betriebsstätte für die Gewinneinkünfte unter Verweis auf die Möglichkeit ein Fahrtenbuch zu führen, abgelehnt (BFH Urteil BStBl II 2018, 755 aaO. m.w.N. auf die Rechtsprechung des für Arbeitnehmer zuständigen VI. BFH-Senates). Gemäß dieser Rechtsprechung wäre die Entfernungspauschale (wie geschehen) um (geschätzt) die Hälfte entsprechend der Zahl der	35

Fahrten nach C-Stadt zu kürzen und stünde dem der ungekürzte Wert nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG gegenüber. Der Beklagte hat allerdings, entsprechend der Rechtsprechung des VI. Senates des BFH, den letztgenannten Wert ebenfalls um die Hälfte gekürzt. Hierdurch ist der Kläger nicht in seinen Rechten verletzt.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 36

5. Die Revision wird zugelassen. Die Sache hat grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 37