Urteil vom 19. Mai 2015, VIII R 12/13

Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte - "Umwegfahrten" bzw. "Dreiecksfahrten" eines Mandantenbesuche tätigenden Steuerberaters

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6 S 2, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG § 8 Abs 2 S 3, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6 S 3, EStG § 9 Abs 2, EStG VZ 2008

vorgehend FG Münster, 18. Dezember 2012, Az: 11 K 1785/11 F

Tenor

1. Die Revision des Klägers wird als unbegründet zurückgewiesen.

2. Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19. Dezember 2012 11 K 1785/11 F aufgehoben. Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen. Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der als selbständiger Steuerberater tätige Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger) für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte die anhand eines Fahrtenbuchs ermittelten tatsächlichen Kosten als Betriebsausgaben geltend machen kann, soweit die jeweils am selben Tag durchgeführte Hin- oder Rückfahrt durch einen Mandantenbesuch unterbrochen wurde.

2 Der Kläger mit Wohnsitz in A und Steuerberatungsbüro in B erzielte als selbständiger Steuerberater im Streitjahr (2008) Einkünfte aus § 18 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Er führte für die im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeuge (Daimler Benz ML 400 und BMW 740) ein Fahrtenbuch, das von den Beteiligten mittlerweile als ordnungsgemäß angesehen wird. Für die Fahrzeuge verbuchte der Kläger alle anfallenden Aufwendungen in seiner Einnahmenüberschussrechnung als Betriebsausgaben (im Streitjahr 15.844,68 €) und setzte für Privatfahrten den Gewinn erhöhend eine Entnahme in Höhe von 195 € an. Für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte gab der Kläger die abzugsfähigen Aufwendungen in Höhe von 2.896,20 € an.

3 Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem zunächst nicht.

4 Auf den dagegen eingelegten Einspruch berücksichtigte das FA erklärungsgemäß den Aufwand des Klägers für die durch Mandantenbesuche unterbrochenen Fahrten zwischen Wohnung oder Betriebsstätte in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen und setzte eine Entnahme für die private PKW-Nutzung lediglich in Höhe von 99,19 € an.

5 Für die Tage mit Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, die der Kläger entweder auf der Hin- oder Rückfahrt jeweils mit einem Mandantenbesuch verbunden hatte, ging das FA allerdings davon aus, dass der Kläger lediglich die halbe Entfernungspauschale (0,15 €) als betrieblichen Aufwand geltend machen könne. Denn die Anwendung der Entfernungspauschale mit 0,30 € je Entfernungskilometer setze voraus, dass der Steuerpflichtige auch tatsächlich eine (ununterbrochene) Hin- und Rückfahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte an diesem Tag absolviert habe. Daher seien als Aufwendungen für diese Fahrten lediglich folgende Beträge zu berücksichtigen:

6 1. Daimler Benz ML 400

7

Anzahl der einfachen Fahrten zwischen Wohnung und Betriebstätte:	63
einfache Entfernung in km:	45

halbe Entfernungspauschale:	0,15 €
abzugsfähige Kosten:	425,25 €

8 2. BMW 740

9

Anzahl der einfachen Fahrten zwischen Wohnung und Betriebstätte:	106
einfache Entfernung in km:	45
halbe Entfernungspauschale:	0,15 €
abzugsfähige Kosten:	715,50 €

10 Dagegen erhob der Kläger Klage mit der Begründung, ihm stehe für die Tage, an denen er für durch Mandantenbesuche unterbrochene (Hin- oder Rück-)Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte die tatsächlichen Fahrtkosten als Geschäftsreisekosten geltend machen könne, ein Abzug der tatsächlichen Fahrtkosten auch für die am selben Tag (ohne Unterbrechung) durchgeführte vorangegangene Hinfahrt bzw. anschließende Rückfahrt zu.

11 Der Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 419 veröffentlichten Urteil vom 19. Dezember 2012 11 K 1785/11 F insoweit statt, als es dem Kläger auch für diejenigen Arbeitstage die ungekürzte Entfernungspauschale zusprach, an denen er im Vorlauf oder im Anschluss (d.h. entweder während der Hin- oder Rückfahrt) Mandantenbesuche gemacht hatte. Das darüber hinausgehende Begehren des Klägers, für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit vor- oder nachlaufendem Mandantenbesuch im Zusammenhang mit der jeweils korrespondierenden (nicht unterbrochenen) Hin- oder Rückfahrt einen Abzug der tatsächlichen Aufwendungen als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, wies es als unbegründet ab.

12 Mit der Revision rügen sowohl der Kläger als auch das FA die Verletzung materiellen Rechts.

13 Nach Ansicht des FA verstößt das angefochtene Urteil gegen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6. i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG, soweit es für die streitigen Fahrten die volle Entfernungspauschale berücksichtigt, obwohl der Kläger den Arbeitsweg (auf direktem Weg) nur in einer Richtung, zwischen Wohnung und Betrieb zurückgelegt und den korrespondierenden (und als Geschäftsreise erfassten) Hin- oder Rückweg mit einem Mandantenbesuch verbunden hat.

14 Auch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) halte in seinem aktuellen Schreiben zur Entfernungspauschale an der Rechtsauffassung fest, dass die Entfernungspauschale nur zur Hälfte anzusetzen sei, wenn das Kfz lediglich --wie bei den hier streitigen Fahrten-- für eine Hin- oder Rückfahrt benutzt werde (BMF-Schreiben vom 3. Januar 2013 IV C 5 - S 2351/09/10002, BStBl I 2013, 215: Verweis in Tz. 1.4 auf den Hinweis 9.10 des Lohnsteuerhandbuchs 2012 - Fahrtkosten - bei einfacher Fahrt).

15 Das FA beantragt, die Revision des Klägers als unbegründet zurückzuweisen, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

16 Der Kläger beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen, das angefochtene Urteil aufzuheben sowie den angefochtenen Feststellungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. April 2011 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit um 2.192,19 € niedriger angesetzt werden.

17 Er wiederholt und vertieft seine Auffassung, dass die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, denen am selben Tag eine Fahrt mit Mandantenbesuch vor- oder nachgeschaltet worden sei, mit den tatsächlichen Kosten berücksichtigt werden müssten.

18 Bei Dreiecksfahrten sei es dem Steuerpflichtigen (bei ungünstigen Verbindungen) nicht möglich, auf öffentliche Verkehrsmittel auszuweichen und entsprechend dem Willen des Gesetzgebers unter Umweltgesichtspunkten die Chancengleichheit zwischen den Verkehrsträgern zu erhöhen und somit die Bildung von Fahrgemeinschaften oder die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel zu fördern.

19 Bei Dreiecksfahrten könne sich der Steuerpflichtige auch nicht wie bei einer auf Dauer angelegten Betriebsstätte auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken.

Entscheidungsgründe

20 II. 1. Die Revision des Klägers ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

21 a) Im Streitjahr ist nach § 52 Abs. 23d Satz 1 EStG, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 und 3 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale vom 20. April 2009 (BGBl I 2009, 774) anzuwenden.

22 Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG, der i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 EStG entsprechend für Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte gilt, ist der Abzug von Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Betriebsstätte auf die Höchstbeträge der gesetzlichen Entfernungspauschale begrenzt.

23 (1) Durch die Entfernungspauschale sind "sämtliche Aufwendungen" abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Betriebsstätte veranlasst sind.

24 (2) Diese pauschale Abzugsbeschränkung entspricht auch dem Zweck der Vorschrift. Die Einführung der verkehrsmittelunabhängigen Entfernungspauschale zum Veranlagungszeitraum 2001 diente neben umwelt- und verkehrspolitischen Erwägungen auch und vor allem der Steuervereinfachung. So sollten durch die Abgeltung "sämtlicher Aufwendungen" insbesondere Rechtsstreitigkeiten zwischen den Steuerpflichtigen und dem Finanzamt über die Berücksichtigung besonderer Kosten (z.B. für Abholfahrten) und außergewöhnlicher Kosten (z.B. Unfallkosten) vermieden werden (BTDrucks 14/4242, S. 6; BTDrucks 14/4435, S. 9).

25 Dieser Zweck wird nur erreicht, wenn durch die Entfernungspauschale auch tatsächlich "sämtliche Aufwendungen" abgegolten werden. Eine Einschränkung der Abgeltungswirkung auf besondere Kosten (Mehrfach-, Umweg-, Dreiecks- und Abholfahrten) entspräche dem Vereinfachungsgedanken hingegen nicht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. März 2014 VI R 29/13, BFHE 245, 196, BStBl II 2014, 849, betreffend außergewöhnliche Reparaturkosten wegen Falschbetankung eines PKW auf der Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte).

26 Diese Abzugsbeschränkung ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung verfassungsgemäß (BFH-Urteil vom 22. Oktober 2014 X R 19/12, BFH/NV 2015, 482, jeweils m.w.N.).

27 (3) Eine regelmäßige Arbeitsstätte kann nur eine ortsfeste, dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers sein, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, d.h. fortdauernd und immer wieder (dauerhaft) aufsucht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10. Juli 2008 VI R 21/07, BFHE 222, 391, BStBl II 2009, 818; vom 19. Januar 2012 VI R 23/11, BFHE 236, 351, BStBl II 2012, 472; vom 17. Juni 2010 VI R 20/09, BFHE 230, 533, BStBl II 2012, 32, zum weiträumigen Arbeitsgebiet).

28 Entsprechendes gilt für die Annahme einer Betriebsstätte eines Freiberuflers als "ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung (...), die der Steuerpflichtige nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, das heißt fortdauernd und immer wieder zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsucht" (vgl. BFH-Urteil vom 29. April 2014 VIII R 33/10, BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777, m.w.N.).

29 Die Abzugsbeschränkung durch die gesetzliche Entfernungspauschale gilt für "Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte" auch dann, wenn die jeweilige Hin- oder Rückfahrt durch ein Dienstgeschäft --wie etwa den Hausbesuch eines Arztes-- unterbrochen wird, gleichwohl aber als Ziel und Zweck der Fahrt das Erreichen der Wohnung oder der Betriebsstätte --wie im Streitfall-- im Vordergrund steht (BFH-Urteil vom 22. Juni 1995 IV R 74/94, BFH/NV 1996, 117, mit Hinweisen auf die ständige Rechtsprechung).

30 Die Aufwendungen für diese Fahrten sind ungeachtet der Fahrtunterbrechung schon nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 und 3 EStG Aufwendungen "für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer (oder Unternehmer) die Arbeitsstätte (oder Betriebsstätte) aufsucht", die mit der typisierenden Entfernungspauschale abgegolten werden sollen.

31 Daraus folgt, dass für die weitere Fahrtstrecke zu dem jeweils aufgesuchten Mandanten (Kunden), die über die bei

der Entfernungspauschale berücksichtigte Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte hinaus geht, nur die Mehrkosten der Fahrt allein durch das Dienstgeschäft veranlasst sind und deshalb (nur) die auf diese Strecke entfallenden tatsächlichen Kosten bei den Betriebsausgaben abziehbar sind (vgl. BFH-Urteil vom 12. Oktober 1990 VI R 165/87, BFHE 162, 420, BStBl II 1991, 134, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 10. April 2007 XI B 136/06, BFH/NV 2007, 1310; FG München, Urteil vom 27. April 2010 13 K 912/07, juris).

32 Denn ein Aufwand, der nicht durch die Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte, sondern wie hier abgrenzbar ausschließlich durch einen einzelnen betrieblichen Vorgang veranlasst wird, ist bei der Ermittlung von Gewinneinkünften nach § 4 Abs. 4 EStG uneingeschränkt zum Abzug zuzulassen (BFH-Urteil vom 20. März 2014 VI R 74/13, BFHE 245, 56, BStBl II 2014, 854).

33 b) Nach diesen Grundsätzen ist die Revision des Klägers unbegründet.

34 Denn das FG hat ihm mit dem angefochtenen Urteil die uneingeschränkte Entfernungspauschale für die streitigen Fahrttage zugesprochen; zusammen mit dem vom FA bereits berücksichtigten Ansatz der tatsächlichen Kosten für durch Mandantenbesuche unterbrochene Hin- oder Rückfahrten ist damit schon ein höherer Betrag an Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte berücksichtigt worden, als dem Kläger nach den oben dargelegten Maßstäben zugestanden hätte.

35 Danach hätten nämlich nicht die tatsächlichen Kosten für die gesamte Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte unter Einbeziehung der Fahrten zu den jeweils aufgesuchten Mandanten, sondern lediglich die durch den Mandantenbesuch jeweils entstandenen Mehrkosten im Umfang der über die gewöhnliche Entfernung von Wohnung und Betriebsstätte hinausgehenden Fahrtstrecke --zusätzlich zum Ansatz der Entfernungspauschale-- als Betriebsausgabe berücksichtigt werden dürfen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 162, 420, BStBl II 1991, 134, m.w.N.; in BFH/NV 1996, 117, mit Hinweisen auf die BFH-Urteile vom 17. Februar 1977 IV R 87/72, BFHE 122, 55, BStBl II 1977, 543; vom 25. März 1988 III R 96/85, BFHE 153, 119, BStBl II 1988, 655; vom 10. Dezember 1992 XI R 13/92, BFH/NV 1993, 473; BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 1310; FG München, Urteil vom 27. April 2010 13 K 912/07, juris).

36 2. Die Revision des FA ist begründet.

37 a) Allerdings ist dessen Begehren, die Entfernungspauschale für die streitigen Fahrten des Klägers zwischen Wohnung und Betriebsstätte entgegen der Ansicht des FG wegen der Fahrtunterbrechungen auf einer der beiden arbeitstäglich durchgeführten Fahrten nur zur Hälfte in Ansatz zu bringen, nicht zu folgen.

38 Für diese Kürzung fehlt, auch wenn man die Verwaltungsauffassung zugrunde legt, schon die nach den Verwaltungsvorschriften (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 215) maßgebliche Ausgangslage, dass entweder die Hin- oder die Rückfahrt nicht den Fahrten i.S des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG zugerechnet werden kann.

39 Wie oben ausgeführt, blieben die Fahrten ungeachtet der Unterbrechungen durch Mandantenbesuche solche des Klägers zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. zwischen Betriebsstätte und Wohnung, weil sich der jeweilige Zielort (Wohnort oder Betriebsstätte) durch den Mandantenbesuch ersichtlich nicht änderte (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 117, m.w.N.).

40 b) Gleichwohl ist die Vorentscheidung aufzuheben, weil das FG stillschweigend den Rechtsfehler des FA übernommen hat, die anerkannten Dienstreisekosten (für die mit x gekennzeichneten Fahrten der Anlage zur Klageschrift, FG-Akte Bl. 6 ff.) nach der jeweils tatsächlich gefahrenen Gesamtstrecke (zwischen Wohnung und Betriebsstätte über den Ort des jeweils aufgesuchten Mandanten) zu bemessen. Nach den oben dargestellten Grundsätzen hätte lediglich der über die Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte hinausgehende Mehrweg in Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen berücksichtigt werden dürfen.

41 Der danach erhöhte Ansatz der als Betriebsausgaben abgezogenen Fahrtkosten ist im Wege der Saldierung zu korrigieren und führt in diesem Umfang zum Erfolg der Revision des FA.

42 c) Die Sache ist nicht spruchreif.

43 In welchem Umfang eine solche Saldierung vorzunehmen ist, kann der Senat nicht abschließend beurteilen, weil das FG (auch mangels Streits der Beteiligten) keine weiteren tatsächlichen Feststellungen zu den Umweg-/Dreiecksfahrten getroffen hat.

44 Die erforderlichen Feststellungen zu den Fahrtkilometern, um die sich die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Betriebsstätte im Zusammenhang mit den Mandantenbesuchen verlängert hat, sind deshalb vom FG nachzuholen; auf dieser Grundlage ist sodann der Umfang der über die ungekürzte Entfernungspauschale hinausgehenden als Betriebsausgaben abziehbaren Fahrtaufwendungen zu bestimmen.

45 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de