

Fahrten eines Unternehmers zwischen Wohnung und Betrieb des Kunden

Die regelmäßigen PKW-Fahrten des Unternehmers zu seinem einzigen Auftraggeber sind nur in Höhe der Entfernungspauschale als Betriebsausgaben abziehbar.

Hintergrund

Zu entscheiden war, ob die Aufwendungen für die Fahrten zwischen der Wohnung eines Unternehmers und der Einrichtung eines Kunden in vollem Umfang oder lediglich mit der Entfernungspauschale als Betriebsausgaben abziehbar sind. Die Entscheidung betrifft das Streitjahr 2008, hat jedoch auch Bedeutung für das ab 2014 geltende neue Reisekostenrecht.

Der auf dem Gebiet der EDV-Organisation tätige A hatte lediglich einen **einzigen Auftraggeber**, für den er dessen EDV-System betreute. Er suchte dessen Betrieb an vier bis fünf Tagen in der Woche, meist mittags, auf. Im Übrigen war er im Obergeschoss des von ihm und seiner Lebensgefährtin bewohnten Einfamilienhauses tätig.

Das FA berücksichtigte die Kosten des betrieblich genutzten PKW, soweit sie auf die Fahrten zwischen dem Einfamilienhaus und dem Betrieb des Auftraggebers entfielen, lediglich mit der Entfernungspauschale.

Das FG war großzügiger und gab der Klage statt. Die Beschränkung auf die Entfernungspauschale sei nicht anwendbar, da A im Betrieb seines Auftraggebers keine Betriebsstätte unterhalten habe. Denn für einen Arbeitnehmer stelle die betriebliche Einrichtung eines Kunden des Arbeitgebers keine regelmäßige Arbeitsstätte dar. Dementsprechend unterhalte auch ein Unternehmer bei seinem Auftraggeber keine Betriebsstätte, da er über die dortigen Einrichtungen nicht verfügen könne.

Entscheidung

Der BFH widerspricht dem FG. Er bejaht eine Betriebsstätte des A bei seinem Auftraggeber. Denn bei einem Unternehmer, der nicht über eine eigene Betriebsstätte verfügt, ist als **Betriebsstätte** der Ort anzusehen, an dem er die geschuldete Leistung zu erbringen hat, somit regelmäßig der **Betrieb des Auftraggebers**. Der Betrieb des Auftraggebers stellt zugleich eine Betriebsstätte des Unternehmers, hier des A, dar.

Mit dieser Entscheidung folgt der BFH nicht der neueren Rechtsprechung des VI. Senats (Lohnsteuersenat) zum Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte. Für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hatte der Lohnsteuersenat vertreten, regelmäßige Arbeitsstätte könne nur eine betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers sein, nicht aber die Einrichtung eines seiner Kunden. Diese Abgrenzung ist nach der Auffassung des BFH in der aktuellen Entscheidung auf das den Gewinneinkünften zugrunde liegende zweipolige Rechtsverhältnis zwischen dem Gewerbetreibenden und seinem Kunden nicht übertragbar. Denn es fehlt an dem für das Arbeitsverhältnis typischen Dreiecksverhältnis zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und Kunden mit dem entsprechenden Direktionsrecht des Arbeitgebers.

Der BFH konnte gleichwohl nicht endgültig entscheiden. Denn es war offen geblieben, ob A - neben der Betriebsstätte beim Kunden - auch in den von seiner Lebensgefährtin angemieteten Räumen des selbstgenutzten Einfamilienhauses eine eigene Betriebsstätte unterhalten hatte. Für diesen Fall wären die Fahrten des A zu seinem Auftraggeber als Fahrten zwischen zwei Betriebsstätten zu beurteilen, die nicht unter die Abzugsbeschränkung der Entfernungspauschale fallen.

Die Sache wurde an das FG zurückverwiesen. Dieses hat festzustellen, ob die betrieblich genutzten Räume in dem Einfamilienhaus so eng in den privaten Lebensbereich eingebunden waren, dass die Nutzung des Hauses als Wohnung die betrieblichen Zwecke überlagerte. Für diese Fälle - insbesondere für ein häusliches Arbeitszimmer - hat der BFH wiederholt entschieden, dass die Fahrten lediglich mit der Entfernungspauschale angesetzt werden können. Wie der BFH besonders hervorhebt, ist für eine **Betriebsstätte neben der Wohnung** und damit für die Anerkennung von Fahrten zwischen zwei Betriebsstätten die **räumliche Trennung** vom Wohnbereich zwingend erforderlich.

Hinweis

Mit dem **ab 1.1.2014** geltenden **neuen** steuerlichen **Reisekostenrecht** hat der Gesetzgeber auf die großzügige Rechtsprechung des Lohnsteuersenats, nach der die betriebliche Einrichtung des Kunden des Arbeitgebers nicht als regelmäßige Arbeitsstätte des Arbeitnehmers anzusehen ist, reagiert und den Begriff der "ersten Tätigkeitsstätte" dahingehend präzisiert, dass darunter auch die Einrichtung eines vom

Arbeitgeber bestimmten Dritten, z.B. eines Kunden, fällt (§ 9 Abs. 4 EStG). Die Rechtsprechungsänderung (Abzug der tatsächlichen Fahrtkosten bei Arbeitnehmern) wurde damit rückgängig gemacht. Bei Selbständigen ist aufgrund der Verweisung (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG) entsprechend die "**erste Betriebsstätte**" und damit auch eine Einrichtung eines Kunden, bei der die Tätigkeit dauerhaft ausgeübt wird, maßgebend. Eine Ausnahme gilt nur für den hier nicht vorliegenden Fall der Tätigkeit an ständig wechselnden Einsatzstellen. Die Entscheidung verdeutlicht somit, dass für Betriebsinhaber - anders als nach der zwischenzeitlichen Auffassung des Lohnsteuersenats für Arbeitnehmer - keine Änderung der Rechtslage eingetreten ist.

Für die Abziehbarkeit der Fahrtkosten des Unternehmers in tatsächlicher Höhe ist daher entscheidend, ob nach den Umständen des Falles neben der Wohnung eine abgetrennte Betriebsstätte vorhanden ist bzw. ob die Tätigkeit an einer Tätigkeitsstätte mit einer gewissen Dauerhaftigkeit ausgeübt wird.

[Urteil v. 22.10.2014, X R 13/13](#), veröffentlicht am 4.2.2015