

Urteil vom 23. Juni 2026, VIII R 13/24

Reisekostenrechtliche Betriebsstätte eines Selbständigen

ECLI:DE:BFH:2026:U.230626.VIIIR13.24.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 4a, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, SeelotG § 21, EStG VZ 2014, EStG VZ 2015, EStG VZ 2016

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 22. Mai 2024, Az: 8 K 74/22

Leitsätze

1. Eine Betriebsstätte im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) setzt auch nach Inkrafttreten des neuen Reisekostenrechts für Arbeitnehmer eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung voraus, die der Steuerpflichtige nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, das heißt fortdauernd und immer wieder zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsucht; dies erfordert, den ortsgebundenen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten Tätigkeit zu bestimmen.
2. Das Lotsrevier eines Seelotsen ist keine großräumige Betriebsstätte im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG (Änderung der Rechtsprechung).

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22.05.2024 - 8 K 74/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen als Betriebsausgaben.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wird in den Jahren 2014 bis 2016 (Streitjahre) mit seiner Ehefrau zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Er erzielte aus seiner Tätigkeit als Seelotse Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (vgl. § 21 Abs. 1 des Gesetzes über das Seelotswesen) und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des in den Streitjahren geltenden Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 3 Die Lotsen sind in der Lotsenbrüderschaft Z, einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, zusammengeschlossen. Den in der Lotsenbrüderschaft Z zusammengeschlossenen Lotsen obliegt der Lotsdienst auf allen Fahrstrecken zwischen A und der Lotsenversetzposition im ...
- 4 Das Lotsrevier ist in zwei Lotsbezirke aufgeteilt. Der Lotsbezirk 1 umfasst alle Fahrstrecken zwischen A und K mit einer Entfernung von circa ... Seemeilen (circa ... km). Der Lotsbezirk 2 umfasst unter anderem alle Fahrstrecken zwischen K und der Außenposition der Lotsenschiffe bei der C. Der Betrieb des Lotsbezirks 1 obliegt der Lotsenstation A; der Betrieb des Lotsbezirks 2 der Lotsenstation K. Das gesamte Einsatzgebiet der beiden Lotsbezirke erstreckt sich über insgesamt circa ... Seemeilen.
- 5 Die Lotsenbrüderschaft Z hat ihren Sitz in der X-Straße in A (Lotsenstation A). Von dort aus organisierte sie in den

Streitjahren den Einsatz der Lotsen, insbesondere gingen dort Anfragen von Reedereien oder lotsenpflichtigen Schiffen ein. Im Anschluss wurde nach einer bestimmten Reihenfolge bestimmt, welcher Lotse das Schiff zu übernehmen hatte. Der betroffene Lotse wurde von der Lotsenstation telefonisch benachrichtigt (sogenannter Abruf) und erhielt weitere Details über seinen Einsatz (Art, Größe, Liegeplatz, Bestimmungsort des Schiffs). Ab dem Zeitpunkt der Anforderung musste der Lotse in der Regel innerhalb einer Stunde für das Schiff bereitstehen. Die Organisation von Zeit und Ort der Übernahme des Schiffs oblag dem Lotsen. Nach dem Abruf setzte sich der Lotse von seinem Wohnort aus regelmäßig mit dem zu lotsenden Schiff in Verbindung, um Einsatzdetails abzusprechen.

- 6 Der Kläger war in den Streitjahren weit überwiegend im Lotsbezirk 1 eingesetzt, aber auch an geschätzten acht bis zehn Tagen im Lotsbezirk 2 tätig. Als Startpunkte zur Übernahme von Schiffen kamen für den Kläger in den Streitjahren der Ausgang des A Hafens (Anlegestellen D, E, F), die Anlegestelle in G, die Station in H und die Wechselstation in K in Betracht.
- 7 Die Lotsungen des Klägers begannen in den Streitjahren in den weit überwiegenden Fällen an der Anlegestelle D. Er hatte in der Nähe der Anlegestelle E, die gegenüber der Anlegestelle D liegt, einen Dauerparkplatz angemietet. Bis dahin fuhr er mit dem eigenen Pkw. Von dort aus setzte er mit einem Boot der ... auf das zu lotsende Schiff über, das er in der Regel in K wieder verließ. Meistens wurde der Kläger nach einer solchen Lotsung auch für eine "Rücklotsung" eines eingehenden Schiffes eingeteilt. Die unterschiedlich langen Wartezeiten zwischen den Lotsungen verbrachte er regelmäßig in der Lotsenstation K. In der Lotsenstation war es Praxis, dass der Lotse, der als nächstes ein Schiff zu übernehmen hatte, klärte, ob noch Bedarf für weitere Lotsen in der Lotsenstation K bestand. Dies war nach dem unbestrittenen Vortrag des Klägers im Streitzeitraum circa zwei Mal im Monat der Fall.
- 8 Neben der eigentlichen Lotstätigkeit (als sogenannter Fahrlotte) übte der Kläger in den Streitjahren in der Radarstation K an zwei Tagen im Monat jeweils vierstündige Radardienste aus. Anschließend führte er eine weitere Lotsung durch oder ließ sich mit dem Taxi zur Anlegestelle D beziehungsweise nach Hause fahren. Den Wachdienst in der Anlegestelle D, der den Lotsen ebenfalls obliegt, übte der Kläger in den Streitjahren nicht aus. Die Lotsenstation A suchte er im Streitzeitraum nicht auf.
- 9 Bei den Fahrten des Klägers zur Lotsenstation A handelte es sich ausnahmslos um Fahrten, bei denen die Lotsung in K begann (sogenannte Ausgleichsfahrten). Der Kläger fuhr in diesen Fällen mit dem Auto die Lotsenstation A an und ließ sich von dort mit dem Taxi nach K bringen.
- 10 Soweit der Kläger selbst mit einem Kraftfahrzeug fuhr, nutzte er hierfür ein zu mehr als 50 % betrieblich genutztes Fahrzeug, dessen Privatnutzung er nach der 1 %-Regelung ermittelte.
- 11 Der Kläger ging von einer großräumigen Betriebsstätte (Lotsbezirk 1) mit dem nächstgelegenen Zugang in H aus. Die Entfernung zwischen der Wohnung und der Lotsenstation H behandelte er deshalb bei allen Fahrten zu Einsätzen als Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und berücksichtigte sie nur mit der Entfernungspauschale. In seinen Gewinnermittlungen für die Streitjahre wies er darauf beruhende nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG (2014: ... €; 2015: ... €; 2016: ... €) aus und setzte Verpflegungsmehraufwendungen nach Dienstreisegrundsätzen als Betriebsausgaben an (2014: ... €; 2015: ... €; 2016: ... €).
- 12 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) veranlagte den Kläger und seine Ehefrau zunächst mit unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheiden erklärungskgemäß.
- 13 Nach einer bei dem Kläger durchgeführten Außenprüfung vertrat auch der Prüfer die Auffassung, der Lotsbezirk 1 stelle für den Kläger dessen großräumige Betriebsstätte dar. Er berücksichtigte aber sämtliche Fahrten des Klägers zwischen seiner Wohnung und allen zum Lotsbezirk 1 gehörenden Lotsenstationen beziehungsweise Anlegestellen nur mit der Entfernungspauschale. Es komme nicht auf den der Wohnung des Klägers am nächsten liegenden Zugangspunkt an. Der Prüfer erhöhte deshalb den Gewinn des Klägers um weitere nicht abzugsfähige Betriebsausgaben für dessen Fahrten (2014 auf insgesamt ... €; 2015 auf insgesamt ... €). Für 2016 kürzte er die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben von ... € auf ... €.
- 14 Gegen die nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Einkommensteuerbescheide vom 01.10.2019 legten der Kläger und seine Ehefrau Einspruch ein. Mit Schreiben vom 19.01.2022 kündigte das FA an, die bisher berücksichtigten Verpflegungsmehraufwendungen nur noch für die Tage zu berücksichtigen, an denen sich der Kläger außerhalb des Lotsbezirks 1 aufgehalten habe (je Streitjahr geschätzt ... €). Hieraus ergebe sich eine

(weitere) Gewinnerhöhung in den Streitjahren. Mit Entscheidung vom 08.03.2022 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück und setzte die Einkommensteuer wie angekündigt herauf (2014: ... €; 2015: ... €; 2016: ... €).

- 15 Im finanzgerichtlichen Verfahren begehrte der Kläger die Berücksichtigung weiterer Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen als Betriebsausgaben (2014: ... €; 2015: ... €; 2016: ... €). Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben.
- 16 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts.
- 17 Das FA beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 22.05.2024 - 8 K 74/22 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 18 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 19 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend erkannt, dass der Kläger im Streitzeitraum keine Betriebsstätte im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG hatte. Es hat deshalb die Aufwendungen des Klägers für seine Fahrten von der Wohnung zu den einzelnen Lotseinsätzen in vollem Umfang zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen (unter 2.a ff.) und ihm auch zu Recht die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen zugesprochen (unter 3.).
- 20 1. a) 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 dürfen die Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie über die Entfernungspauschale hinausgehen. Zweck der Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG ist, dass Gewinnermittler für ihre Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte keine höheren Betriebsausgaben abziehen können als ein Arbeitnehmer für seine Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (vgl. zu Fahrten Wohnung-Betriebsstätte Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.08.2015 - III B 108/14, BFH/NV 2015, 1575, Rz 11; BFH-Urteil vom 22.09.2010 - VI R 57/09, BFHE 231, 139, BStBl II 2011, 359, Rz 15).
- 21 Gesetzestechisch wird dies über ein Betriebsausgabenabzugsverbot erreicht: Bei der Nutzung eines zu mehr als 50 % betrieblich genutzten Kraftfahrzeugs, dessen Privatnutzung pauschal nach der sogenannten 1 %-Regelung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG besteuert wird, dürfen die Aufwendungen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 % des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG des im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 bis 6 oder Abs. 2 EStG ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG). Der entsprechende Betrag wird, soweit er den Gewinn gemindert hat, dem Gewinn wieder hinzugerechnet. Die Gewinnzurechnung tritt neben die mit der 1 %-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG besteuerte Privatnutzung des Kraftfahrzeugs (BFH-Urteile vom 05.02.2026 - III R 18/25, zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, BFH/NV 2026, 954, Rz 12; vom 12.06.2018 - VIII R 14/15, BFHE 262, 66, BStBl II 2018, 755, Rz 17).
- 22 b) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Begriff der Betriebsstätte in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG nicht durch den Begriff der ersten Tätigkeitsstätte (in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 und Abs. 4 EStG) vorgegeben ist, sondern im Grundsatz (wie bisher) normspezifisch eigenständig bestimmt werden muss.
- 23 aa) Eine Betriebsstätte im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG setzt wie bisher eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung voraus, die der Steuerpflichtige nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, das heißt fortdauernd und immer wieder zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsucht; dies erfordert, den ortsgebundenen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten Tätigkeit zu bestimmen (BFH-Urteile vom 19.05.2026 - VIII R 15/24; vom 05.02.2026 - III R 18/25, zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, BFH/NV 2026, 954, Rz 14; vom 12.06.2018 - VIII R 14/15, BFHE 262, 66, BStBl II 2018, 755, Rz 21; vom 29.04.2014 - VIII R 33/10,

BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777, Rz 27, 28, m.w.N.). Die Erledigung bloßer Hilfs- und Nebentätigkeiten ist nicht ausreichend.

- 24** bb) Diese normenspezifische Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG durch die BFH-Rechtsprechung ist auch nach dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285) maßgeblich. Der Senat schließt sich insoweit der Entscheidung des III. Senats vom 05.02.2026 an (BFH-Urteil vom 05.02.2026 - III R 18/25, zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen, BFH/NV 2026, 954, Rz 18).
- 25** cc) Ob im Einzelfall eine Betriebsstätte im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG anzunehmen ist, ist grundsätzlich Tatfrage und als solche vom FG zu beurteilen (BFH-Urteil vom 14.09.2023 - VI R 27/21, BFHE 282, 268, BStBl II 2024, 38, Rz 23). An die tatsächliche Würdigung des FG ist der BFH grundsätzlich gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 26** 2. a) Bei Anwendung dieser Grundsätze hat das FG für den BFH bindend festgestellt, dass der Kläger in den Streitjahren keine Betriebsstätte im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG hatte.
- 27** aa) Der Dauerparkplatz des Klägers in der Nähe des Anlegers E war in den Streitjahren keine Betriebsstätte im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG. Zwar handelt es sich um den Ort, den der Kläger in den Streitjahren fortdauernd und jeweils am häufigsten mit seinem Pkw angefahren hat. Es bedarf aber keiner Entscheidung, ob es sich bei dem vom Kläger angemieteten Parkplatz um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung des Klägers gehandelt haben könnte. Jedenfalls hat der Kläger diesen Ort nicht aufgesucht, um dort seine berufliche Tätigkeit auszuüben. Der Parkplatz diente dem Kläger jeweils nur als Zwischenstation auf dem Weg zu seinen beruflichen Einsätzen. Das FG hat nicht festgestellt, dass der Kläger dort eine über bloße Hilfs- oder Nebentätigkeiten (Anreise) hinausgehende berufliche Tätigkeit entfaltet hat.
- 28** bb) Die Lotsenstation A war in den Streitjahren ebenfalls keine Betriebsstätte des Klägers im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG. Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG hat der Kläger die Lotsenstation A im Streitzeitraum nicht aufgesucht. Soweit er mit seinem Pkw dorthin gefahren ist, um sich von dort nach K bringen zu lassen, gilt das zu seinem Dauerparkplatz in E Gesagte entsprechend. Es mangelt insofern an einer relevanten beruflichen Tätigkeit des Klägers an dem aufgesuchten Ort. Dass die Lotsenbrüderschaft, der der Kläger angehört, dort ihren Sitz hatte, genügt nicht, um eine Betriebsstätte des Klägers im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG anzunehmen. Es kommt auf die Tätigkeit an, die der Kläger selbst an diesem Ort entfaltet hat.
- 29** cc) Auch die Lotsen- und die Radarstation K waren in den Streitjahren keine Betriebsstätten des Klägers im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG. Zwar hat der Kläger dort qualifizierte Leistungen erbracht, er hat die beiden Stationen aber nicht fortdauernd und immer wieder zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufgesucht. Jedenfalls bildeten die dort verrichteten Tätigkeiten nicht den ortsgebundenen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit des Klägers. Bei einem sogenannten Fahrlotsen wie dem Kläger bildet das Lotsen der Schiffe den Mittelpunkt seiner Tätigkeit (BFH-Urteil vom 29.04.2014 - VIII R 33/10, BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777, Rz 31 f.). Daran gemessen kann der vom Kläger in K nur stundenweise verrichtete Radardienst nicht als Mittelpunkt seiner Tätigkeit angesehen werden. Entsprechendes gilt für die in der Lotsenstation K verbrachten Wartezeiten und die dort währenddessen geleisteten organisatorischen Tätigkeiten des Klägers. Nicht zuletzt hat der Kläger die Lotsen- und die Radarstation K nicht regelmäßig angefahren, sondern nur ausnahmsweise. Auch das spricht gegen die Annahme von Betriebsstätten des Klägers im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG.
- 30** dd) Wie der Senat bereits entschieden hat, sind auch die zu lotsenden Schiffe keine Betriebsstätten im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG für einen Seelotsen (BFH-Urteil vom 29.04.2014 - VIII R 33/10, BFHE 246, 53, BStBl II 2017, 777, Rz 31 f.). Daran hält der Senat fest.
- 31** b) Soweit der Senat in der Vergangenheit im Zusammenhang mit der Tätigkeit von Seelotsen im jeweiligen Lotsrevier oder Lotsbezirk eine großräumige Betriebsstätte im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG erkannt hat, hält er unter der Geltung des geänderten Reisekostenrechts für Arbeitnehmer daran nicht mehr fest.
- 32** aa) Eine großräumige Betriebsstätte hat der Senat angenommen, wenn es sich um ein zusammenhängendes (normativ begrenztes) Gebiet handelt, auf dem der Steuerpflichtige auf Dauer und mit einer gewissen Nachhaltigkeit tätig wird, und wenn sich auf diesem Gebiet jedenfalls eine ortsfeste betriebliche Einrichtung befindet, die nach ihren infrastrukturellen Gegebenheiten mit einem Betriebssitz oder mit einer sonstigen

betrieblichen Einrichtung eines Arbeitgebers vergleichbar ist. Es genügt, wenn sich der Steuerpflichtige jedenfalls für einen gewissen, auch kurzen Zeitraum in dieser betrieblichen Einrichtung aufhielt (BFH-Urteile vom 11.11.2014 - VIII R 46/12, Rz 23; vom 29.04.2014 - VIII R 33/10, BFHE 246, 53, BStBl II 2014, 777, Rz 28 f.). Auf der Grundlage dieser Definition hat der Senat das Lotsrevier eines See- und Hafenlotsen als normativ begrenztes Gebiet aufgefasst, auf dem der Lotse auf Dauer (beim Lotsen der Schiffe) tätig wird und auf dem sich auch sonstige betriebliche Einrichtungen befinden (Lotsenstationen), die der Lotse zumindest vorübergehend aufsucht. Dass es sich bei den Fahrtstrecken jeweils um Wasserflächen handelt und die Lotsenstationen an Land stehen, hat der Senat als unerheblich erachtet.

- 33** bb) Die beschränkte Abziehbarkeit der Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte bedarf als Ausnahme von der Grundregel des § 4 Abs. 4 EStG einer gesetzlichen Grundlage. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG und der Begriff der Betriebsstätte konnten in der Vergangenheit so offen verstanden werden, dass darunter auch ein Gebiet fallen konnte, auf dem der Lotse auf Dauer tätig wird, wenn sich auf dem Gebiet auch eine betriebliche Einrichtung befand, die der Lotse zumindest vorübergehend aufsuchte. Diese Möglichkeit ist durch die Änderung des Reisekostenrechts für Arbeitnehmer entfallen. Zwar ist der Begriff der Betriebsstätte in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG --wie dargelegt-- im Grundsatz weiterhin normspezifisch und eigenständig zu bestimmen. Auch ist der Wortlaut der Norm weitgehend unbestimmt und offen. Die vom Gesetzgeber gewollte grundsätzliche Gleichbehandlung von Arbeitnehmern und Gewinnermittlern im steuerlichen Reisekostenrecht findet aber ihre Grenze in den gesetzlichen Bestimmungen, wie sie sich im Kontext darstellen. Danach kommt die Annahme einer großräumigen Betriebsstätte eines See- und Hafenlotsen nach der Änderung des Reisekostenrechts der Arbeitnehmer nicht mehr in Betracht. Der Senat schließt dies vor allem aus dem Umstand, dass in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG eine Verweisung auf die für Arbeitnehmer nun explizit geregelten Vorschriften zur (großräumigen) ersten Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 EStG) und zum weiträumigen Tätigkeitsgebiet (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 und 4 EStG) fehlt. Der Gesetzgeber hat damit zur Überzeugung des Senats (objektiv) zum Ausdruck gebracht, dass diejenigen Normen nicht auf Selbständige angewandt werden sollen, die aufgrund einer normativen Gesamtbetrachtung von mehreren Tätigkeitspunkten, in Gestalt einer Vielzahl von Sachmitteln (großräumige erste Tätigkeitsstätte, vgl. BFH-Urteil vom 11.04.2019 - VI R 12/17, BFHE 264, 265, BStBl II 2019, 551, Rz 15) oder der Tätigkeit auf einer Fläche (weiträumiges Tätigkeitsgebiet, vgl. BFH-Urteil vom 15.02.2023 - VI R 4/21, BFHE 280, 40, BStBl II 2023, 829), zu einer auf die Entfernungspauschale beschränkten Abzugsfähigkeit von Fahraufwendungen führen. Deshalb kann eine ortsfeste betriebliche Einrichtung, die nicht für sich genommen den Begriff der Betriebsstätte im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG erfüllt, auch nicht mehr über die Figur einer großräumigen Betriebsstätte zur Abzugsbeschränkung führen, nur weil sie in bestimmter Weise in ein Gebiet eingebunden ist.
- 34** cc) Etwas anderes ist auch nicht aus Gründen der Gleichbehandlung von Arbeitnehmern und Selbständigen im steuerlichen Reisekostenrecht geboten. Die beschränkte Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte findet --wie bei Arbeitnehmern-- ihre innere Rechtfertigung darin, dass sich auch ein Selbständiger bei einer auf Dauer und Nachhaltigkeit angelegten (regelmäßigen) Betriebsstätte in unterschiedlicher Weise auf die immer gleichen Wege einstellen und so auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken kann, zum Beispiel durch die Bildung von Fahrgemeinschaften, die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel oder durch die Wahl seines Wohnorts (BFH-Urteile vom 10.04.2008 - VI R 66/05, BFHE 221, 35, BStBl II 2008, 825; vom 10.07.2008 - VI R 21/07, BFHE 222, 391, BStBl II 2009, 818). Der Senat verkennt nicht, dass auch der Kläger im Wesentlichen immer wieder dieselben Orte, insbesondere seinen Dauerparkplatz, ansteuert. Die vom Gesetzgeber gewollte Gleichbehandlung ist aber --wie dargelegt-- nur im Rahmen der geltenden Gesetze möglich und geboten und setzt beim Selbständigen eine Betriebsstätte im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG voraus, an der es hier fehlt. Ein berufsspezifisches Verständnis des Begriffs der Betriebsstätte im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG findet in der Norm keine Grundlage und ist auch nicht aus anderen Gründen geboten.
- 35** 3. Das FG hat dem Kläger auch zu Recht die von ihm geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 und 2 EStG in voller Höhe zugesprochen. Dafür gelten keine anderen Maßstäbe als für den Abzug von Wegekosten. Insbesondere entsprechen sich der Begriff des "Tätigkeitsmittelpunkts" im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG und der Begriff der "Betriebsstätte" im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 1 EStG (BFH-Urteil vom 12.07.2021 - VI R 1/19, BFH/NV 2022, 19, Rz 23). Da der Kläger keine Betriebsstätte hatte, hat ihm das FG auch den Betriebsausgabenabzug für die geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen zu Recht nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG i.V.m. § 9 Abs. 4a EStG zugesprochen.
- 36** 4. Über die Höhe der anzusetzenden Betriebsausgaben besteht zwischen den Beteiligten kein Streit.

37 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de