

BFH Urteil vom 09.11.2005 - VI R 27/05

Entscheidungsstichwort (Thema)

Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch; zeitnahe Führung in geschlossener Form. - siehe dazu Urteil des Sächsisches FG vom 03.03.2005 - 2 K 1262/00

Leitsatz

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden und die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben.

Normenkette

EStG § 8 Abs. 2 S. 2; EStG § 8 Abs. 2 S. 3; EStG § 8 Abs. 2 S. 4; EStG § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2

Rechtszug

Sächsisches FG (Entscheidung vom 03.03.2005; Aktenzeichen 2 K 1262/00)

Tatbestand

I. Die Beteiligten streiten um die Anerkennung eines anhand von Notizzetteln nachträglich erstellten Fahrtenbuchs (§ 8 Abs. 2 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes –EStG–).

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden als Eheleute zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Kläger ist in leitender Stellung bei einem Unternehmen beschäftigt, das sich mit der Durchführung von Außenwerbung befasst. Seine Tätigkeit ist mit umfangreicher Auswärtstätigkeit verbunden. Hierfür stellte ihm die Arbeitgeberin einen Dienstwagen zur Verfügung, den der Kläger auch privat nutzen durfte. Daneben verfügten die Kläger noch über einen eigenen PKW.

Die Arbeitgeberin des Klägers erfasste den geldwerten Vorteil des Klägers aus der Privatnutzung des Firmenwagens in Höhe von 661,25 DM pro Monat als Arbeitslohn (1 v.H. des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs zuzüglich eines Aufschlags von 0,03 v.H. je Kilometer der Entfernung zwischen der Wohnung des Klägers und seiner Arbeitsstätte). Diesen Betrag legte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt –FA–) auch der Einkommensteuerveranlagung der Kläger zugrunde.

Vor dem Finanzgericht (FG) trugen die Kläger vor, der Kläger habe im Streitjahr mit dem Dienstwagen lediglich 1 330 Kilometer aus privatem Anlass zurückgelegt. Die private Nutzung des Fahrzeugs sei daher bei einem an den angefallenen Fahrzeugkosten bemessenen Kilometersatz von 0,6175 DM tatsächlich für das ganze Jahr nur mit insgesamt 821 DM zu bewerten. Der Umfang der Privatfahrten ergebe sich aus Aufzeichnungen, die der Kläger zeitnah angefertigt habe. Dies seien zum einen eine Übersicht, in der der Kläger täglich seine Termine notiert habe, zum anderen Notizzettel, auf denen er im Fahrzeug –jeweils getrennt für jeden Tag– nach jeder Fahrt die angefahrene Stadt und die zurückgelegten Kilometer aufgeschrieben habe, und schließlich Monatsübersichten, in die der Kläger in der Regel am Abend desselben Tages,

jedenfalls aber am Ende derselben Woche die sich aus den genannten Aufzeichnungen ergebenden Werte übertragen habe.

Später überreichten die Kläger dem FG auch ein auf der Grundlage dieser Materialien im Laufe des Klageverfahrens erstelltes Fahrtenbuch. In der mündlichen Verhandlung legten sie dem FG einen Klebezettel, auf dem das Kürzel eines Wochentages sowie die Kürzel von Städten mit dahinter notierten Zahlen vermerkt waren, sowie ein mit "Terminplanung 1996" überschriebenes und mit Eintragungen für die erste Aprilhälfte dieses Jahres versehenes Blatt vor. Ferner übergaben die Kläger ein weiteres Blatt, auf welchem für den Monat Juli 1996 täglich die auf die Wohnung bezogenen Abfahrts- und Ankunftszeiten des Klägers, die bereisten Städte, ein Stichwort zum Anlass der Reise und die Anzahl der am jeweiligen Tag dienstlich und privat zurückgelegten Kilometer aufgeführt waren.

Nachdem das FA die Kläger wegen anderer Streitpunkte klaglos gestellt und die Einkommensteuer für das Streitjahr herabgesetzt hatte, gab das FG der weiter gehenden Klage auf Berücksichtigung eines um 7 114 DM verminderten Arbeitslohns in vollem Umfang statt. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus:

Im Zusammenhang mit den zeitnahen Notizen des Klägers stellten die im Zuge des Klageverfahrens eingereichten Aufzeichnungen ein "ordnungsgemäßes Fahrtenbuch" im Sinne des Gesetzes dar. Die formellen Anforderungen an ein solches Fahrtenbuch dürften nicht überspannt werden, weil sonst die dem Steuerpflichtigen durch § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG eröffnete Möglichkeit zur Ermittlung des tatsächlichen Nutzungswertes weitgehend gegenstandslos werde. Entscheidend sei, dass mit Hilfe der Aufzeichnungen und gegebenenfalls in Verbindung mit weiteren Belegen nachvollzogen werden könne, wann, zu welchem Zweck und in welchem Umfang der Steuerpflichtige das Kfz dienstlich und wann und in welchem Umfang er es privat genutzt habe. Im Streitfall sei dies im Einzelnen möglich. Das FG sei der Überzeugung, dass der Kläger die exemplarisch vorgelegten Aufzeichnungen während des gesamten Streitjahres in der von ihm beschriebenen Weise geführt habe.

Es komme nicht darauf an, dass der Kläger entgegen den von der Finanzverwaltung erhobenen Anforderungen nicht bezüglich jeder einzelnen Fahrt die Kilometerstände zu Beginn und an deren Ende notiert habe. Von diesen Anforderungen könne unter bestimmten Voraussetzungen abgewichen werden, die im Falle des Klägers erfüllt seien. Zudem erfordere es der Sinn und der Zweck des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG nicht zwingend, derartige Angaben zu machen, sofern aus den vorhandenen Aufzeichnungen ohne erhebliche Bedenken abgeleitet werden könne, in welchem Umfang eine Privatnutzung des Fahrzeugs erfolgt sei. Die Unrichtigkeit einzelner Notizen könne bei Eigenbelegen nie mit letzter Sicherheit ausgeschlossen werden.

Da anhand der Monatsaufzeichnungen des Klägers ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorhanden sei, könne offen bleiben, ob es schädlich sei, dass der Kläger die Aufzeichnungen erst im Laufe des Klageverfahrens in die übliche Form eines Fahrtenbuchs gebracht habe. Mit Sinn und Zweck der genannten Regelung sei es nämlich nicht vereinbar, den Nachweis nur mit einem im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit den jeweiligen Fahrten erstellten Fahrtenbuch zuzulassen, sofern es dem Steuerpflichtigen aufgrund anderer zeitnaher Aufzeichnungen möglich sei, nachträglich ein solches Fahrtenbuch zu erstellen.

Gegen das Urteil des FG wendet sich die Revision des FA, mit der eine Verletzung materiellen Rechts gerügt wird. Das FA meint, die vom FG als ausreichend anerkannten Aufzeichnungen des Klägers seien kein "ordnungsgemäßes Fahrtenbuch" i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG. Die praktizierte Verfahrensweise lasse nachträgliche, später nicht mehr erkennbare Veränderungen der aufgezeichneten Daten ohne weiteres zu. Die gelieferten Angaben seien zudem nicht leicht und einwandfrei überprüfbar.

Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Sie berufen sich auf die Gründe des angegriffenen Urteils. Ergänzend tragen sie vor, bei den vom Kläger vorgelegten Aufzeichnungen handele es sich weder um ein Gedächtnisprotokoll noch um eine fehleranfällige nachträgliche Rekonstruktion. Die vom FA behaupteten Formvorschriften ließen sich dem Gesetz nicht entnehmen. Es sei nicht der Zweck der hier streitigen Vorschriften, nicht penibel geführte Fahrtenbücher von vornherein auszusondern und der Finanzverwaltung dadurch den Aufwand einer in die Einzelheiten gehenden Prüfung zu ersparen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) unter Aufhebung der Vorentscheidung zur Abweisung der Klage. Der angegriffene Einkommensteuerbescheid verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten.

1. Ist wegen der Befugnis, einen Dienstwagen auch privat zu nutzen, ein geldwerter Vorteil anzusetzen, so ist dessen Höhe nach der 1 v.H.-Regelung zu bewerten, sofern nicht das Verhältnis der privaten Fahrten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen wird (§ 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG).

Der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Aus dem Wortlaut und aus dem Sinn und Zweck der Regelung folgt allerdings, dass die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils (Privatfahrten einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen.

Dazu gehört auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt worden ist und dass es die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergibt.

a) Die genannten Anforderungen lassen sich in ihren wesentlichen Zügen bereits aus dem Wortlaut des Gesetzes herleiten.

Danach erfüllt ein "Fahrten"-Buch als Eigenbeleg des Fahrzeugführers begrifflich die Aufgabe, über die mit einem Fahrzeug unternommenen Fahrten Rechenschaft abzulegen. Da die dabei zu führenden Aufzeichnungen eine "buch"-förmige äußere Gestalt aufweisen sollen, verlangt der allgemeine Sprachgebrauch des Weiteren, dass die erforderlichen Angaben in einer gebundenen oder jedenfalls in einer in sich geschlossenen Form festgehalten werden müssen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder zumindest deutlich als solche erkennbar werden lässt. Lose Notizzettel können daher schon in begrifflicher Hinsicht kein "Fahrtenbuch" sein.

Daraus, dass die erfassten Daten untereinander "ordnungsgemäß" in der vorgenannten Buchform zu verbinden sind, lässt sich zudem entnehmen, dass das Fahrtenbuch die Fahrten geordnet und in ihrem fortlaufenden zeitlichen Zusammenhang wiedergeben muss. Außerdem müssen die geführten Aufzeichnungen eine ordentliche und damit im Wesentlichen eine übersichtliche äußere Form aufweisen.

b) Aus Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung ergibt sich ferner, dass ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht nur fortlaufend in einer geordneten und geschlossenen äußeren Form, sondern vor allem auch zeitnah zu führen ist.

Ziel ordnungsgemäßer Aufzeichnungen muss es sein, die unzutreffende Zuordnung einzelner Privatfahrten zum beruflichen Nutzungsanteil wie auch deren gänzliche Nichtberücksichtigung im Fahrtenbuch möglichst auszuschließen. Dieser Anforderung wird nur die fortlaufende und zeitnahe Erfassung der Fahrten in einem geschlossenen Verzeichnis gerecht, das aufgrund seiner äußeren Gestaltung geeignet ist, jedenfalls im Regelfall nachträgliche Abänderungen, Streichungen und Ergänzungen als solche kenntlich werden zu lassen.

c) Eine zeitnahe und geschlossene Dokumentation der Fahrten erlegt dem Steuerpflichtigen nach Lage der Dinge keine unangemessenen Belastungen auf. Dabei ist insbesondere auch zu berücksichtigen, dass der zu führende Belegnachweis sich auf Vorgänge bezieht, die sich allein in der Sphäre des Steuerpflichtigen zugetragen haben und die zu einem späteren Zeitpunkt nur in sehr eingeschränktem Umfang und nur mit erheblichem Ermittlungsaufwand auf ihre richtige Darstellung hin überprüft werden können.

2. Das FG ist bei seiner Entscheidung von anderen Grundsätzen ausgegangen. Bei Anlegung der genannten Maßstäbe war den vom Kläger angefertigten Aufzeichnungen die Anerkennung als ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu versagen. Der geldwerte Vorteil aus der Dienstwagennutzung war daher –wie im angegriffenen Einkommensteuerbescheid geschehen– mit 1 v.H. des inländischen Bruttolistenpreises zuzüglich eines Aufschlags für die Nutzung des Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusetzen.

Die erst im Laufe des Klageverfahrens in einem geschlossenen Fahrtenbuch erfassten Eintragungen sind nicht zeitnah im Anschluss an die betreffenden Fahrten vorgenommen worden. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz genügen die Angaben den gesetzlichen Anforderungen auch nicht dadurch, dass sie mit den im Streitjahr zwar laufend, aber lose gefertigten Aufzeichnungen auf Notizzetteln und Terminübersichten übereinstimmen.

Es kommt hinzu, dass die einzige zu den Akten gereichte Monatsübersicht für Juli 1996 den am Ende der Fahrten erreichten Gesamtkilometerstand fast durchgängig nicht wiedergibt. Die vom Bundesministerium der Finanzen (BMF) in diesem Punkt mit Schreiben vom 12. Mai 1997 IV B 2 - S 2177- 29/97 (BStBl I 1997, 562), Tz. 19 (gleichlautend H 31 (9-10) "Erleichterungen bei der Führung eines Fahrtenbuchs" der Lohnsteuer-Richtlinien –LStR– seit 2000) gewährten Erleichterungen betreffen nur Taxifahrer im sog. Pflichtfahrgebiet und sind auf den Streitfall daher ihrem Wortlaut nach nicht anwendbar (vgl. FG Berlin, Urteil vom 16. September 2003 7 K 7400/02, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG– 2004, 54, 55). Die Notizen bieten mangels hinreichender Übersichtlichkeit schließlich auch keine Möglichkeit, die Vollständigkeit und Richtigkeit der darin enthaltenen Angaben mit einem noch vertretbaren Aufwand einer inhaltlichen Nachprüfung zu unterziehen.

3. Wegen des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung hat der Senat über die Kosten des gesamten Verfahrens zu entscheiden (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 29. März 2000 I R 85/98, BFH/NV 2000, 1247 , 1249; vom 7. Juli 2005 V R 78/03, BStBl II 2005, 849 , 851). Das FA hat dem mit der Klage zunächst verfolgten Begehren, den Einkommensteuerbescheid in der Gestalt der Einspruchsentscheidung abzuändern und die Einkommensteuer um 5 260 DM auf 44 438 DM herabzusetzen, durch den in der mündlichen Verhandlung am 3. März 2005 übergebenen und auf den Vortag datierten Änderungsbescheid unter Festsetzung einer um 2 296 DM niedrigeren Einkommensteuer teilweise abgeholfen. Die zu diesem Zeitpunkt bereits ausgelösten Kosten des Klageverfahrens waren daher insoweit dem FA aufzugeben (§ 138 Abs. 2 Satz 1 FGO). Im Übrigen beruht die Kostenentscheidung auf § 135 Abs. 1 FGO.