

BFH Urteil vom 16.03.2006 - VI R 87/04

Entscheidungsstichwort (Thema)

Erforderliche Angaben in ordnungsgemäßem Fahrtenbuch

Leitsatz

1. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss grundsätzlich zu den beruflichen Reisen Angaben zum Datum, zum Reiseziel, zum aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner bzw. zum Gegenstand der dienstlichen Verrichtung und zu dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs enthalten.
2. Mehrere Teilabschnitte einer einheitlichen beruflichen Reise können miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden, wenn die einzelnen aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden.
3. Der Übergang von der beruflichen Nutzung zur privaten Nutzung des Fahrzeugs ist im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Gesamtkilometerstands zu dokumentieren.
4. Die erforderlichen Angaben müssen sich dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen. Ein Verweis auf ergänzende Unterlagen ist nur zulässig, wenn der geschlossene Charakter der Fahrtenbuchaufzeichnungen dadurch nicht beeinträchtigt wird.

Normenkette

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

Tatbestand

I. Streitig ist, ob ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch (§ 8 Abs. 2 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes —EStG—) vorliegt.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden in den Streitjahren (1996 bis 1998) zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Kläger erzielte als angestellter Handelsvertreter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Für die damit verbundene Reisetätigkeit stand ihm ein Dienstwagen seines Arbeitgebers zur Verfügung, den er auch privat nutzen durfte. Über die mit dem Dienstwagen unternommenen Fahrten führte der Kläger Aufzeichnungen in Fahrtenbüchern, die von einem Schreibwarenverlag aufgelegt worden waren.

In diesen Fahrtenbüchern trug der Kläger tageweise in jeweils einer Zeile nebeneinander das Datum, die Uhrzeit des Fahrtbeginns und des Fahrtendes, einen oder zwei Ortsnamen sowie den Kilometerstand am Ende des Tages ein. Vereinzelt führte der Kläger noch die Länge einer privat zurückgelegten Strecke auf. In den im Fahrtenbuch vorgesehenen weiteren Spalten "Zweck/Geschäftspartner" bzw. "Zweck der Fahrt" machte der Kläger keine Eintragungen. Eine Trennung zwischen dienstlichen und privaten Fahrten am gleichen Tag erfolgte nicht. Daneben erstellte der Kläger für seinen Arbeitgeber Reisekostenabrechnungen, die neben

Datum, Reisebeginn und Reiseende sowie neben den am jeweiligen Tag angefallenen Aufwendungen für Verpflegung, Übernachtung und für das Betanken des Fahrzeugs unter der Überschrift "Reiseanlass und Reiseweg" ebenfalls pro Tag zwei oder drei Ortsnamen enthalten.

Den Nutzungsvorteil aus der Überlassung des Dienstwagens versteuerte der Kläger in den Streitjahren zunächst in Höhe der nach den Fahrtenbüchern auf die Privatfahrten entfallenden anteiligen Fahrzeugkosten. Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung beim Arbeitgeber des Klägers vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) die Ansicht, die Aufzeichnungen des Klägers seien nicht ordnungsgemäß im Sinne des Gesetzes, weil sie —neben anderen Mängeln— durchgängig keine Angaben zu den aufgesuchten Geschäftspartnern enthielten. Aus diesem Grunde änderte das FA die bereits ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre ab und legte den Einnahmen des Klägers nunmehr einen Nutzungsvorteil von monatlich 1 v.H. des jeweiligen Fahrzeuglistenpreises zugrunde (§ 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG).

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren trugen die Kläger vor dem Finanzgericht (FG) vor, die in den Fahrtenbüchern selbst nicht enthaltenen Kundennamen seien jedenfalls anhand der jeweiligen Reisekostenabrechnungen ohne weiteres nachzuvollziehen. Von der Möglichkeit, den gestellten Dienstwagen auch für private Fahrten zu verwenden, habe man ohnehin kaum Gebrauch gemacht, zumal das ständig mit Arbeitsmaterialien beladene Fahrzeug dazu praktisch nicht geeignet gewesen sei. Für solche Fahrten hätten sie (die Kläger) zudem noch über zwei eigene PKW verfügen können. Die Privatnutzung des Dienstwagens sei daher —mit Ausnahme einer Urlaubsfahrt im Jahre 1997— höchstens mit 1 000 Kilometern pro Jahr zu veranschlagen und damit völlig unbedeutend.

Das FG wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte ([EFG](#) 2005, 688) veröffentlichten Gründen ab.

Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine Verletzung materiellen Rechts. Sie sind der Auffassung, die von der Finanzverwaltung an ein Fahrtenbuch gestellten Anforderungen seien in der Praxis nicht zu leisten. Die Pflicht zur Aufzeichnung jeder einzelnen Fahrt sei bei Handelsvertretern ein bloßer Formalismus. Entscheidend für die Überprüfbarkeit der Fahrtenbucheintragungen sei zudem nicht die Angabe des konkreten Kundennamens, sondern der Umstand, dass der Kläger am angegebenen Fahrtziel überhaupt über einen Kunden verfügt habe. Der Finanzbehörde sei es zuzumuten, auch Unterlagen wie etwa die Reisekostenabrechnungen und den Terminkalender des Klägers in ihre Entscheidung über die Anerkennung eines Fahrtenbuchs mit einzubeziehen. Zwar hätten sich in die Fahrtenbücher im Laufe der Jahre kleinere Fehler eingeschlichen, die jedoch den Gesamteindruck nicht verändern könnten, dass nach den getätigten Angaben sämtliche aufgezeichneten Fahrten dienstlich veranlasst gewesen seien. Eine Berechnung des Nutzungsvorteils anhand der 1 v.H.-Regelung führe im Streitfall wegen des äußerst geringen Privatanteils zu einer ungerechten Besteuerung.

Die Kläger beantragen, das Urteil der Vorinstanz sowie die Einspruchsentscheidung (soweit sie sich auf die Streitjahre beziehen) aufzuheben und die Einkommensteuer jeweils unter Anerkennung der für die Streitjahre geführten Fahrtenbücher festzusetzen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision der Kläger ist unbegründet; sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der geldwerte Vorteil des Klägers aus der Verfügbarkeit des Dienstwagens zu Privatfahrten mit monatlich 1 v.H. des Listenpreises als Arbeitslohn zu erfassen ist.

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).

a) 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 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.

b) Dazu gehört auch, dass das (zeitnah und in geschlossener Form zu führende) Fahrtenbuch die nicht als Arbeitslohn zu erfassende anteilige berufliche Verwendung des Dienstwagens in einer schlüssigen Form belegt. Die Aufzeichnungen müssen daher zu den geschäftlichen Reisen Angaben enthalten, anhand derer sich die berufliche Veranlassung der Fahrten plausibel nachvollziehen und gegebenenfalls auch nachprüfen lässt. Hierfür hat das Fahrtenbuch neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner bzw. —wenn ein solcher nicht vorhanden ist— den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung (wie etwa den Besuch einer bestimmten behördlichen Einrichtung, einer Filiale oder einer Baustelle) aufzuführen. Bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch reichen allenfalls dann aus, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt, oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind.

c) Dabei ist jede einzelne berufliche Verwendung grundsätzlich für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen. Besteht allerdings eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten (z.B. wenn nacheinander mehrere Kunden an verschiedenen Orten aufgesucht werden), so können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Es genügt dann die Aufzeichnung des erst am Ende der gesamten Reise erreichten Kfz-Gesamtkilometerstands, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht worden sind. Wird andererseits der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen, so stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren ist.

d) Die genannten Angaben müssen sich in hinreichend übersichtlicher und geordneter Form regelmäßig schon aus dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen und dadurch eine stichprobenartige Überprüfung ermöglichen. Das schließt es nicht aus, im Fahrtenbuch gegebenenfalls auch Abkürzungen für bestimmte, häufiger aufgesuchte Fahrtziele und Kunden oder für einzelne regelmäßig wiederkehrende Reisezwecke zu verwenden, solange die gebrauchten Kürzel entweder aus sich heraus verständlich oder z.B. auf einem dem

Fahrtenbuch beigefügten Erläuterungsblatt näher aufgeschlüsselt sind (vgl. dazu etwa die Erleichterungen im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen —BMF— vom 12. Mai 1997 IV B 2 -S 2177- 29/97, BStBl I 1997, 562, Tz. 21, und in H 31 (9-10) "Erleichterungen bei der Führung eines Fahrtenbuchs" der Lohnsteuer-Richtlinien —LStR— in der seit 2000 geltenden Fassung) und solange der geschlossene Charakter der Fahrtenbuchaufzeichnungen dadurch nicht beeinträchtigt wird.

2. Bei Anlegung dieser Maßstäbe ist die Entscheidung des FG, den geführten Aufzeichnungen die Anerkennung als ordnungsgemäße Fahrtenbücher zu versagen, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

a) Nach den vom FG getroffenen Feststellungen, gegen die die Kläger insoweit keine Rüge erhoben haben und an die der Senat deshalb gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO), lassen die Eintragungen des Klägers in den Fahrtenbüchern —auch in Verbindung mit den eingereichten Reisekostenabrechnungen und der nachträglich erstellten Kundenliste— keine Rückschlüsse auf die Veranlassung der einzelnen Fahrten zu. Weder die Abrechnungen noch die Fahrtenbücher selbst enthalten einen Hinweis auf den am jeweiligen Tag aufgesuchten Geschäftspartner. Eine zweifelsfreie Ermittlung der besuchten Kunden anhand der Kundenliste ist im Nachhinein ebenfalls nicht mehr möglich, weil der Kläger an einer Vielzahl von Orten nicht bloß einen einzelnen Geschäftspartner hatte. Zudem trennen die Fahrtenbucheintragungen des Klägers nicht zwischen einer beruflichen Nutzung und einer nachfolgenden privaten Verwendung des Fahrzeugs am gleichen Tag. Schließlich weisen die Fahrtenbücher inhaltlich in allen Streitjahren eine Fülle von Unregelmäßigkeiten auf, die die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben nach Überzeugung des FG insgesamt in Frage stellen.

b) Dem lässt sich nicht entgegenhalten, dass der Arbeitgeber des Klägers jedenfalls die erstellten Reisekostenabrechnungen gebilligt und die berufliche Veranlassung der darin genannten Reisen dadurch bestätigt habe. Für den Arbeitgeber dienten die Abrechnungen lediglich zum Nachweis der zeitlichen Dauer der vom Kläger erbrachten Arbeitsleistung und zur Berechnung des daraus folgenden Anspruchs auf Reisespesen. Da der Arbeitgeber ohnehin sämtliche Kosten für den gestellten Dienstwagen zu übernehmen hatte, war es aus seiner Sicht regelmäßig unerheblich, in welchem Umfang der Kläger das Fahrzeug auch für private Fahrten genutzt hatte.

c) Die Kläger haben mit der Revisionsbegründung erstmalig geltend gemacht, zur Ermittlung des privaten Nutzungsanteils könnten ergänzend —neben den Reisekostenabrechnungen und der Kundenliste— auch die Terminkalender des Klägers herangezogen werden. Es kann dahinstehen, ob nach den genannten Grundsätzen zur Ermittlung der Kundennamen ein weiterer Rückgriff auf derartige Unterlagen zulässig wäre. Im Streitfall scheidet die Einführung der Terminkalender in das Verfahren bereits deswegen aus, weil es sich insoweit um neuen Sachvortrag handelt, der in der Revisionsinstanz grundsätzlich nicht mehr berücksichtigt werden kann (vgl. zuletzt z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 17. Juni 2005 VI R 84/04, [BFHE 210, 291](#), [BStBl II 2005, 795](#), und vom 26. Januar 2005 VI R 71/03, [BFHE 208, 572](#), [BStBl II 2005, 349](#)).