
Datum: 26.10.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 8005/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1026.10K8005.00.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Kläger.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten über die Anerkennung eines Ehegattenarbeitsverhältnisses, 1
2
über den beruflich bedingten Anteil der KFZ-Kosten, über die Berücksichtigung von 3
Zuzahlungen des Klägers zu einem Leasingfahrzeug als Werbungskosten und über die
Berücksichtigung von Fahrtaufwendungen der Klägerin.
Der Kläger war in den Streitjahren als kaufmännischer Angestellter eines 4
Pharmaunternehmens mit erfolgsabhängigen Bezügen tätig.
Nach überwiegend erfolglosen Einspruchsverfahren haben die Kläger Klage erhoben. 5
Die Kläger beantragen, 6
die Steuerbescheide 1992 bis 1997 zu ändern, 7
die Kosten in Höhe der beruflich genutzten Kilometerleistung im Verhältnis zur 8
Gesamtkilometerleistung als Werbungskosten anzuerkennen,
das Ehegattenarbeitsverhältnis anzuerkennen einschließlich der Kilometerleistung der 9
Klägerin
und die Kosten des Zuzahlung ebenfalls als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit 10
anzuerkennen.

Der Beklagte beantragt,	11
die Klage abzuweisen.	12
Im Einzelnen handelt es sich um folgende Punkte:	13
<u>1. Ehegattenarbeitsverhältnis</u>	14
Die Kläger haben mit einem privatschriftlichem Vertrag vom 01.01.1983, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, vereinbart, dass die Klägerin gegen monatliche Barzahlung von 350,-- DM zum Monatsletzten und wöchentlich acht Stunden für den Kläger tätig sein soll. Die Tätigkeit umfasst laut Vertrag: " Schreibarbeiten, Kundenfahrten, Musterfahrten".	15
In den Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer 1994 und 1995 haben die Kläger vorgetragen, der Telefondienst beginne bereits morgens um 7 Uhr und die tägliche Arbeitszeit der Klägerin sei montags bis freitags von 9.00 bis 13.00 Uhr und von 14.00 bis 18.00 Uhr. Aufgrund der Außendiensttätigkeit des Klägers sei es erforderlich , dass die Klägerin Telefon- und Faxgerät überwache, in regelmäßigen Abständen den Anrufbeantworter abhöre und Kunden zurückrufe, sowie kurzfristig Auslieferungsfahrten zu Ärzten, Krankenhäusern und Apotheken durchführe. Dabei sei zu berücksichtigen, dass der Arbeitgeber des Klägers Medikamente, Blutplasma und Blutkonserven vertreibe. Die tägliche Arbeitszeit (8 Stunden) solle als eine Art Bereitschaftsdienst gesehen werden, da der jeweilige Arbeitsanfall von den Bedürfnissen der Kunden abhängen, was zu unregelmäßigen Arbeitseinsatz mit unterschiedlichen Tätigkeiten führe. Aufzeichnungen über die Art und den zeitlichen Umfang der jeweiligen Tätigkeiten würden nicht geführt.	16
Der Beklagte änderte die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheide von 1992 bis 1994 und erkannte die im Zusammenhang mit dem Ehegattenarbeitsverhältnis angefallenen Aufwendungen nicht mehr als Werbungskosten an. In den Einkommensteuerbescheiden für 1995 bis 1997 erkannte er das Ehegattenarbeitsverhältnis von Anfang an nicht an.	17
Im Einspruchsverfahren legten die Kläger eine Bestätigung des Arbeitgebers des Klägers vor, dass die Klägerin ohne Vergütung durch das Pharmaunternehmen für den Kläger sowohl den Telefondienst als auch Terminabsprachen mit Kunden, das Schreiben von Reiseberichten nach Vorlage und das Schreiben der Aufträge durchführe.	18
In den Einspruchsentscheidungen wegen Einkommensteuer 1992 bis 1997, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, berücksichtigte der Beklagte das Ehegattenarbeitsverhältnis nicht.	19
In der Klagebegründung tragen die Kläger insoweit vor, der Beklagte habe in allen Jahren 1992 bis 1997 das Ehegattenarbeitsverhältnis nicht anerkannt.	20
In dem Klageverfahren für die Jahre bis 1991 habe der Beklagte das Ehegattenarbeitsverhältnis anerkannt. Der Sachverhalt in den Jahren bis 1991 sei identisch mit dem Sachverhalt für die Jahre 1992 bis 1997. Es sei nicht logisch nachvollziehbar, weshalb beim gleichen Sachverhalt in den Vorjahren eine Anerkennung im Finanzgerichtsverfahren erfolgt sei und nunmehr durch die Einspruchsentscheidung für die Folgejahre eine Anerkennung nicht mehr erfolge.	21

Die von der Klägerin zu leistende Arbeitszeit betrage acht Stunden wöchentlich, nicht acht Stunden täglich. Lediglich der Bereitschaftsdienst umfasse acht Stunden täglich. Jedoch sei der Telefondienst bzw. Telefaxdienst im Laufe der Jahre zurückgegangen, da durch Anrufumleitung und Handy bzw. Abfrage des Anrufbeantworters die Notwendigkeit des Telefondienstes habe eingeschränkt werden können.	
Ein Großteil der geleisteten Arbeitszeit sei beispielsweise durch das vorliegende Fahrtenbuch und die geleisteten Fahrten zu Krankenhäusern, Ärzten und Apotheken belegt. Diese Unterlagen seien dem Beklagten seit langem bekannt und lägen vor.	23
Die Arbeitszeit der Klägerin sei von den beruflichen Erfordernissen des Klägers abhängig gewesen. Da die Vergütung des Klägers zu 2/3 erfolgsabhängig gewesen sei, sei er dringend auf die Mitwirkung seiner angestellten Ehefrau angewiesen gewesen.	24
Zum Aufgabengebiet der Klägerin habe auch das Schreiben von Tätigkeitsberichten gehört, die turnusgemäß und in festem Rhythmus beim Arbeitgeber, der Firma G hätten eingereicht werden müssen.	25
Im Übrigen handele es sich um widerstreitende Steuerfestsetzungen, da die gezahlte Vergütung an die Klägerin an den Beklagten abgeführt worden sei. Bei Nichtanerkennung durch den Beklagten hätte der Beklagte die abgeführte Lohnsteuer erstatten müssen.	26
In der Klageerwiderung trägt der Beklagte vor, wegen des bis 1991 berücksichtigten Ehegattenarbeitsverhältnisses werde darauf hingewiesen, dass es sich bei der Einkommensteuer um eine Abschnittsbesteuerung handele, bei der in jedem Veranlagungszeitraum die Besteuerungsgrundlagen neu beurteilt werden könnten. Eine Anerkennung im Finanzgerichtsverfahren sei nicht erfolgt. Denn dieser Punkt sei in dem Finanzgerichtsverfahren 15 K 3782/94 zur Einkommensteuer 1991 nicht streitig gewesen und es sei daher auch nicht zu einer Beurteilung des Vertrags bzw. einer entsprechenden Würdigung gekommen.	27
Die vertragliche und tatsächliche Gestaltung der Vereinbarung zwischen den Eheleuten sei im Hinblick auf die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung erstmals für 1992 ausführlich geprüft und für unzureichend befunden worden.	28
Im Zusammenhang mit der im Anmeldeverfahren entrichteten Lohnsteuer für die streitbefangenen Jahre komme es nicht zu einer unzutreffenden Besteuerung, da die Kläger bei endgültiger Versagung der steuerlichen Anerkennung des Ehegattenarbeitsverhältnisses eine Änderung bzw. Erstattung der gezahlten Lohnsteuerbeträge beantragen könnten.	29
Im Übrigen werde auf die Einspruchsentscheidungen Bezug genommen.	30
<u>2. Privatanteil an den KFZ-Kosten und Zuzahlung zu den Leasingkosten</u>	31
In der Einspruchsentscheidung wegen Einkommensteuer 1992 bis 1994, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, berücksichtigte der Beklagte die geltend gemachten Fahrtkosten unter Berücksichtigung eines Privatanteils von 35 % für die Jahre 1992 bis 1994.	32
Er führte insoweit in der Einspruchsentscheidung aus, wegen eines Klageverfahrens wegen Einkommensteuer 1991 zum gleichen Streitpunkt seien die Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 1992 bis 1994 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung durchgeführt worden. In diesem Klageverfahren wegen Einkommensteuer 1991 sei in der mündlichen Verhandlung am 30.03.2000 eine Einigung auf Abzug der beantragten Fahrtkosten unter Berücksichtigung	33

eines geschätzten Privatanteils von 35 % erfolgt. Die Kläger hätten sich damals mit einem Ansatz von 35 % Privatanteil auch für die Folgejahre einverstanden erklärt.

Im Jahre 1995 wurde dem Kläger von seinem Arbeitgeber ein Leasingfahrzeug (Porsche) zur Verfügung gestellt. Der Kläger hat seinem Arbeitgeber zu diesem Fahrzeug eine Zuzahlung in Höhe von 75.193,60 DM geleistet. Der Arbeitgeber hat mit dem Arbeitslohn auch den geldwerten Vorteil für die Überlassung des Firmenwagens nach der sogenannten 1%-Regelung der Besteuerung unterworfen. 34

Mit der Einkommensteuererklärung für 1995 wurden Kfz-Kosten in Höhe von 16.852,35 DM (Gesamtkosten 28.385,95 DM abzüglich 40,63 % Privatanteil) als Werbungskosten geltend gemacht. 35

Die geltend gemachten Gesamtkosten setzen sich zusammen aus: 36

- der restlichen Absetzung für Abnutzung (AfA des Autotelefons) 712,-- DM 37

- sonstigen Kosten 2.608,68 DM 38

- einer über drei Jahre Nutzungsdauer verteilten AfA für die eigene 39

Zuzahlung in Höhe von 75.193,60 DM zu dem vom Arbeitgeber 40

gestellten Leasingfahrzeug mit 25.064,53 DM. 41

Bei Durchführung der Einkommensteuerveranlagung 1995 erkannte der Beklagte keine AfA für die Zuzahlung zum Leasingfahrzeug als Werbungskosten an und schätzte die beruflich bedingten Kfz-Kosten auf 700,-- DM. 42

Im Einspruchsverfahren beantragten die Kläger weiterhin den Abzug der erklärten Aufwendungen. Sie trugen vor, die Zuzahlung von 75.193,60 DM sei in vollem Umfang beruflich veranlasst, da das Fahrzeug wegen der hohen Kilometerleistung einen entsprechenden Komfort notwendig mache und im übrigen wegen der Kundenbesuche u.a. bei Chefarzten eine besondere und damit angemessene Ausstattung des Fahrzeugs erforderlich sei. Mit einer Verrechnung der Zuzahlung ausschließlich bei der Ermittlung des zu versteuernden geldwerten Vorteils im Jahre 1995 seien sie nicht einverstanden. 43

Der Einspruch war teilweise erfolgreich. In der Einspruchsentscheidung für Einkommensteuer 1995, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, führte der Beklagte aus, für 1995 seien 2.608,-- DM zuzüglich 712,-- DM = 3.320,-- DM Kfz-Kosten angefallen. Lege man den bei der Einigung im Klageverfahren zur Einkommensteuer 1991 geschätzten Privatanteil von 35 % nun auch bei der Berechnung für 1995 zugrunde, ergebe sich für 1995 eine Änderung, weil danach ein Betrag von 2.158,-- DM als Werbungskosten berücksichtigt werden könne (3.320,-- DM ./. 1.162,-- DM (35 %)). 44

Für die Zuzahlung zum Firmenwagen könne keine AfA gewährt werden. Leiste der Arbeitnehmer bei der Anschaffung eines ihm von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Pkw eine Zuzahlung für ein komfortableres Auto, sei davon auszugehen, dass hierfür neben beruflichen Gründen zum wesentlichen, wenn nicht überwiegenden Teil persönliche Motive mitbestimmend seien, so dass die hierfür entstandenen Aufwendungen unter das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG fielen. 45

Darüber hinaus mindere eine Zuzahlung lediglich im Jahr der Zahlung den zu versteuernden geldwerten Vorteil, wenn der Arbeitnehmer einen Teil der Anschaffungskosten des Pkw übernehme. Diese Anrechnung sei seitens des Arbeitgebers bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Höhe des zu versteuernden geldwerten Vorteils vorzunehmen. Eine Verteilung der Zuzahlung auf die Jahre der Nutzung sei mangels gesetzlicher Grundlage nicht zulässig.	
Mit der Einkommensteuererklärung für 1996 wurden Kfz-Kosten in Höhe von 15.708,55 DM (Gesamtkosten 25.381,39 DM abzüglich 38,11 % Privatanteil) als Werbungskosten geltend gemacht. Die geltend gemachten Gesamtkosten setzen sich zusammen aus:	47
-einer über drei Nutzungsdauer verteilten AfA für die eigene	48
Zuzahlung in Höhe von 75.193,60 DM zu dem vom Arbeitgeber	49
gestellten Leasingfahrzeug mit 25.064,52 DM	50
- sonstigen Kosten von 316,87 DM.	51
Bei der Einkommensteuerveranlagung für 1996 erkannte der Beklagte keine AfA für die Zuzahlung zum Leasingfahrzeug als Werbungskosten an und schätzte die beruflich bedingten Kfz-Kosten auf 0,-- DM.	52
Im Einspruchsverfahren beantragten die Kläger weiterhin den Abzug der erklärten Aufwendungen.	53
Der Einspruch blieb insofern teilweise erfolgreich, als der Beklagte 316,-- DM Kfz-Kosten berücksichtigte. In der Einspruchsentscheidung für 1996, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, führte der Beklagte aus, lege man den bei der Einigung im Klageverfahren zur Einkommensteuer 1991 geschätzten Privatanteil von 35 % nun auch der Berechnung für 1996 zugrunde, ergebe sich für 1996 ein Betrag von 206,-- DM, der als Werbungskosten berücksichtigt werden könne (316,-- DM ./. 110,-- DM (35 %)). Eine AfA für die Zuzahlung zum Firmenwagen habe bei der Berechnung der Werbungskosten nicht berücksichtigt werden können.	54
In der erst im Einspruchsverfahren eingereichten Einkommensteuererklärung für 1997 wurden u.a. Kfz-Kosten in Höhe von 18.905,64 DM (Gesamtkosten 25.207,52 DM abzüglich 25 % Privatanteil) als Werbungskosten geltend gemacht.	55
Die geltend gemachten Gesamtkosten setzten sich zusammen aus einer über drei Jahre Nutzungsdauer verteilten AfA für die eigene Zuzahlung in Höhe von 75.193,60 DM zu dem vom Arbeitgeber gestellten Leasingfahrzeug mit 25.064,52 DM und sonstigen Kosten von 143,-- DM.	56
Der Einspruch der Kläger war insoweit erfolgreich, als Kfz-Kosten mit 93,-- DM als weitere Werbungskosten berücksichtigt wurden.	57
In der Einspruchsentscheidung für 1997, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, führte der Beklagte aus, in 1997 seien 143,-- DM Kfz-Kosten angefallen. Lege man den bei der Einigung im Klageverfahren zur Einkommensteuer 1991 geschätzten Privatanteil von 35 % nun auch bei der Berechnung für 1997 zugrunde, ergebe sich für 1997 ein Betrag von 93,-- DM, der als Werbungskosten berücksichtigt werden könne (143,-- DM ./. 50,-- DM (35 %)). Es könne keine AfA für die Zuzahlung zum Firmenwagen bei den Werbungskosten	58

berücksichtigt werden.

In der Klagebegründung tragen die Kläger insoweit vor, im Klageverfahren für die Jahre 1991 und früher sei darüber Einigkeit erzielt worden, dass 35 % Privatanteil anzusetzen seien. Für die Jahre ab 1992 müsse dies jedoch überprüft werden, da der Kläger aufgrund der vorliegenden Reisekostenabrechnungen, die der Arbeitgeber im Einzelnen geprüft habe, zu einer wesentlich höheren Kilometerleistung für die berufliche Tätigkeit als 65 % komme. Alle Unterlagen bezüglich der geltend gemachten Reisekosten seien vom Arbeitgeber und auch im Rahmen einer Lohnsteuerprüfung bei der Firma G geprüft worden. 59

Hinsichtlich der Zuzahlung tragen die Kläger in der Klagebegründung vor, die Zuzahlung zum Ankauf des Pkw's stelle Werbungskosten dar, da die Zuzahlung nicht aus privaten Gründen erfolgt sei. Aufgrund der erfolgsabhängigen Tätigkeit habe der Kläger eine sehr hohe Kilometerleistung für seine Tätigkeit erbringen müssen und sei aus diesem Grunde auf ein sicheres und zuverlässiges Fahrzeug angewiesen gewesen. Daher habe er sich zur Zuzahlung entschlossen. 60

Die Verwaltungsanweisung, die die Zuzahlung lediglich im Jahr der Zahlung gegen die 1%-Regelung des Privatanteils aufrechne, sei nicht haltbar. Denn dabei werde der überwiegende Teil der Zuzahlung nicht berücksichtigt. 61

In der Klageerwiderung trägt der Beklagte vor, eine steuermindernde Berücksichtigung von Kfz-Kosten sei grundsätzlich nur möglich bei Vorlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches. Entsprechende Aufzeichnungen habe der Kläger nicht geführt, weshalb ihm der antragsgemäße Werbungskostenabzug verwehrt werde. 62

Für das Jahr 1991 sei im Klageverfahren eine Einigung auf einen Privatanteil von 35 % der Gesamtfahrleistung des beruflich genutzten Personenwagens erzielt worden. Mit Schreiben vom 13.09.2000 habe sich der Kläger damit einverstanden erklärt, dass auch für die Folgejahre 1992, 1993 und 1994 ein entsprechender Ansatz von 65 % der Gesamtkosten als Werbungskosten berücksichtigt werden. Dieser Vereinbarung habe gefolgt werden können. 63

Für einen Ansatz der jetzt beantragten, aber nicht näher bezeichneten "wesentlich höheren Kilometerleistung für die berufliche Tätigkeit" ergäben sich keine Anhaltspunkte, da ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch weiterhin nicht vorgelegt werde. 64

Im Übrigen werde auf die Einspruchsentscheidungen Bezug genommen. 65

Hinsichtlich der Zuzahlung trägt der Beklagte in der Klageerwiderung vor, für die Zeit ab 1995 sei, wie der Kläger selbst in seinem Schreiben vom 13.09.2000 feststelle, eine neue Überprüfung der steuerlich zu berücksichtigenden Werbungskosten erforderlich, da ein anderer Sachverhalt zu beurteilen sei. 66

Der Kläger habe keine tatsächlichen Fahrtkosten nach Kilometerleistung geltend gemacht, sondern lediglich die Absetzung für Abnutzung eines Autotelefons, geringfügige sonstige Kosten und eine hohe Zuzahlung bei der Neuanschaffung des vom Arbeitgeber gestellten Leasingfahrzeugs. 67

Streitig sei somit ab 1995 nur der Werbungskostenabzug der Zuzahlung in Höhe von 75.193,60 DM, bei gleichmäßiger Verteilung auf drei Jahre mit jeweils 25.064,53 DM. 68

Bei dem von den Klägern als aufgrund der hohen Kilometerleistung ausschließlich aus beruflichen Gründen erforderlich bezeichneten sicheren und zuverlässigen Fahrzeug handele 69

es sich gemäß des vorliegenden Übernahmeprotokolls um ein schwarzes Porsche 911 Carrera Coupé zum Preis von 121.686,96 DM zuzüglich Umsatzsteuer, für das der Kläger 65.385,74 DM zuzüglich Umsatzsteuer selbst habe aufwenden müssen.

Die Zuzahlung sei im Streitfall allein durch die Fahrzeugauswahl, nicht aber durch eine dem beruflichen Erfordernissen entsprechende Ausstattung mit besonderem Sicherheitszubehör oder besonders bequemen Sitzen begründet gewesen. 70

Im Übrigen werde auf die Einspruchsentscheidungen Bezug genommen. 71

3. Fahrtaufwendungen der Klägerin 72

In der mündlichen Verhandlung hat der Prozessbevollmächtigte der Kläger vorgetragen, auch die Kilometererstattung für die Klägerin sei nicht berücksichtigt worden. 73

Entscheidungsgründe: 74

Die Klage ist nicht begründet. 75

Im Einzelnen ergibt sich Folgendes: 76

1. Ehegattenarbeitsverhältnis 77

Der Beklagte hat zu Recht die Zahlungen des Klägers an die Klägerin nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit berücksichtigt. 78
Zwischen dem Kläger und der Klägerin liegt nämlich kein steuerlich zu berücksichtigendes Dienstverhältnis vor.

Nach der Rechtsprechung des BFH können Vertragsverhältnisse zwischen Angehörigen der Besteuerung nur dann zugrunde gelegt werden, wenn sie rechtswirksam vereinbart wurden, inhaltlich dem zwischen Fremden üblichen entsprechen und auch tatsächlich vereinbarungsgemäß durchgeführt worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.1993 IV R 14/92, BStBl II 1994, 298 m.w.N.). 79

Hilfeleistungen, die üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage erbracht werden, eignen sich danach nicht als Inhalt eines mit einem Dritten zu begründenden Arbeitsverhältnisses. Sie können auch nicht Inhalt eines mit einem Dritten geschlossenen Dienstvertrags sein. Hierüber geschlossene Verträge können deshalb steuerlich keine Anerkennung beanspruchen (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.1993, IV R 14/92 a.a.O. und BFH-Urteil in BStBl II 1997, 187). Nicht anzuerkennen sind danach etwa Dienstverpflichtungen, die wegen ihrer Geringfügigkeit oder Eigenart üblicherweise nicht auf arbeitsvertraglicher Grundlage eingegangen werden, oder deren Inhalt in sachlicher und zeitlicher Hinsicht nicht näher festgelegt ist. 80

Davon ausgehend ist der zwischen dem Kläger und der Klägerin abgeschlossene Dienstvertrag einkommensteuerrechtlich nicht anzuerkennen. 81

Im Streitfall weicht zum einen die tatsächliche Durchführung des Arbeitsvertrages erheblich von der schriftlichen Vereinbarung ab. Während im Arbeitsvertrag als Tätigkeiten nur "Schreibarbeiten, Kundenfahrten, Musterfahrten" genannt sind, musste die Klägerin nach Klägervortrag auch das Telefon- und Faxgerät überwachen, in regelmäßigen Abständen den Anrufbeantworter abhören und Kunden zurückrufen. Während im Arbeitsvertrag eine wöchentliche Arbeitszeit von 8 Stunden vereinbart war, hatte die Klägerin nach Klägervortrag 82

eine tägliche Arbeitszeit von 8 Stunden in einer Art Bereitschaftsdienst, wobei bereits 2 Stunden vorher der Telefondienst begann.	
Darüber hinaus entspricht das Vertragsverhältnis in mehrfacher Hinsicht inhaltlich nicht dem zwischen Fremden üblichen.	83
So hält der Vertrag einem Fremdvergleich nicht stand, wenn es an einer Festlegung und Kontrolle der Arbeitszeit fehlt. Sofern starre Arbeitszeiten nicht festgelegt werden, werden üblicherweise Aufzeichnungen (z.B. Stundenzettel) erstellt, die den zeitlichen Umfang der Arbeitsleistung dokumentieren. Daran fehlt es im Streitfall.	84
Selbst wenn der schriftliche Vertrag entsprechend der tatsächlichen Durchführung geändert worden wäre, wäre dieser nicht anzuerkennen. Denn Verträge mit einem solchen Inhalt werden üblicherweise nicht zwischen Fremden vereinbart.	85
Denn	86
• die Überwachung von Telefon- und Faxgerät , • das Abhören des Anrufbeantworters in regelmäßigen Abständen	87
- und das Zurückrufen von Kunden	88
sind Tätigkeiten, die bei einem Angestellten, der seinen Arbeitsplatz im Büro seines Arbeitgebers hat, üblicherweise von seiner Sekretärin durchgeführt werden. Es ist absolut nicht üblich und eine unangemessene Gestaltung, dass solche Angestellten mit anderen Personen Verträge dahingehend abschließen, dass diese Personen in der Wohnung des Angestellten diese Arbeiten für sie erledigen, die zu den üblichen Arbeiten der im Hause des Arbeitgebers beschäftigten Sekretärin gehören (vgl. BFH-Urteil vom 6.3.1995 VI R 86/94 BStBl II 1995, 394).	89
Schließlich ist auch nicht denkbar, daß ein fremder Angestellter die Klägerin ausschließlich zu dem Zweck angestellt hätte, um die oben genannten Arbeiten, die an sich üblicherweise zum Aufgabenbereich seiner Sekretärin gehören, in seiner Wohnung für ihn erledigen zu lassen bzw. dass die Klägerin einen solchen Arbeitsvertrag mit einem fremden Dritten abgeschlossen hätte.	90
Eine fremde dritte Person hätte auch in den Streitjahren nicht für 350.- DM pro Monat einen derartigen Bereitschaftsdienst von 8 Stunden täglich geleistet.	91
Vielmehr handelt es sich bei den Tätigkeiten der Klägerin um Hilfeleistungen, die üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage erbracht werden.	92
Der Beklagte war auch nicht nach den Grundsätzen von Treu und Glauben an die Beurteilung des Sachverhalts in den Vorjahren gebunden.	93
Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hat das Finanzamt nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen. Eine als falsch erkannte Rechtsauffassung muß zum frühest möglichen Zeitpunkt aufgegeben werden, auch wenn der Steuerpflichtige auf diese Rechtsauffassung vertraut haben sollte, selbst dann, wenn die Finanzbehörde über eine längere Zeitspanne eine rechtsirrig, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hatte (vgl. BFH-Beschluss vom 04.09.1997 -	94

IV B 110/96, BFH/NV 1998, 202, sowie BFH-Urteil vom 5. September 1990 X R 100/89, BFH/NV 1991, 217, jeweils m.w.N.). Etwas anderes gilt nur, wenn einem Steuerpflichtigen ausdrücklich in einer vom zuständigen Sachgebietsleiter abgegebenen Erklärung mitgeteilt wird, man werde auch in Zukunft in gleicher Weise verfahren. Im Streitfall fehlt es an einer derartigen Erklärung.

2. Privatanteil an den KFZ-Kosten und Zuzahlung zu den Leasingkosten 95

Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, einen niedrigeren Privatanteil an den KFZ-Kosten zu berücksichtigen. 96

Ein niedrigerer Privatanteil hätte nur berücksichtigt werden können, wenn der Nachweis vom Kläger durch Vorlage von ordnungsgemäß geführten Fahrtenbüchern geführt worden wäre. Daran fehlt es im Streitfall. Die eingereichten Bücher stellen aus folgenden Gründen keine ordnungsgemäß geführten Fahrtenbücher dar: 97

- die Kilometerstände sind nicht angegeben, 98
- es finden sich keine Angaben, ob die jeweiligen Fahrten beruflich oder privat waren, wobei zu berücksichtigen ist, dass in einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch alle Fahrten aufgeführt werden müssen,
- die Eintragungen sind zu einem großen Teil unleserlich, da überschrieben, durchgestrichen, verschmiert.

Angesichts dieser großen Mängel kann die Frage, ob die Eintragungen nachgeschrieben wurden, worauf das gleichmäßige Schriftbild hindeutet, offen bleiben. 99

Der Beklagte hat zu Recht die Zuzahlungen, die der Kläger für das von seinem Arbeitgeber gestellte Kraftfahrzeug geleistet hat, nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt. 100

Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG alle Aufwendungen, die durch die Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser steuerlich relevanten Tätigkeit gemacht werden. 101

Gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG sind allerdings Aufwendungen, die sowohl beruflich als auch durch die Lebensführung veranlasst sind (sog. gemischte Aufwendungen), insgesamt vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen. Ausnahmen vom Aufteilungs- und Abzugsverbot werden nur zugelassen, wenn das Hineinspielen der Lebensführung unbedeutend ist und nicht ins Gewicht fällt (Abzug der gesamten Aufwendungen) oder objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung ermöglichen unter der Voraussetzung, dass der berufliche Nutzungsanteil nicht von untergeordneter Bedeutung ist. 102

Bei Anwendung dieser Grundsätze im Streitfall sind die streitigen Zuzahlungsbeträge als gemischte Aufwendungen zu qualifizieren, die gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG in vollem Umfange vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind. 103

Denn die Veranlassung für die Zuzahlung für ein wesentlich komfortableres Auto (Porsche) war mindestens auch privat veranlasst i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG. Der erhöhte Fahrkomfort und die erhöhten Fahrleistungen kamen dem Kläger nicht nur auf seinen Dienst-, sondern auch auf seinen Privatfahrten zugute. Zu berücksichtigen ist weiterhin dass dem 104

Kläger für seine beruflichen Zwecke ein ausreichend bemessenes Kfz - ohne Zuzahlung - von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellt worden wäre. Wenn der Kläger dann auf eigenen Wunsch einen Zuzahlungsbetrag für ein komfortableres Auto leistete, ist davon auszugehen, dass hierfür neben beruflichen Gründen zum wesentlichen, wenn nicht sogar zum überwiegenden Teil persönliche Motive mitbestimmend waren (vgl. ebenso Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG 1.9.1999, I 331/95, EFG 2000, 115 - Die Revision gegen dieses Urteil wurde mit BFH-Beschluss vom 7.2.2002 - VI R 155/99 als unbegründet zurückgewiesen – ebenso Urteil des Finanzgerichts Köln vom 8. Dezember 1999-

11 K 3442/97, EFG 2000, 312 - Die Revision gegen dieses Urteil wurde mit BFH-Beschluss vom 11.12.2001 - VI R 31/00 als unbegründet zurückgewiesen). 105

Eine Ausnahme von diesem in § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG vorgesehenen Aufteilungs- und Abzugsverbot kann im Streitfall nicht angenommen werden. Dabei ist zu beachten, dass zum einen im Streitfall der private Nutzungsanteil nicht von so untergeordneter Bedeutung war, dass er nicht ins Gewicht fiel. Auch eine Aufteilung der Aufwendungen in einen beruflich und privat veranlassten Teil ist nicht möglich, weil es im Streitfall hierfür an objektiven Merkmalen und Unterlagen fehlt, die eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung ermöglichen (vgl. ebenso Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG 1.9.1999, I 331/95, a.a.O.). 106

3. Fahrtaufwendungen der Klägerin 107

Auch soweit Fahrtaufwendungen der Klägerin geltend gemacht werden, ist die Klage nicht begründet. 108

Der Beklagte hat diese Aufwendungen zu Recht nicht berücksichtigt. 109

Sie können zum einen nicht als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden. Denn die Klägerin hat - wie oben festgestellt - keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. 110

Sie können aber auch nicht als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden. 111

Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG alle Aufwendungen, die durch die Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen veranlasst sind. Sie müssen aber von dem, der die steuerpflichtigen Einnahmen erzielt, persönlich getragen werden (vgl. Beschluss des BFH vom 23.8.1999 GrS 2/97, BStBl II 1999, 782). 112

Im Streitfall ergibt sich aus dem klägerischen Vortrag nicht, dass der Kläger die Fahrtaufwendungen der Klägerin persönlich getragen hat. Vielmehr ist nach dem klägerischen Vortrag davon auszugehen, dass diese Kosten (Benzin etc.) von der Klägerin selbst getragen wurden. Wenn die Kosten jedoch als solche des Klägers hätten berücksichtigt werden sollen, hätten die Gründe und Einzelheiten insoweit von Klägerseite substantiiert dargelegt werden müssen. Das ist nicht erfolgt. 113

Es kommt hinzu, dass auch die einzelnen Fahrtaufwendungen der Klägerin von Klägerseite nicht substantiiert dargelegt worden sind. 114

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 115
