
Datum: 28.03.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 4080/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0328.15K4080.09.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, III B 78/12

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

-
- Tatbestand** 1
- Die Beteiligten streiten über den Ansatz der Versteuerung der privaten Nutzung eines betrieblich genutzten PKW in den Streitjahren 2002 bis 2004. 2
- Die Klägerin erzielt als Trainerin, Coach und Fachbuchautorin Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 des Einkommensteuergesetzes -- EStG --) und ermittelt ihren Gewinn unter der Bezeichnung „Seminare und Coaching“ mittels Einnahme-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. 3
- Für die Jahre 2002 bis 2004 führte der Beklagte eine steuerliche Betriebsprüfung bei der Klägerin durch (Bericht vom 26.6.2008). Der Prüfer beanstandete u. a. den unterbliebenen Ansatz der Versteuerung des Privatanteils der Nutzung des jeweils im Betriebsvermögen gehaltenen PKW (vgl. Tz. 2.3. des BP-Berichts). Die Klägerin hatte Aufzeichnungen über die durchgeführten Fahrten geführt. Diese wiesen nach Meinung des Prüfers diverse Mängel auf, für deren Einzelheiten hier auf Tz. 2.3. des BP-Berichts verwiesen wird. Außerdem könne - so der Prüfer - eine Lose-Blatt-Sammlung schon begrifflich kein Fahrtenbuch sein. 4
- Aus den Kopien der Aufzeichnungen in der Prüfer-Handakte, Band II, Fach 21, ist ersichtlich, dass die Klägerin pro Monat ein Einzelblatt mit einer Überschrift „Fahrtenbuch/KFZ-Kosten-Abrechnung“ und vorgedruckten Rubriken verwendet hat. Für die Monate des Jahres 2002 ist 5

ebenfalls ersichtlich, dass die Blätter zusammengeheftet waren.

Gegenüber dem BP-Bericht wandte die Klägerin ein, das Fahrtenbuch sei als ordnungsgemäß anzuerkennen. Zum einen sei der Begriff des Fahrtenbuchs nicht gesetzlich geregelt. Erst in 2004/2005 habe der BFH dazu Stellung genommen. Für zurückliegende Jahre habe daher nicht die zwingende Notwendigkeit bestanden, ein Fahrtenbuch in gebundener Form zu führen. Erst ab 2005 habe sie – die Klägerin – daher ein entsprechendes Fahrtenbuch geführt. Im Übrigen weise das Fahrtenbuch nur geringfügige Mängel auf, die nach der neueren Rechtsprechung nicht dazu führten, das Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß geführt zu verwerfen. Für nähere Einzelheiten dazu wird auf das Schreiben der Klägerin vom 18. Juli 2008 nebst Anlagen verwiesen.

6

Der Beklagte erließ am 5.8.2008 dem BP-Bericht entsprechende Änderungsbescheide zur Einkommensteuer 2002 bis 2004, in dem er den Gewinn der Klägerin um die der Höhe nach unstreitigen Beträge laut dem BP-Bericht Tz. 2.6 für 2002 um 3.883 €, für 2003 um 5.131 € sowie für 2004 um 5.152 € erhöhte.

7

Die Klägerin legte gegen diese Änderungsbescheide Einsprüche ein, zu deren Begründung sie hinsichtlich der hier streitigen Gewinnerhöhung auf ihr o. g. Schreiben vom 18.7.2008 Bezug nahm. Das Fahrtenbuch sei ordnungsgemäß; allenfalls seien unwesentliche Mängel enthalten.

8

Nachdem der Beklagte einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung abgelehnt hatte, hat die Klägerin Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide beim FG gestellt. Mit Beschluss vom 6.7.2009 15 V 2994/08 hat der erkennende Senat diesen Antrag hinsichtlich der PKW-Besteuerung abgelehnt.

9

Daraufhin wies der Beklagte nach weiterer Erörterung den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 mit Einspruchsentscheidung vom 19.11.2009 als unbegründet zurück, setzte zugleich die Einkommensteuer 2002 jedoch wegen eines hier nicht mehr streitigen Punktes auf 27.204 € herab. Mit einer weiteren Einspruchsentscheidung vom 19.11.2009 wies der Beklagte auch die Einsprüche gegen die Änderungsbescheide zur Einkommensteuer 2003 und 2004 als unbegründet zurück. Zur Begründung machte er sich - insoweit für alle drei Streitjahre gleichlautend - die Meinung des Senats aus dem Beschluss über die Aussetzung der Vollziehung zu Eigen. Das von der Klägerin geführte Fahrtenbuch sei nicht ordnungsgemäß, da es nicht in gebundener Form geführt worden sei. Auf etwaige sonstige Mängel komme es nicht mehr an.

10

Daraufhin hat die Klägerin am 18.12.2009 die vorliegende Klage erhoben, mit der sie sich weiterhin gegen die Gewinnerhöhung durch den Ansatz des Privatanteils der PKW-Nutzung nach der 1%-Regelung wendet.

11

Zur Begründung wiederholt sie ihr Vorbringen aus dem Verwaltungsvorverfahren und dem gerichtlichen Antragsverfahren. Sie vertieft es wie folgt: Erst das Urteil des BFH vom 9.11.2005 VI R 27/05 habe die Anforderung aufgestellt, dass ein Fahrtenbuch in gebundener Form zu führen sei, also zu einem Zeitpunkt, der nach den Streitjahren gelegen habe. Im Vorfeld dieser Entscheidung sei auch eine genau entgegengesetzte Position vertreten worden, so z. B. durch die Vorinstanz zum o.g. Revisionsurteil (FG Sachsen vom 3.3.2005 2 K 1262/00). Auch der BFH sei sich zur Zeit der Streitjahre noch nicht im Klaren gewesen, welche Anforderungen gelten sollten. Noch mit Beschluss vom 26.4.2004 VI B 43/04, BFH/NV 2004,1257 habe er entschieden, eine höchstrichterliche Klärung hinsichtlich der Anforderungen an ein Fahrtenbuch stehe noch aus. Es sei unzutreffend, dass die

12

Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch mit der BFH-Entscheidung aus 2005 lediglich konkretisiert worden seien.

Soweit der Senat im Beschluss über die Aussetzung der Vollziehung die Auffassung vertreten habe, es existiere für die Klägerin kein Vertrauenstatbestand, weil eine günstigere Verwaltungsauffassung des BMF nicht vorgelegen habe, trete sie dem entgegen. In den Streitjahren habe das BMF-Schreiben vom 21.1.2002 BStBl I 2001, 148 gegolten. Danach sei ein Fahrtenbuch zumindest dann anzuerkennen gewesen, wenn es (Tz. 19 ff) bestimmte Angaben enthalten habe. Auf eine bestimmte äußere Form sei es dem BMF nicht angekommen. An diese Vorgaben sei der Beklagte gebunden. 13

Selbst wenn sich der BFH in Urteilen aus den frühen 60er Jahren mit den Anforderungen an ein Fahrtenbuch auseinandergesetzt haben sollte -- wogegen das Urteil des BFH vom 6.12.1963 IV 220/63, BStBl III 1964, 134 spreche --, so habe die Klägerin diese Entscheidungen nicht kennen müssen. Sie seien weder in BFHE noch im BStBl II veröffentlicht und gälten daher nicht als allgemein zugänglich. Auch der Beklagte hätte sich daran nicht gebunden gefühlt. 14

Erst nach der BFH-Entscheidung vom 9.11.2005 sei das BMF-Schreiben durch einen Zusatz in einer Fußnote ergänzt worden. Darüber hinaus sei in Fußnote 7 vermerkt worden, dass diese Rechtsauffassung hinsichtlich der Gebundenheit des Fahrtenbuches für „Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2005 beginnen“ gelten solle. 15

Damit habe sich die Finanzverwaltung selbst gebunden, diese Formerfordernisse eines Fahrtenbuches erst ab 2006 zu fordern. Eine Anwendung auf Jahre davor sei ermessensfehlerhaft. 16

Dass sich nach Auffassung des Beklagten eine gebundene Form des Fahrtenbuches schon aus der Bezeichnung desselben ergebe, führe nicht weiter; eine gebundene Form des Hörbuches sei der Klägerseite unbekannt. 17

Die Klägerin beantragt, 18

unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2002 vom 05.08.2008 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 19.11.2009 sowie unter Änderung der Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 vom 5.8.2008 und Aufhebung der zu diesen beiden Bescheiden ergangenen Einspruchsentscheidung vom 19.11.2009 die Einkommensteuer unter Berücksichtigung der Angaben im Fahrtenbuch festzusetzen. 19

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Er verweist zunächst zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidungen. Zudem seien auch bereits in vor den Streitjahren ergangenen Urteilen des BFH Fahrtenbücher in Form loser ungebundener Blätter nicht als Eigenbeleg zur Widerlegung der in den damaligen EStR vorgesehenen geschätzten Ansätze für die Privatnutzung anerkannt worden. 22

Mit dem Urteil vom 9.11.2005 habe der BFH lediglich die Anforderungen an ein Fahrtenbuch gemäß dem Wortlaut des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG konkretisiert. Schon der Begriff „ordnungsgemäßes Fahrtenbuch“ sage aus, dass es zeitnah und in geschlossener Form zu führen sei. Der Begriffsbestandteil „-buch“ ergebe, dass die Aufzeichnungen eine „buch“-förmige äußere Gestalt aufweisen müssen, also in gebundener oder jedenfalls in einer in sich 23

geschlossenen Form festgehalten werden müssten.

Auch die vom BFH entschiedenen Streitjahre lägen vor dem Entscheidungsjahr 2005. Aus der Fußnote zum BMF-Schreiben könne nicht geschlossen werden, dass die o.g. Anforderungen an ein Fahrtenbuch erst ab 2006 gälten. Im amtlichen Handbuch 2006, Anhang 16 III sei den Fußnoten zu diesem BMF-Schreiben auch nur zu entnehmen, dass die BFH-Urteile die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt hätten.

Auf Aufforderung des Berichterstatters hat der Beklagte alle für die Streitjahre für ihn geltenden Verwaltungsanweisungen der OFD Rheinland und des Finanzministeriums NRW, sowie die Ausführungen zur Ordnungsmäßigkeit von Fahrtenbüchern enthalten, in Kopie übersandt. Dies sind:

FinMin NRW, Erlass vom 1.9.1999 S 0251 - 5 - V C 2, AO-Kartei NW § 102, Karte 802 „Verschwiegenheitspflichten nach § 102 AO im Zusammenhang mit der Führung eines Fahrtenbuches“,

OFD Düsseldorf, Abt. Köln, Kurzinformation Ertragsteuer Nr. 45/2000 vom 29.6.2000,

BMF-Schreiben vom 21.1.2002 IV A 6 - S 2177 - 1/02, BStBl I 2002,148,

OFD Düsseldorf, Regionalbesprechungen LST-Außendienst/AG-Stellen im Dezember 2002, Niederschrift vom 17.6.2002 - insbesondere TOP 11 „Elektronisches Fahrtenbuch“,

OFD Düsseldorf, Abt. Köln, BP-Rundschau 02/2003 vom 4.11.2003 zum elektronischen Fahrtenbuch,

OFD Rheinland und Münster, Arbeitspapier vom 16.3.2004 „Info-Tagung für Lohnsteuer-Außenprüfer ... -Arbeitsgemeinschaft“.

Der Senat hat die Gerichtsakte zum Verfahren wegen Aussetzung der Vollziehung (15 V 2994/08) beigezogen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 - alle vom 5.8.2005 - und die dazu ergangenen beiden Einspruchsentscheidungen vom 19.1.2009 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin daher nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung -- FGO --). Zu Recht hat der Beklagte den Privatanteil der Nutzung der betrieblichen PKW nicht nach den von der Klägerin als Fahrtenbuch bezeichneten Aufzeichnungen ermittelt, sondern nach der sog. 1%-Regelung.

1.

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung -- EStG -- gehört -- seit dessen Änderung durch das Jahressteuergesetzes 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250; BStBl I 1995, 438) mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1996 -- , zu den Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch der geldwerte Vorteil, der dem Steuerpflichtigen eines betrieblichen Kfz zu privaten Nutzungszwecken entsteht. Dieser geldwerte Vorteil beträgt grundsätzlich 1 v.H. des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer. Abweichend davon kann der Wert mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen

Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Teil der gesamten Kfz-Aufwendungen in Ansatz gebracht werden, wenn die durch das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG – sog. „Escape-Klausel“). Wird kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt, ist keine anderweitige Schätzung erlaubt, sondern der Ansatz der 1%-Regelung zwingend (BFH-Urteil vom 16.11.2005 VI R 64/04, BStBl II 2006, 410).

Der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ist gesetzlich nicht näher bestimmt, aber durch die zutreffende BFH-Rechtsprechung hinreichend geklärt (BFH-Beschluss vom 13.3.2007 VI B 141/06, BFH/NV 2007, 1132). Aus dem Wortlaut und aus dem Sinn und Zweck der Regelung folgt nämlich bereits, 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 u.a. auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt worden ist. 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 (BFH-Urteil vom 9.11.2005 VI R 27/05, BStBl II 2006,408).

37

2.

38

Nach diesen -- zutreffenden -- Grundsätzen stellen die Aufzeichnungen der Klägerin bereits begrifflich kein Fahrtenbuch im Sinne des § 6 Abs.1 Satz 1 Nr. 4 Satz 4 EStG dar.

39

Die Klägerin hat nämlich unstreitig ihre Aufzeichnungen der äußeren Gestalt nach weder in einer gebundenen noch jedenfalls in einer in sich geschlossenen Form geführt. Vielmehr hat sie lose Blätter verwendet, die als solche generell nicht geeignet sind, den Formerfordernissen und damit den dahinter stehende Anforderungen an die möglichst ausgeschlossene nachträgliche Änderbarkeit des Fahrtenbuchs als Eigenbeleg zu entsprechen. Lose Blätter stehen den ebenfalls nicht als Fahrtenbuch anerkannten Notizzetteln (BFH-Urteil vom 16.3.2006 VI R 27/05, BStBl II 2006,408 für das dortige Streitjahr 1996), mittels Heftleiste lose abgehefteten Tabellenblättern (BFH-Beschluss vom 13.3.2007 VI B 141/06, BFH/NV 2007,1132 für die dortigen Streitjahre 1999 bis 2002), oder durch einen Heftstreifen zusammengehaltenen losen DIN A4 Blättern (für das dortige Streitjahr 1999: FG Niedersachsen, Urteil vom 29.3.2006 12 K 591/02, DStRE 2007,1217) gleich.

40

Dies gilt auch für das Jahr 2002, soweit an den vom Prüfer gefertigten Kopien erkennbar ist, dass die einzelnen Blätter durch eine Heftklammer verbunden waren. Auch insoweit liegt keine in sich geschlossenen Form vor, da durch eine einfache Klammerung einzelner Blätter kein ausreichender Schutz gegen nachträgliche Änderung der Angaben gewährleistet ist (ebenso für geheftete DIN A4 Blätter im dortigen Streitjahr 1997: FG München, Urteil vom 20.7.2007 13 K 1877/04, juris). Dies ist z.B. schon bei einem -- von Herstellerseite --

41

gehefteten Fahrtenbuch in Form eines Vordruckheftes anders zu sehen (vgl. Nolte in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 6, Anm. 1203v).

Auf eventuelle inhaltliche Mängel des „Fahrtenbuchs“ der Klägerin kommt es daher ebenso wenig mehr an wie auf die Frage, ob diese Mängel unwesentlich sind. 42

3. 43

Dass der BFH den Begriff des Fahrtenbuches erst mit Urteil vom 9.11.2005 VI R 27/05 (BStBl II 2006,408) 2005 konkretisiert hat, ändert nichts an der Anwendbarkeit dieser Rechtsprechung auf die hier streitigen, zeitlich davor liegenden Jahre 2002 bis 2004. Denn ein Vertrauensschutztatbestand im Sinne des § 176 der Abgabenordnung -- AO -- liegt hier nicht vor. Es gibt weder eine den Begriff des Fahrtenbuchs verschärfende geänderte Rechtsprechung des BFH noch eine solche, die entsprechende, der Klägerin günstigere Verwaltungsanweisungen nicht anerkennt. 44

a) 45

Nach der Vorschrift des § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO darf bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist. 46

Diese Norm greift im Streitfall nicht ein, weil es zu einer solchen Rechtsprechungsänderung hier nicht gekommen ist. Geschützt werden durch diese Regelung nämlich nur bestimmte konkret feststellbare Vertrauenspositionen. Demgemäß hat sich i.S. des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO die Rechtsprechung nur geändert, wenn ein im wesentlichen gleichgelagerter Fall nunmehr anders entschieden wurde oder zu entscheiden ist als bisher (vgl. BFH-Urteile vom 7.12.1988 X R 15/87, BFHE 155, 353, BStBl II 1989, 421, und vom 23.02.1994 X R 123/92, BFHE 174, 73, BStBl II 1994, 690). Dieser Sachverhalt ist hier nicht gegeben. Der BFH hat vielmehr erstmals in seinem Urteil vom 9.11.2005 VI R 27/05 (BStBl II 2006,408) den Begriff des Fahrtenbuch in § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 1996 geklärt, ohne dass es zu diesem Begriff vorher eine der Klägerin günstigere Rechtsprechung gegeben hätte. 47

Der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ist zwar erst durch den Vermittlungsausschuss ins Jahressteuergesetz 1996 eingefügt worden (BT-Drucksache 13/2100, S. 3), doch war ein solches Fahrtenbuch auch in den Jahren vor 1996 in der Rechtsprechung als Eigenbeleg anerkannt, mit dem die in den damaligen EStR (vgl. R 118 Satz 1 EStR, H 118 EStH 1994) vorgesehenen geschätzten Ansätze für die Privatnutzung widerlegt werden konnten. Dabei war sowohl den dazu seit Jahrzehnten ergehenden Urteilen der FG und des BFH immanent, dass unter Fahrtenbuch ungebundene lose Blätter nicht ausreichen (vgl. nur BFH-Urteile vom 05.07.1962 IV 332/60, HFR 1963, 11 und vom 31.01.1963 IV 297/60, HFR 1963,330). 48

Diese Ansicht, wird von Fischer in einer Anmerkung zum BFH-Urteil vom 14.03.2007 XI R 59/04 (BFH/NV 2007, 1838) gestützt. Fischer betont ausdrücklich, dass der im kommentierten Urteil entschiedene Sachverhalt zwar in 1996 verwirklicht worden sei, dass für diesen Zeitraum jedoch die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch bereits hinreichend konkretisiert waren: „Eine Loseblattsammlung konnte bereits im Streitjahr nicht als ordnungsgemäßer Nachweis akzeptiert werden (s. H 118 EStH 1994)“ (Peter Fischer, Juris Praxisreport SteuerR 38/2007, Anm. 4). 49

b)	50
Auch an § 176 Abs. 2 AO scheitert die streitige Korrektur nicht. Nach dieser Vorschrift darf bei einem Änderungsbescheid nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass eine allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, einer obersten Bundes- oder Landesbehörde von einem obersten Gerichtshof des Bundes als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet wird. Solches hat der BFH weder im Urteil vom 9.11.2005 VI R 27/05 (BStBl II 2006,408) noch später und zwar weder hinsichtlich des BMF-Schreibens vom 21.1.2002 IV A 6 - S 2177 - 1/02, BStBl I 2002, 148) oder des Erlasses des Finanzministeriums NRW vom 1.9.1999 noch der anderen vom Beklagten vorgelegten Verfügungen der OFD getan.	51
aa)	52
Letztere stellen bereits keine allgemeine Verwaltungsvorschrift im Sinne der Norm des § 176 Abs. 2 AO dar (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.1992 X R 117/89, BStBl II 1993,262 m.w.N.; Rüsken in: Klein, AO, 10. Aufl. 2009, § 176, Rz. 27).	53
bb)	54
Dies ist zwar für das o. g. BMF-Schreiben und den o. g. Erlass des FinMin NRW zu bejahen, doch hat der BFH in seinem Urteil vom 9.11.2005 VI R 27/05 (BStBl II 2006,408) keine der genannten Anweisungen weder ausdrücklich als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend bezeichnet noch - was ausreichend wäre (BFH-Urteil vom 28.10.1992 X R 117/89, BStBl II 1993,262) - dies sinngemäß zum Ausdruck gebracht. Vielmehr hat der BFH den Begriff des Fahrtenbuches definiert, ohne sich dabei inhaltlich zu den genannten Verwaltungsanweisungen in Widerspruch zu setzen, denn diesen ist nicht - wie die Klägerin offenbar meint - zu entnehmen, dass sie auch eine Loseblattsammlung als ordnungsgemäßes Fahrtenbuch angesehen hätten. Die Anforderung des BFH an die in sich geschlossene Form des Fahrtenbuchs ist letztlich Ausdruck der Anforderung, dass dieses gerade als Eigenbeleg manipulationssicher sein muss. Gerade dieser Aspekt ist in dem o. g. BMF-Schreiben in Rz. 18 zum Ausdruck gebracht, in dem dort für die Anerkennung eines elektronischen Fahrtenbuches zur Gleichsetzung mit einem manuellen Fahrtenbuch gefordert wird, dass nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben grundsätzlich ausgeschlossen sein müssen.	55
Schließlich verhält sich der o. g. Erlass des FinMin NRW zu Verschwiegenheitspflichten nach § 102 AO im Zusammenhang mit der Führung eines Fahrtenbuches; insoweit ist kein Ansatz für einen inneren Widerspruch zum BFH-Urteil vom 9.11.2005 VI R 27/05 (BStBl II 2006,408) erkennbar.	56
4.	57
Soweit die Klägerin auf die Fußnoten 1 und 7 zur Anwendung des BMF-Schreibens abhebt und darin eine Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung sehen will, kann diese -- wenn eine solche denn vorläge -- im vorliegenden Verfahren nicht berücksichtigt werden. Selbst wenn dies jedoch verfahrensrechtlich möglich wäre, hätte die Klägerin keinen Anspruch auf eine solche Billigkeitsmaßnahme.	58
a)	59
	60

Nach der ständigen -- zutreffenden -- Rechtsprechung des BFH führen Verwaltungsanweisungen, die eine Billigkeitsregelung zum Inhalt haben, zwar aus Gründen der Gleichbehandlung zu einer Selbstbindung der Verwaltung. Den Finanzbehörden ist es danach verwehrt, in Einzelfällen, die offensichtlich von der Verwaltungsanweisung gedeckt werden, deren Anwendung ohne triftige Gründe im Rahmen des ihnen prinzipiell eingeräumten Ermessens (vgl. § 163 Satz 1 AO) abzulehnen. Der Steuerpflichtige hat einen auch vor den Steuergerichten zu beachtenden Rechtsanspruch darauf, nach Maßgabe der allgemeinen Verwaltungsanweisungen besteuert zu werden, es sei denn, die Billigkeitsregelung verlässt den gesetzlich vorgesehenen Rahmen (BFH-Urteil vom 14.03.2007 XI R 59/04 BFH/NV 2007, 1838 zur KFZ-Besteuerung unter Hinweis auf die BFH-Urteile vom 7.12.2005 I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097; vom 19.05.2004 III R 29/03, BFHE 206, 253, BStBl II 2005, 77; vom 16.03.2004 VIII R 33/02, BFHE 205, 270, BStBl II 2004, 927, und vom 30.09.1997 IX R 39/94, BFH/NV 1998, 446).

Die Klage richtet sich hier indes gegen die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung. Über Billigkeitsmaßnahmen, d.h. über eine -- grundsätzlich in einem eigenständigen Verfahren zu verfolgende -- abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 Satz 1 AO kann im Streitverfahren mithin nicht entschieden werden (vgl. nur das BFH-Urteil vom 14.03.2007 XI R 59/04, BFH/NV 2007, 1838, ergangen zur KFZ-Nutzung unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 18.11.1998 X R 110/95, BFHE 187, 488, BStBl II 1999, 225, und vom 21.09.2000 IV R 54/99, BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178).

b) 62

Selbst wenn dies jedoch anders zu sehen wäre, wäre dennoch keine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen zugunsten der Klägerin die Folge. Denn eine nach Ansicht der Klägerin aus den o. g. Fußnoten zum BMF-Schreiben zu entnehmende Anordnung einer Billigkeitsmaßnahme durch Anweisung, die Definition des Fahrtenbuches erst für spätere Jahre anzuwenden, also einer Übergangsregelung, ist dort nicht enthalten.

In der Fußnote 7 wird lediglich durch Zitierung das Urteil vom 9.11.2005 VI R 27/05 (BStBl II 2006, 408) als übliche Form der Aktualisierung in dem Erlass aufgenommen.

Die in Fn. 1 erwähnte Anwendungszeit für „Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2005 beginnen“ ist auf das dort zitierte BMF-Schreiben vom 7.7.2006 (IV B 2-S 2177-44/06, IV A 5-S 7206-7/06 BStBl I 2006, 446) zurückzuführen, in dem auf die ab 2006 neue Rechtslage der Begrenzung der Anwendung der 1 %-Regelung auf Fahrzeuge eingegangen wird, die zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt werden. Dort heißt es ausdrücklich: „Die Regelungen des BMF-Schreibens vom 21. Januar 2002 (BStBl I S. 148) bestehen - für Kraftfahrzeuge, die überwiegend betrieblich genutzt werden - unverändert fort“.

Daraus wird klar, dass in der von der Klägerin hervorgehobenen Fußnote keine Anwendungsregelung der BFH-Rechtsprechung zum Begriff des Fahrtenbuches erst für Veranlagungszeiträume ab 2006 enthalten ist.

5. 67

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 68
