Finanzgericht Münster, 7 K 2862/17 E

Datum:	10.07.2019
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	7. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	7 K 2862/17 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2019:0710.7K2862.17E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob für Fahrzeuge gebildete Investitionsabzugsbeträge nach § 7g des Einkommensteuergesetzes (EStG) rückgängig zu machen sind. 2

Die Kläger sind Eheleute, die für die Streitjahre zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger erzielte als Rechtsanwalt Einkünfte aus selbständiger Arbeit und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Für die Streitjahre bildete er folgende Investitionsabzugsbeträge nach § 7g Abs. 1 EStG, die jeweils auf die geplante Anschaffung von PKW gerichtet waren: 3

2009	20.000 €
2011	20.000 €
2013	8.000 €

4

5

Am 6.9.2011 schaffte der Kläger ein Fahrzeug Audi Q5 für 47.479 € (netto) an. Nach der Rechnung des Verkäufers betrug der Kilometerstand zu diesem Zeitpunkt 12.870. Dieses Fahrzeug behielt der Kläger bis 2016 und erwarb am 8.11.2016 einen weiteren Audi Q5 für 42.436,97 € (netto), der zum Zeitpunkt des Ankaufs laut Verkäuferrechnung eine Fahrleistung von 26.600 km aufwies. Beide Fahrzeuge ordnete er dem Betriebsvermögen zu. Für das im Jahr 2011 angeschaffte Fahrzeug nahm der Kläger im Jahr 2013 eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG in Höhe von 9.496 € in Anspruch.

Daneben befand sich im Betriebsvermögen des Klägers während des gesamten Streitzeitraums ein im Jahr 2007 angeschaffter BMW Z4, der von der Klägerin, die als Angestellte in der Rechtsanwaltskanzlei des Klägers tätig ist, auch für Privatfahrten genutzt wurde. Dieser geldwerte Vorteil wurde der Lohnsteuer unterworfen. 6

Der Beklagte veranlagte die Kläger hinsichtlich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zunächst entsprechend den eingereichten Gewinnermittlungen. 7

Im Rahmen einer vom Beklagten beim Kläger für die Jahre 2012 bis 2014 durchgeführten Betriebsprüfung stellte der Prüfer zunächst fest, dass der im Jahr 2011 angeschaffte Q5 auch privat genutzt werde, hierfür aber bislang keine Entnahme angesetzt worden sei. Der private Nutzungsanteil sei mangels Führung eines Fahrtenbuches nach der sog. 1%-Methode zu berechnen. Ferner seien die in den Jahren 2009 und 2013 gebildeten Investitionsabzugsbeträge sowie die in 2013 vorgenommene Sonderabschreibung rückgängig zu machen, da für beide Fahrzeuge die 1%-Regelung angewandt werde. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 27.4.2017 nebst Anlagen Bezug genommen. 8

Der Beklagte folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ am 8.6.2017 für die Streitjahre geänderte Einkommensteuerbescheide. 9

Hiergegen legten die Kläger Einsprüche ein und führten zur Begründung aus, dass der Investitionsabzugsbetrag unabhängig von der Frage zu gewähren sei, ob für die Privatnutzung die 1%-Regelung anzuwenden sei. Die fast ausschließliche betriebliche Nutzung könne auch durch andere Unterlagen nachgewiesen werden. Hierzu verwiesen die Kläger auf eine bereits beim Betriebsprüfer eingereichte tabellarische und mit einem Computerprogramm nach den Eintragungen im Terminkalender erstellte Auflistung der mit dem im Jahr 2011 angeschafften Fahrzeug durchgeführten betrieblichen Fahrten für die Monate Februar 2012 bis Februar 2013 und zwei Werkstattrechnungen für dieses Fahrzeug vom 23.2.2012 und vom 8.2.2013. 10

Der Beklagte wies die Einsprüche als unbegründet zurück. Bei Anwendung der 1%-Regelung sei grundsätzlich von einem schädlichen Nutzungsumfang auszugehen. Nach der Lebenserfahrung betrage in diesem Fall die Privatnutzung etwa 20 %. Der Gegenbeweis könne nur durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erbracht werden. Selbst wenn der Kläger Aufstellungen für sämtliche Zeiträume vorgelegt hätte, wären damit die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht erfüllt. 11

Zur Begründung ihrer hiergegen erhobenen Klage tragen die Kläger vor, dass das Gesetz keine bestimmte Art des Nachweises einer fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung vorschreibe. Die Kläger ergänzen ihre Aufstellungen um die Monate September 2011 bis Januar 2012 und für das im Jahr 2016 angeschaffte Fahrzeug um die Monate November 2016 bis Oktober 2017. Hiernach ergebe sich für das im Jahr 2011 angeschaffte Fahrzeug ein betrieblicher Anteil von 92,6 % und für das im Jahr 2016 angeschaffte Fahrzeug ein 12

solcher von 94,3 %. Die private Nutzung liege danach jeweils unter 10 %. Nach den nachgereichten Aufstellungen für die Monate November und Dezember 2017 und einem Foto, wonach sich der Kilometerstand des Fahrzeugs zum 31.12.2017 auf 51.755 km belaufen habe (Bl. 82 der elektronischen Gerichtsakte), betrage der betriebliche Anteil 90,48 %. Für Privatfahrten hätten den Klägern neben dem BMW Z4 und dem jeweiligen Audi Q5 bis Januar 2014 ein BMW 325td, danach bis November 2016 ein BMW 330 Diesel Touring und danach ein Fiat Ducato Wohnmobil zur Verfügung gestanden.

Die Auflistungen seien anhand des Terminkalenders des Klägers von der Rechtsanwaltsfachangestellten, Frau G., erstellt worden. Diese habe auch den Terminkalender geführt. Zum Nachweis, dass die Aufstellungen richtig sind, beantragen die Kläger, Frau G. als Zeugin zu vernehmen. Ferner bieten die Kläger an, die Originalterminkalender vorzulegen, soweit dem keine datenschutzrechtlichen oder standesrechtlichen Bedenken entgegenstehen sollten. Schließlich berufen sich die Kläger zum Beweis des Umstandes, dass dem Kläger von seinen damaligen Steuerberatern gesagt worden sei, dass die sog. 1% Regelung und der Investitionsabzug gem. § 7g EStG nichts miteinander zu tun hätten, auf das Zeugnis der Herren Steuerberater J. und D.. 13

Die Kläger beantragen, 14

die Einkommensteuerbescheide für 2009 und 2013, jeweils vom 8.6.2017, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.8.2017 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus selbstständiger Arbeit für 2009 um 20.000 € und für 2013 um 17.496 € niedriger als bisher angesetzt werden, 15

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen, 18

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 19

Er verweist im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung. 20

In der Sache hat am 10.7.2019 eine mündliche Verhandlung vor dem Senat stattgefunden. Auf das Sitzungsprotokoll wird Bezug genommen. 21

Entscheidungsgründe 22

Die zulässige Klage ist unbegründet. 23

Die Einkommensteuerbescheide für 2009 und 2013 sind nicht rechtswidrig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung, FGO). 24

Der Beklagte hat die für die beiden Streitjahre gebildeten Investitionsabzugsbeträge sowie die in 2013 in Anspruch genommene Sonderabschreibung zu Recht rückgängig gemacht. 25

Gemäß § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG in der für die Streitjahre gültigen Fassung können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgut des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag). Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung ist der 26

Investitionsabzugsbetrag gewinnerhöhend hinzuzurechnen (§ 7g Abs. 2 EStG); geschieht dies nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres, ist der Abzug rückgängig zu machen (§ 7g Abs. 3 EStG). Erfolgt eine Anschaffung oder Herstellung innerhalb der Dreijahresfrist, ist der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 4 Satz 1 rückgängig zu machen, wenn das Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird. Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden vier Jahren können neben den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden. Dies setzt ebenfalls voraus, dass das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauffolgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird (§ 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG).

Die beiden für die Jahre 2009 und 2013 gebildeten Investitionsabzugsbeträge sind nach § 7g Abs. 4 EStG rückgängig zu machen, da der Kläger nicht nachgewiesen hat, dass er die in den Jahren 2011 und 2016 angeschafften Fahrzeuge Audi Q5 ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt hat. Eine fast ausschließliche betriebliche Nutzung erfordert bei einem Fahrzeug eine Nutzung für betriebliche Fahrten zu mindestens 90 % (BFH-Beschluss vom 26.11.2009 VIII B 190/09, BStBl. II 2013, 946). Für den Nachweis der ausschließlichen oder fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung enthalten § 7g Abs. 4 Satz 1 und Abs. 6 Nr. 2 EStG keine Vorgaben. Bei einem PKW wird sich der Umfang der privaten bzw. betrieblichen Nutzung aus tatsächlichen Gründen im Regelfall durch das Führen und die Vorlage eines Fahrtenbuches nachweisen lassen (BFH-Beschluss vom 3.1.2006 XI B 106/05, BFH/NV 2006, 1264). Der BFH hat in der zitierten Entscheidung zwar offengelassen, auf welche andere Weise als durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch die tatsächliche Nutzung eines PKW belegt werden kann, aber ausdrücklich ausgeführt, dass es jeglicher Lebenserfahrung widerspräche, wenn ein Steuerpflichtiger die 1%-Regelung für ein Fahrzeug in Anspruch nehme, das er ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich nutze. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass ein Durchschnittswert in Höhe von 1 % des abgerundeten Bruttolistenpreises in etwa einem Anteil der Privatnutzung von 20 bis 25 % entspreche (BFH-Beschluss vom 3.1.2006 XI B 106/05, BFH/NV 2006, 1264). Daraus folgert die finanzgerichtliche Rechtsprechung, dass nicht ordnungsgemäße Fahrtenbücher nicht als Nachweis anzuerkennen seien (FG Düsseldorf, Beschluss vom 4.1.2011 12 V 3841/10 A (E), Juris; FG München, Urteil vom 15.12.2014 7 K 2748/13, Juris; Sächsisches FG, Urteil vom 28.7.2016 8 K 1799/15, Juris; FG Sachsen-Anhalt, Urteil vom 12.6.2013 2 K 1191/12, Juris, NZB X B 219/13 als unzulässig verworfen). 27

Nach dieser Rechtsprechung hat der Kläger nicht die Nachweise erbracht, die beiden Fahrzeuge ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt zu haben. Die von ihm eingereichten mit Computerprogrammen erstellten Auflistungen der betrieblichen Fahrten erfüllen nicht die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. 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 (BFH-Urteil vom 9.11.2005 VI R 27/05, BStBl. II 2006, 408). Eine mithilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genügt diesen Anforderungen nicht (BFH-Urteil vom 16.11.2005 VI R 64/04, BStBl. II 2006, 410). Darüber hinaus wurden die Aufstellungen nicht zeitnah geführt, enthalten keine Kilometerstände und keine Privatfahrten. 28

29

Der Senat kann offen lassen, ob der Nachweis der ausschließlichen oder fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines Fahrzeugs auch auf andere Weise geführt werden kann als durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. Selbst wenn man - der Auffassung der Kläger folgend - andere Unterlagen als ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch für diesen Nachweis zuließe, wären die vorgelegten Aufzeichnungen nicht geeignet, diesen Nachweis für den Zeitraum zwischen jeweiliger Anschaffung und Ende des auf das Jahr der Anschaffung folgenden Wirtschaftsjahres zu erbringen. Maßgeblich hierfür wäre für das im Jahr 2011 angeschaffte Fahrzeug der Zeitraum vom 6.9.2011 bis zum 31.12.2012 und für das im Jahr 2016 angeschaffte Fahrzeug der Zeitraum vom 8.11.2016 bis zum 31.12.2017. Für das erstgenannte Fahrzeug liegt kein Nachweis über den Kilometerstand am 31.12.2012 vor. Die Werkstattrechnung vom 8.2.2013 kann diesen Nachweis nicht ersetzen, da sie allenfalls einen Anhaltspunkt für den Kilometerstand zu einem mehrere Wochen später liegenden Zeitpunkt bieten kann. Für das zweite Fahrzeug haben die Kläger zwar ein Foto eines Tachostandes eingereicht. Hieraus ergeben sich jedoch keinerlei Hinweise auf den Zeitpunkt der Aufnahme. Angesichts der nach den eigenen Berechnungen der Kläger nur geringfügigen Unterschreitung der 10%-Grenze sind diese ungenauen Angaben nicht als Nachweis dafür geeignet, dass diese Grenze in den maßgeblichen Zeiträumen unterschritten wurde.

Darüber hinaus sind auch die eingereichten Auflistungen nicht geeignet, den Umfang der 30
betrieblichen und der privaten Fahrten in den maßgeblichen Zeiträumen nachzuweisen. Die Auflistungen wurden nach den Angaben der Kläger, die von der Rechtsanwaltsfachangestellten schriftlich bestätigt wurden, von dieser anhand des Terminkalenders erstellt. Der Senat kann diesen dargelegten Sachverhalt als wahr unterstellen, ohne dass hieraus ein Anerkenntnis des erforderlichen Nachweises folgen würde. Ob tatsächlich für alle Termine, die sich aus den Kalender ergeben, der jeweilige Audi Q5 genutzt wurden, kann dadurch nicht nachgewiesen werden. Denkbar ist auch, dass der Kläger für einzelne Fahrten ein anderes Fahrzeug oder öffentliche Verkehrsmittel genutzt hat. Da die Rechtsanwaltsfachangestellte bei den Terminen nicht zugegen war, kann sie diesen Umstand nicht bestätigen. Eine Zeugenvernehmung von Frau G. ist daher ebenso entbehrlich wie die Vorlage des Terminkalenders.

Die Tatsache, dass den Klägern weitere Fahrzeuge für Privatfahrten zur Verfügung standen, 31
ist ebenfalls nicht geeignet, eine fast ausschließliche betriebliche Nutzung der beiden Audi Q5 nachzuweisen. Nach der Rechtsprechung ist der Beweis des ersten Anscheins, der für eine Privatnutzung betrieblicher PKW spricht, entkräftet, wenn für private Fahrten andere Fahrzeuge zur Verfügung stehen, die den betrieblichen Fahrzeug in Status und Gebrauchswert vergleichbar sind (BFH-Urteil vom 4.12.2012 VIII R 42/09, BStBl. II 2013, 365). Im Streitfall geht es nicht um die Erschütterung des Anscheinsbeweises, da zum einen eine gewisse Privatnutzung der beiden Audi Q5 auch von den Klägern eingeräumt wird. Zum anderen sind an den Nachweis des Anteils der betrieblichen Nutzung höhere Anforderungen zu stellen als an die Erschütterung eines Anscheinsbeweises, die gerade nicht den vollen Beweis des Gegenteils bedarf. Darüber hinaus sind die anderen vorhandenen Fahrzeuge nicht in Status und Gebrauchswert mit den betrieblichen Fahrzeugen vergleichbar. Bei einem BMW Z4 handelt es sich um einen Sportwagen mit lediglich zwei Sitzen, der für größere Einkäufe oder längere Urlaubsfahrten nicht geeignet ist. Demgegenüber wird ein Wohnmobil typischerweise für Urlaubsfahrten, nicht aber für kürzere Besorgungsfahrten eingesetzt. Ob die beiden nacheinander genutzten BMW mit den Audi Q5 in Status und Gebrauchswert vergleichbar sind, kann dahinstehen, da jeweils nur einer der beiden Kläger diese Fahrzeuge gleichzeitig nutzen konnte. Um den Anscheinsbeweis zu erschüttern, muss für jeden Haushaltsangehörigen, der im Besitz einer Fahrerlaubnis ist, ein in Status und

Gebrauchswert vergleichbares Fahrzeug vorhanden sein (vgl. hierzu FG Münster, Urteil vom 21.6.2017 7 K 3919/14 E, Juris).

Aus denselben Gründen ist auch die nach § 7g Abs. 5 EStG im Streitjahr 2013 vorgenommene Sonderabschreibung zu versagen. 32

Der Senat sieht ferner davon ab, die von den Klägern benannten Steuerberater J. und D. als Zeugen zu vernehmen. Selbst wenn diese ihm die - rechtlich fehlerhafte - Auskunft gegeben haben sollten, die 1%-Regelung habe nichts mit § 7g EStG zu tun, könnte dies nicht zur vollen oder teilweisen Stattgabe der Klage führen. Ein Irrtum über das Vorliegen eines verwirklichten Steuertatbestands lässt diesen nicht entfallen. 33

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 34

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. Es ist höchstrichterlich bislang nicht geklärt, ob und auf welche andere Weise als durch das Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs eine ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung eines Fahrzeugs für Zwecke des § 7g EStG nachgewiesen werden kann. 35

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE