BFH v. 06.08.2013 - VIII R 33/11

Überlassung eines Geschäftswagens als Mietentgelt für die Anmietung von Betriebsräumen unter Ehegatten; Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Leitsatz

1. Ein Mietvertrag zwischen Ehegatten über betrieblich genutzte Räume ist wegen fehlender Fremdüblichkeit steuerrechtlich nicht anzuerkennen, wenn darin anstelle der Mietgeldzahlung als Gegenwert die Nutzung des jeweiligen Geschäftswagens vereinbart wird.
2. Die Anwendung der 1%-Regelung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG kann der Steuerpflichtige nur durch den Nachweis der Privatanteile mittels eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs vermeiden. Das bedeutet, dass die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten müssen und der zu versteuernde Anteil an der Gesamtfahrleistung mit vertretbarem Aufwand überprüft werden kann. Das Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden; lose handschriftlich geführte Aufzeichnungen können nicht durch nachträgliche Aufzeichnungen abgeglichen werden.
3. Fehlen ordnungsgemäße Aufzeichnungen durch ein Fahrtenbuch, bleibt weder Raum für eine freie Schätzung des Anteils der Privatnutzung noch für eine an den Angaben des Steuerpflichtigen in einem Fahrtenbuch orientierte Schätzung.

Gesetz(e):

EStG § 4 Abs. 4, EStG § 6 Abs. 1 Nr. 4, EStG § 18 Abs. 1 Nr. 1, EStG § 21, EStG § 12 Nr. 1

Instanzenzug:

FG Münster Urteil vom 25.11.2010 3 K 2414/07 E BFH VIII R 33/11 (Verfahrensverlauf) BFH - VIII R 33/11, Verfahrensverlauf

Gründe

1 I. Die in den Streitjahren 2001 bis 2003 als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Kläger und Revisionskläger (Kläger) streiten mit dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt —FA—) darüber, ob Mietaufwendungen der Klägerin als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind und ob auf ihren zum Betriebsvermögen gehörenden PKW die 1 %-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzuwenden ist.

2 Die Mietaufwendungen betreffen Räume, die die Klägerin im Streitzeitraum zur Erzielung gewerblicher Einkünfte für den Betrieb einer selbständig ausgeübten Diät- und Ernährungsberatung in einem Haus des Klägers, ihres Ehemannes, genutzt hat. Nach dem Mietvertrag war eine Miete von monatlich 900 DM (850 DM für die Geschäftsräume und 50 DM für einen mitvermieteten Kfz-Einstellplatz) vereinbart. Nach § 5 des Mietvertrags ist zur Zahlung der Miete Folgendes vereinbart: „Anstelle der Miete (Mietgeldzahlung) wird bis auf Weiteres als Gegenwert die Nutzung des jeweiligen Geschäftswagens vereinbart."

3 Die streitige Anwendung der 1 %-Regelung betrifft den PKW (Porsche) der Klägerin, den sie im Betriebsvermögen ihrer —neben der Diät- und Ernährungsberatung ausgeübten— selbständig betriebenen Heilpraktikerpraxis geführt hat.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

4 Das FA berücksichtigte die Mietaufwendungen für die Diät- und Ernährungsberatungspraxis aufgrund einer Außenprüfung nicht als Betriebsausgaben, weil das Mietverhältnis weder fremdüblich vereinbart noch eine betragsmäßige Ausgewogenheit von Nutzungsüberlassung und Kostenaufwand gegeben sei.

5 Ebenso ging das FA davon aus, dass die Klägerin bei Ermittlung ihres Gewinns aus der freiberuflich ausgeübten Heilpraktikertätigkeit für den jeweils im Betriebsvermögen befindlichen Porsche — mangels ordnungsgemäß geführter Fahrtenbücher— den Anteil privater Nutzung mit 15 % der gesamten geltend gemachten Aufwendungen ansetzen müsse. Dementsprechend änderte das FA die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre.

6 Das FA wies die dagegen erhobenen Einsprüche —nach zwischenzeitlicher Änderung der angefochtenen Bescheide aus hier nicht streitigen Gründen— mit Einspruchsentscheidung vom 18. Mai 2007 unter —nach entsprechendem Hinweis verbösernder— Anwendung der 1 %-Regelung zurück.

7 Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 23 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab.

8 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

9 Das FG habe mit Blick auf das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 6. Mai 2009 2 K 442/02 (EFG 2009, 2011) verkannt, dass der Anscheinsbeweis privater Nutzung des betrieblich eingesetzten Fahrzeugs schon wegen vergleichbarer Fahrzeuge im Privatvermögen erschüttert sei, sodass eine Anwendung der 1 %-Regelung nicht in Betracht komme.

10 Das FG habe nicht gewürdigt, dass betrieblich bedingte Fahrten auch zu Tankstellen oder Einkaufszentren erfolgen könnten.

11 Das Mietverhältnis zwischen dem Kläger und der Klägerin sei steuermindernd zu berücksichtigen. Die in § 5 des Mietvertrags vereinbarte Überlassung des Geschäftswagens zur Nutzung anstelle der Miete (im Wege eines verkürzten Zahlungswegs) sei —auch ohne konkrete Bezeichnung des Geschäftswagens— kein Hindernis für die Anerkennung des vorgelegten Mietvertrags. Bei Abschluss des Vertrags sei das betroffene Fahrzeug ein Mercedes ML gewesen. Die Vertragsparteien seien sich einig gewesen, dass auch später zu beschaffende Geschäftswagen derselben Fahrzeugklasse hätten angehören sollen. Eine fehlende konkretere Bezeichnung des zur Nutzung zu überlassenden Fahrzeugs sei mithin unschädlich.

12 Die Kläger beantragen, das angefochtene FG-Urteil aufzuheben sowie die Einkommensteuer unter Abänderung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2001 bis 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. Mai 2007 auf . € herabzusetzen.

13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

14 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

15 Im Ergebnis zu Recht hat das FG die streitigen Aufwendungen der Klägerin für die behauptete Anmietung ihrer Betriebsräume nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt und auf die Nutzung ihres betrieblichen PKW die 1 %-Regelung angewandt.

16 1. Die Auffassung des FG, die behaupteten Mietaufwendungen seien wegen fehlender Fremdüblichkeit des Mietvertrags zwischen der Klägerin und dem Kläger nicht als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG abziehbar, ist aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.

17 a) Die steuerrechtliche Berücksichtigung eines Mietverhältnisses, wie es hier nach dem Revisionsvortrag zwischen den klagenden Eheleuten bestanden haben soll, setzt zunächst voraus, dass es nicht zum Schein abgeschlossen ist (§ 41 Abs. 2 der Abgabenordnung; vgl. dazu Urteile des Bun-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

desfinanzhofs —BFH— vom 17. Dezember 2002 IX R 23/00, BFH/NV 2003, 612, und vom 17. Dezember 2003 IX R 7/98, BFH/NV 2004, 1270). Des Weiteren sind Mietverträge zwischen nahen Angehörigen in der Regel der Besteuerung nicht zugrunde zu legen, wenn die Gestaltung oder die tatsächliche Durchführung nicht dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (sog. Fremdvergleich). Maßgebend für die Fremdüblichkeit ist dabei die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 7. Mai 1996 IX R 69/94, BFHE 180, 377, BStBl II 1997, 196; vom 21. November 2000 IX R 73/97, BFH/NV 2001, 594, m.w.N.; vom 28. Juni 2002 IX R 68/99, BFHE 199, 380, BStBl II 2002, 699). Die Durchführung des Fremdvergleichs obliegt dem FG als Tatsacheninstanz (z.B. BFH-Urteil vom 17. Dezember 2003 IX R 9/01, BFH/NV 2004, 1274, m.w.N.).

18 Der BFH ist an die tatsächlichen Feststellungen des FG grundsätzlich gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Er hat die Würdigung der Gesamtumstände durch das FG lediglich daraufhin zu prüfen, ob das FG von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist (z.B. BFH-Urteil vom 9. Oktober 2001 VIII R 5/01, BFH/NV 2002, 334), alle maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Beurteilung einbezogen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 199, 380, BStBl II 2002, 699) und dabei nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen hat (z.B. BFH-Urteile vom 26. Juni 2001 IX R 68/97, BFH/NV 2001, 1551; vom 27. Juli 2004 IX R 73/01, BFH/NV 2005, 192; vom 11. Dezember 2012 IX R 28/12, BFH/NV 2013, 914).

19 b) Nach diesen Grundsätzen hat das FG ohne Rechtsfehler die Fremdüblichkeit des behaupteten Mietvertrags mit der fehlenden Klarheit und Eindeutigkeit der Mietzahlungsvereinbarung begründet.

20 Zwar kommen als Mietentgelte i.S. von § 21 EStG neben Geldleistungen (Mietzins) auch Sachleistungen in Betracht, die der Nutzende als Gegenleistung an den Vermieter erbringt (BFH-Beschluss vom 19. September 2008 IX B 102/08, BFH/NV 2009, 146). Ebenso schließt nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH nicht mehr jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen notwendigerweise die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses bei Würdigung der maßgebenden Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten aus.

21 Indessen sind an den Nachweis eines ernsthaften Vertragsverhältnisses umso strengere Anforderungen zu stellen, je mehr die Umstände auf eine private Veranlassung hindeuten (BFH-Urteil vom 20. Oktober 1997 IX R 38/97, BFHE 184, 463, BStBl II 1998, 106).

22 Für eine solche im Streitfall prägende private Veranlassung hat das FG zu Recht die Mietentgeltvereinbarung in Form der Überlassung des „jeweiligen" Geschäftswagens zur Nutzung angesehen, weil sie keine Vereinbarungen hinsichtlich eines bestimmten Fahrzeugs, eines bestimmten Fahrzeugtyps oder einer bestimmten Fahrzeugklasse enthält und sich ersichtlich kein fremder Dritter auf eine solche Regelung eingelassen hätte.

23 Denn diese Vereinbarung überließ die Bestimmung des Fahrzeugs und damit letztlich dessen Nutzungswert ausschließlich dem Ermessen der Mieterin (hier der Klägerin). Auch das Fehlen einer Beschränkung des Nutzungsrechts auf die Person des Vermieters sowie fehlende Vereinbarungen über eine Kilometerbegrenzung und über Regelungen für einen Schadensfall hat das FG zu Recht als Zeichen einer nur unter nahen Angehörigen vorstellbaren und deshalb fremdunüblichen Vereinbarung angesehen.

24 Als weiteres Beweisanzeichen für eine private Veranlassung hat das FG berechtigt das Missverhältnis zwischen den Aufwendungen der Klägerin für das (zur Nutzung überlassene) Fahrzeug und der geschuldeten Miete herangezogen. Denn die reinen Leasingkosten betrugen 2001 15.307,20 DM, 2002 10.307,64 € und 2003 10.007,82 €. Demgegenüber hätten die geschuldeten Mietzahlungen eine deutlich niedrigere Höhe gehabt (10.800 DM bzw. 5.521,95 € jährlich).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

25 2. Zu Recht hat das FG im Streitfall auch die 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG angewandt.

26 a) Nach dieser Vorschrift ist die private Nutzung eines Kfz für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen.

27 b) Diese Bewertungsregel kommt allerdings nicht zum Tragen, wenn eine private Nutzung nicht stattgefunden hat (Senatsurteil vom 19. Mai 2009 VIII R 60/06, BFH/NV 2009, 1974, m.w.N.). Das FG muss sich deshalb grundsätzlich die volle Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) davon bilden, dass eine private Nutzung tatsächlich stattgefunden hat, wenn es § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG anwenden will (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2006 VI B 20/06, BFH/NV 2007, 716).

28 c) Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Mai 1999 VI B 258/98, BFH/NV 1999, 1330; Senatsurteil in BFH/NV 2009, 1974; gegen die Annahme eines allgemeinen Erfahrungssatzes, dass in diesem Zusammenhang selbst vorhandene arbeitsvertragliche Nutzungsverbote missachtet werden, jetzt BFH-Urteile vom 21. März 2013 VI R 46/11, BFHE 241, 175, und VI R 42/12, BFHE 241, 180).

29 Etwas anderes gilt, wenn es sich um ein Fahrzeug handelt, das typischerweise zum privaten Gebrauch nicht geeignet ist (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2008 VI R 34/07, BFHE 224, 108, BStBl II 2009, 381).

30 Ebenso kann der Beweis des ersten Anscheins für eine private Nutzung betrieblicher PKW nach den vom FG zu würdigenden Gesamtumständen im Einzelfall als entkräftet angesehen werden, wenn für private Fahrten andere Fahrzeuge zur Verfügung stehen, die dem betrieblichen Fahrzeug in Status und Gebrauchswert vergleichbar sind (Senatsurteil vom 4. Dezember 2012 VIII R 42/09, BFHE 239, 443, BStBl II 2013, 365).

31 Ob dem BFH-Urteil vom 21. März 2013 VI R 31/10 (BFHE 241, 167, BStBl II 2013, 700) eine davon abweichende Auffassung zu entnehmen ist, soweit danach unter Aufgabe der früheren Rechtsprechung des VI. Senats im Urteil vom 21. April 2010 VI R 46/08 (BFHE 229, 228, BStBl II 2010, 848) die Besteuerung eines Nutzungsvorteils aus der Überlassung eines Dienstfahrzeugs unabhängig von einem Gegenbeweis tatsächlich ausschließlicher dienstlicher Nutzung bejaht wird, kann für den Streitfall dahinstehen.

32 Denn die Kläger haben nach ihrem eigenen Vortrag im Einspruchs-, Klage- und Revisionsverfahren sowie nach den Feststellungen des FG das betriebliche Fahrzeug auch privat genutzt und streiten lediglich über das Maß dieser privaten Nutzung.

33 d) Diese —unstreitige— private Nutzung ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Diese Folge kann der Steuerpflichtige nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG nur durch den Nachweis der Privatanteile mittels eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs vermeiden (BFH-Beschluss vom 17. April 2007 VI B 145/06, BFH/NV 2007, 1314).

34 aa) Der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG ist durch die BFH-Rechtsprechung u.a. dahingehend präzisiert worden, dass die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten müssen und der zu versteuernde Anteil an der Gesamtfahrleistung mit vertretbarem Aufwand überprüft werden kann (Senatsbeschluss vom

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

16. Januar 2009 VIII B 140/08, BFH/NV 2009, 770; BFH-Urteil vom 1. März 2012 VI R 33/10, BFHE 236, 497, BStBl II 2012, 505).

35 Im Übrigen muss ein Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt werden (BFH-Beschluss vom 13. Oktober 2009 V B 109/09, BFH/NV 2010, 475); lose handschriftlich geführte Aufzeichnungen können mithin nicht durch nachträgliche Aufzeichnungen abgeglichen werden (BFH-Beschluss vom 12. Juli 2011 VI B 12/11, BFH/NV 2011, 1863).

36 bb) Diesen Anforderungen genügen die von den Klägern vorgelegten Fahrtenbücher nicht.

37 Dies folgt schon aus dem Vortrag der Kläger, die Fahrtenbücher „in einem Zug" und damit nicht zeitnah zu den jeweiligen Aufwendungen (auf der Grundlage nicht mehr vorhandener Grundaufzeichnungen) geschrieben zu haben.

38 Hinzu kommen die vom FG festgestellten „Ungereimtheiten" der Aufzeichnungen (umfangreiche Berichtigungen der km-Angaben im Fahrtenbuch für 2001, erhebliche Abweichungen zwischen Entfernungsangaben in den Fahrtenbüchern und den Entfernungen nach Routenplaner, fehlende Übereinstimmungen von vorliegenden Tankrechnungen und Tankrechnungen laut Fahrtenbuch).

39 Diese Ungereimtheiten haben die Kläger mit ihrem Einwand, betrieblich bedingte Fahrten könnten bei einer Praxis der im Streitfall gegebenen Größe und Betriebsamkeit auch zu Tankstellen oder Einkaufszentren erfolgen, ersichtlich nicht ausräumen können.

40 cc) Steht die Bewertungsalternative „Fahrtenbuch" danach aus Rechtsgründen nicht zur Verfügung, greift die sog. 1 %-Regelung, nämlich die Bewertung auf Grundlage des inländischen Listenpreises des Kfz. Fehlen nämlich ordnungsgemäße Aufzeichnungen durch ein Fahrtenbuch, bleibt weder Raum für eine freie Schätzung des Anteils der Privatnutzung noch für eine an den Angaben des Steuerpflichtigen in einem Fahrtenbuch orientierte Schätzung (BFH-Beschluss vom 17. April 2007 VI B 145/06, BFH/NV 2007, 1314).

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG München 16.1.2018 - 2 K 210/16
FG Niedersachsen 16.11.2016 - 9 K 316/15
FG Niedersachsen 14.1.2015 - 4 K 234/14
FG Niedersachsen 14.1.2015 - 4 K 233/14
FG München 29.9.2014 - 7 K 1861/13
FG Münster 25.11.2010 - 3 K 2414/07 E

Fundstelle(n):
BFH/NV 2014 S. 151 Nr. 2
EStB 2014 S. 20 Nr. 1
NWB-Eilnachricht Nr. 52/2013 S. 4098
StuB-Bilanzreport Nr. 5/2014 S. 196
NWB DAAAE-50344

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.