

Urteil vom 15. Juli 2020, III R 62/19

Nachweis der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines PKW bei der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe nach § 7g EStG

[ECLI:DE:BFH:2020:U.150720.IIIR62.19.0](#)

BFH III. Senat

EStG § 7g, EStG § 7g Abs 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 3, EStG § 7g Abs 5, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 12. Juni 2018, Az: 7 K 7287/16

Leitsätze

Ein Steuerpflichtiger kann die Anteile der betrieblichen und der außerbetrieblichen Nutzung eines PKW, für den er den Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibung nach § 7g EStG in Anspruch genommen hat, nicht nur durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, sondern auch durch andere Beweismittel nachweisen.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.06.2018 - 7 K 7287/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, wie bei der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmsG) vom 26.06.2013 und der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG der Nachweis für die ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung eines PKW zu führen ist.
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden als Ehegatten im Streitjahr 2014 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte als Versicherungsvertreter Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er hatte im Jahr 2011 einen Investitionsabzugsbetrag für die Anschaffung eines PKW in Höhe von 15.200 € (40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten von 38.000 €) gebildet und am 02.09.2014 einen PKW C für 27.881 € (netto) angeschafft, dessen Bruttolistenpreis bei 33.390 € lag.
- 3** In der Einkommensteuererklärung für 2014 (Streitjahr) gaben die Kläger nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelte Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb in Höhe von 34.902 € an. Dabei hatte der Kläger die Entnahmen durch die private Kfz-Nutzung mit Hilfe der sog. Fahrtenbuchmethode bewertet und den für die Anschaffung eines PKW gebildeten Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 11.152,40 € auf den PKW C übertragen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer mit Bescheid vom 18.11.2015 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß fest. Nach einer Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, dass die vom Kläger vorgelegten Fahrtenbücher nicht ordnungsgemäß geführt und daher nicht anzuerkennen seien. Sie setzte für die private Nutzung des PKW C einen Betrag von 1.332 € (1 % x 4 Monate x 33.300 €) an und versagte die

Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbetrag sowie Sonderabschreibung. Sie berücksichtigte lediglich eine Absetzung für Abnutzung (AfA) in Höhe von 1.548,94 € (1/6 von 27.881 € x 4/12).

- 4 Das FA schloss sich der Auffassung der Prüferin an und erließ am 18.03.2016 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Einkommensteuerbescheid für 2014. Der Einspruch der Kläger vom 31.03.2016 blieb insoweit ohne Erfolg.
- 5 Mit der Klage verfolgten die Kläger das Ziel, bei der Gewinnermittlung für den PKW C eine gewinnerhöhende Hinzurechnung von 11.152,40 €, eine gewinnmindernde Herabsetzung der Anschaffungskosten in Höhe von 11.152,40 €, eine Sonderabschreibung in Höhe von 3.345 € und eine AfA von 930,60 € (statt 1.548,94 €) zu berücksichtigen sowie die Entnahme für die private Nutzung dieses PKW anhand der Fahrtenbuchmethode mit 1.445,62 € (8,45 % der Aufwendungen für den PKW) statt mit 1.332 € zu bewerten.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es sei nicht feststellbar, dass der Kläger den PKW C jedenfalls im Jahr 2014 zu 90 % oder mehr betrieblich genutzt habe. Die vorgelegten Fahrtenbücher seien zu verwerfen, die unzureichenden Angaben insbesondere im Fahrtenbuch 5/2014 seien nicht als einige wenige kleinere Flüchtigkeitsfehler anzusehen. Eine Schätzung des privaten Nutzungsanteils auf weniger als 10 % sei bei der Verwerfung des Fahrtenbuchs ausgeschlossen und werde auch im Rahmen des § 7g EStG durch die 1 %-Regelung ersetzt. Der private Nutzungsanteil am PKW sei gleichfalls nach der 1 %-Methode zu bemessen.
- 7 Hiergegen wenden sich die Kläger mit der Revision. Sie rügen die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 8 Die Kläger beantragen (sinngemäß), das angefochtene Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 13.06.2018 - 7 K 7287/16 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 18.03.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.10.2016 dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer 2014 unter Berücksichtigung eines um die Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags von 11.152,40 €, die gewährte (lineare) AfA von 1.548,94 € und eine Nutzungswertentnahme von 1.445,62 € erhöhten sowie um eine Herabsetzung der Anschaffungskosten des PKW C in Höhe von 11.152,40 €, eine Sonderabschreibung von 3.345 €, eine (lineare) AfA von 930,60 € und die bisher angesetzte Nutzungswertentnahme von 1.332 € geminderten Gewinns des Klägers aus Gewerbebetrieb festgesetzt wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Die Beteiligten sind mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 121 FGO).

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG. Zwar hat das FG zu Recht das Fahrtenbuch verworfen und die den PKW C betreffende Nutzungswertentnahme gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nach der 1 %-Regelung bewertet (1.). Entgegen der Auffassung des FG ist aber der Umfang einer nahezu ausschließlichen betrieblichen Nutzung von Kfz im Anwendungsbereich des § 7g EStG nicht nur mittels ordnungsgemäßer Fahrtenbücher nachzuweisen (2.). Die Sache ist nicht entscheidungsreif, da das FG --von seinem rechtlichen Standpunkt aus zu Recht-- keine Feststellungen dazu getroffen hat, ob die private Nutzung des PKW C im Streitjahr bzw. im Folgejahr einen Anteil von 10 % oder mehr erreicht hat und ob der Betrieb des Klägers Ende 2013 die in § 7g Abs. 6 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG normierten Größenmerkmale nicht überschritten hat.
- 12 1. Der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs i.S. von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Aus dem Wortlaut und aus dem Sinn und Zweck der Regelung folgt, 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. Dazu gehört auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt worden ist, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu

machen. 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 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. Außerdem muss es die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 01.03.2012 - VI R 33/10, BFHE 236, 497, BStBl II 2012, 505, Rz 12). Die Aufzeichnungen müssen Angaben zu den geschäftlichen Reisen enthalten, anhand derer sich die berufliche Veranlassung der Fahrten plausibel nachvollziehen und gegebenenfalls auch nachprüfen lässt (BFH-Urteil vom 16.03.2006 - VI R 87/04, BFHE 212, 546, BStBl II 2006, 625, unter II.1.b). Die genannten Angaben müssen sich in hinreichend übersichtlicher und geordneter Form regelmäßig schon 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 beigelegten Erläuterungsblatt näher aufgeschlüsselt sind und der geschlossene Charakter der Fahrtenbuchaufzeichnungen dadurch nicht beeinträchtigt wird (BFH-Urteil in BFHE-Urteil 212, 546, BStBl II 2006, 625, unter II.1.d).

- 13** Das FG ist von der vorstehend wiedergegebenen Rechtsprechung des BFH ausgegangen und aufgrund einer umfassenden Würdigung des den PKW C betreffenden Fahrtenbuchs 5/2014 zu dem Ergebnis gelangt, dass die vorgelegten Aufzeichnungen zahlreiche unzureichende Eintragungen in Gestalt von weder aus sich selbst heraus verständlichen noch im Fahrtenbuch erläuterten Abkürzungen sowie ungenau angegebenen Fahrtzwecken enthalten, so dass sie insgesamt nicht mehr als ordnungsgemäßes Fahrtenbuch anzusehen sind. Diese vom FG aufgrund der Gesamtwürdigung der Aufzeichnungen vorgenommene Schlussfolgerung ist verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen und nicht durch Denkfehler oder die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst. Sie ist daher für das Revisionsgericht bindend (§ 118 Abs. 2 FGO, vgl. Senatsurteil vom 03.07.2014 - III R 30/11, BFHE 246, 477, BStBl II 2015, 157, Rz 33).
- 14** 2. Gemäß § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts um bis zu 40 %, höchstens um den nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG hinzugerechneten Betrag, gewinnmindernd herabgesetzt werden, so dass sich dadurch die Bemessungsgrundlagen u.a. für die AfA und für Sonderabschreibungen entsprechend verringern. Außerdem können nach § 7g Abs. 5 EStG bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Jahr der Anschaffung und Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 2 EStG Sonderabschreibungen von bis zu insgesamt 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden, sofern das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird und die betriebsbezogenen Voraussetzungen erfüllt sind (§ 7g Abs. 6 EStG).
- 15** Wird das Wirtschaftsgut in den Fällen des § 7g Abs. 2 EStG nicht entsprechend genutzt, sind gemäß § 7g Abs. 4 EStG der Abzug des Investitionsabzugsbetrags, die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Verringerung der Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 EStG rückgängig zu machen. Gleiches gilt gemäß § 7g Abs. 6 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 EStG für die in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen, wenn das Wirtschaftsgut nicht im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird.
- 16** Sowohl bei der Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags gemäß § 7g Abs. 1 bis 4 EStG als auch bei der Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG ist eine betriebliche Nutzung von mindestens 90 % erforderlich (Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes --UntStRG-- 2008, BTDrucks 16/4841, S. 52 und 53; zu § 7g Abs. 1 EStG: BFH-Urteile vom 19.03.2014 - X R 46/11, BFHE 245, 36, BStBl II 2017, 291, Rz 16, und vom 06.04.2016 - X R 28/14, BFHE 254, 218, BStBl II 2017, 302, Rz 29; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 20.11.2013, BStBl I 2013, 1493, zu Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 bis 4 und 7 EStG).
- 17** 3. Der Nachweis einer nahezu ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines PKW i.S. des § 7g EStG kann nicht nur durch ordnungsgemäße Fahrtenbücher geführt werden.

- 18** a) Die Frage, wie die Anteile der betrieblichen und der außerbetrieblichen Nutzung des Wirtschaftsguts nachzuweisen sind, ist in § 7g EStG nicht ausdrücklich geregelt.
- 19** aa) Geklärt ist, dass der Nachweis einer ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines PKW jedenfalls nicht anhand der 1 %-Regelung geführt werden kann, da ein Durchschnittswert in Höhe von monatlich 1 % des abgerundeten Bruttolistenpreises in etwa einem Anteil der Privatnutzung von 20 bis 25 % entspricht (BFH-Beschluss vom 03.01.2006 - XI B 106/05, BFH/NV 2006, 1264, unter 2.). Der XI. Senat führte in dieser Entscheidung weiter aus, dass der Umfang der Nutzung aus tatsächlichen Gründen im Regelfall durch das Führen und die Vorlage eines Fahrtenbuchs nachgewiesen werden könne, ließ aber dahin stehen, auf welche andere Weise die tatsächliche Nutzung eines PKW belegt werden kann. Die Entscheidung vom 26.11.2009 - VIII B 190/09 (BFHE 226, 541, BStBl II 2013, 946) betraf dagegen lediglich die Frage, wie die künftig beabsichtigte fast ausschließliche betriebliche Nutzung eines noch anzuschaffenden Kfz schlüssig und plausibel darzulegen ist. Der VIII. Senat hielt den Vortrag für ausreichend, der Nachweis über die Nutzung werde anhand geeigneter Aufzeichnungen im Jahr der Anschaffung und im Folgejahr erbracht, obwohl für ein bereits genutztes Fahrzeug die 1 %-Regelung Anwendung fand. Er legte dieses Vorbringen dahingehend aus, dass die Antragstellerin die Nutzung des noch anzuschaffenden Fahrzeugs durch ein Fahrtenbuch dokumentieren werde. Ob der Nachweis der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung auch auf andere Weise als durch das Fahrtenbuch geführt werden kann, war nicht Gegenstand der Entscheidung.
- 20** bb) In der Literatur werden zu dieser Frage unterschiedliche Auffassungen vertreten:
- 21** Nach einer Ansicht ist der Nachweis bei PKW mittels eines Fahrtenbuchs zu führen (Meyer in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7g EStG Rz 24 und Rz 96; KKB/Egner/Stößel, § 7g EStG, 5. Aufl., Rz 58; Bugge in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 7g Rz E 19 und F 12; Kaligin in Lademann, EStG, § 7g EStG Rz 40; Schmidt/Kulosa, EStG, 39. Aufl., § 7g Rz 22 unter Hinweis auf die Auffassung der Finanzverwaltung sowie Kratzsch, in Frotscher/Geurts, EStG, Freiburg 2018, § 7g Rz 48 und 89, der regelmäßig bzw. grundsätzlich den Nachweis durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch verlangt, aber ein solches nicht für zwingend erforderlich hält, soweit im Ausnahmefall eine private Nutzung von mehr als 10 % so gut wie ausgeschlossen ist).
- 22** Nach anderer Auffassung enthält § 7g Abs. 1 Satz 1 EStG keine konkreten Vorgaben für den Nachweis. Die ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung bei einem PKW lasse sich aber aus tatsächlichen Gründen im Regelfall durch ein Fahrtenbuch belegen, wogegen die 1 %-Regelung zur Nachweisführung ausscheide (Bartone in Korn, § 7g EStG Rz 25.7 und Rz 127; ähnlich Brandis in Blümich, § 7g EStG Rz 45: für betriebliche Pkw Fahrtenbuch bzw. jedenfalls ordnungsgemäße Aufzeichnungen erforderlich).
- 23** cc) Die Finanzverwaltung vertritt zur Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags die Auffassung, dass der Umfang der betrieblichen Nutzung im maßgebenden Nutzungszeitraum vom Steuerpflichtigen anhand geeigneter Unterlagen darzulegen sei, im Falle des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG durch das ordnungsgemäße Fahrtenbuch. Bei Anwendung der sog. 1 %-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) sei grundsätzlich von einer schädlichen Privatnutzung auszugehen (BMF-Schreiben vom 08.05.2009, BStBl I 2009, 633, zu Zweifelsfragen zum Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 bis 4 und 7 EStG in der Fassung des UntStRG 2008 vom 14.08.2007, ebenso nachfolgende BMF-Schreiben vom 20.11.2013, BStBl I 2013, 1493, und vom 20.03.2017, BStBl I 2017, 423).
- 24** dd) Die Gesetzesbegründung befasst sich nur mit den Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags und der Sonderabschreibungen, nicht jedoch mit deren Nachweis (Entwurf eines UntStRG 2008, BTDrucks 16/4841, S. 52 f.).
- 25** b) Nach Auffassung des erkennenden Senats ist der Nachweis der fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung eines PKW nicht auf ordnungsgemäße Fahrtenbücher beschränkt. Er kann --entsprechend der für die Aufklärung des Sachverhalts geltenden allgemeinen Grundsätze-- auch durch andere Beweismittel geführt werden.
- 26** aa) Grundsätzlich ermittelt die Finanzbehörde den Sachverhalt von Amts wegen. Sie hat dabei alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen (§ 88 Abs. 1 AO). Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen nach den Umständen des Einzelfalls sowie nach den Grundsätzen der Gleichmäßigkeit, Gesetzmäßigkeit und Verhältnismäßigkeit; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden (§ 88 Abs. 2 Satz 1 AO). Zugleich sind die Beteiligten zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Sie haben die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen und die ihnen bekannten Beweismittel anzugeben. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (§ 90 Abs. 1 AO). Entsprechendes gilt im finanzgerichtlichen Verfahren. Das Gericht erforscht den Sachverhalt von Amts wegen ohne Bindung an das Vorbringen und die

Beweisanträge der Beteiligten. Es hat die Beteiligten bei der Sachverhaltsaufklärung heranzuziehen. Diese haben ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben und sich auf Anforderung des Gerichts zu den von den anderen Beteiligten vorgebrachten Tatsachen zu erklären (§ 76 Abs. 1 FGO). Das FG entscheidet sodann nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (§ 96 Abs. 1 FGO). Nach der Rechtsprechung des BFH ist die dem Steuerpflichtigen im Rahmen der Sachverhaltsermittlung durch Finanzbehörde oder FG zumutbare Mitwirkungspflicht u.a. dann gesteigert, wenn die steuerrechtliche Würdigung des Sachverhalts die Abgrenzung privater und betrieblicher Aufwendungen erfordert. Dabei hat der Steuerpflichtige durch die Anführung von Tatsachen den Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Betrieb darzutun und auf Verlangen entsprechende Nachweise (Unterlagen) vorzulegen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 04.07.1990 - GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, unter C.II.5.h aa, und BFH-Beschluss vom 18.08.2010 - X B 178/09, BFH/NV 2010, 2010, Rz 7).

- 27** bb) Einschränkungen dieser Verpflichtungen können sich aus den Einzelsteuergesetzen ergeben. Eine solche Beschränkung der Beweismittel auf Belege einerseits und ordnungsgemäße Fahrtenbücher andererseits regelt § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG. Nach dieser Vorschrift kann die private Nutzung abweichend von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit den auf Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG regelt indessen nur die Bewertung der Entnahmen (BFH-Urteil vom 20.11.2012 - VIII R 31/09, BFH/NV 2013, 527, Rz 13). Dabei stellt die in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG enthaltene sog. 1 %-Regelung als typisierender Ansatz der privaten Nutzungsentnahme bei Kfz (Senatsurteil vom 24.02.2000 - III R 59/98, BFHE 191, 286, BStBl II 2000, 273, unter II.3.) lediglich einen Berechnungsmodus dar (BFH-Urteil vom 01.03.2001 - IV R 27/00, BFHE 195, 200, BStBl II 2001, 403, unter 3.). Dieser gilt über die Verweisung des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG auch bei der Bewertung der Vorteile aus der privaten Nutzung betrieblicher Kfz. In beiden Fällen finden sich parallel ausgestaltete Ausnahmenvorschriften, die bei der Verwendung der sog. Fahrtenbuchmethode den Ansatz der tatsächlich auf die privaten Fahrten entfallenden Aufwendungen anstelle der 1 %-Regelung erlauben.
- 28** cc) § 7g EStG regelt dagegen die steuerliche Begünstigung der Investitionstätigkeit kleiner und mittlerer Unternehmen durch die Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial (Entwurf eines UntStRG 2008, BTDrucks 16/4841, S. 32 und 52). Gefördert werden --unter näher bestimmten Voraussetzungen-- abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, nicht lediglich Kfz. Im Ergebnis unterscheiden sich damit die Regelungsgegenstände des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG und des § 7g EStG grundlegend voneinander, obwohl die Vorschriften im gleichen Abschnitt (II. Einkommen) und Unterabschnitt (3. Gewinn) des EStG enthalten sind. Sie sind --anders als § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG und § 8 Abs. 2 EStG-- nicht durch eine Verweisungsnorm miteinander verknüpft.
- 29** dd) Der Sinn und Zweck der Regelungen verlangt nicht, den in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG vorgegebenen Weg zum Nachweis der privaten Nutzung von Kfz auf die in § 7g EStG geregelten Sachverhalte zu übertragen.
- 30** Die Sätze 2 und 3 des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG stellen Ausnahmen von den allgemeinen Bewertungsregeln dar (BFH-Urteil vom 19.03.2009 - IV R 59/06, BFH/NV 2009, 1617, unter II.4.c aa). Es handelt sich jedoch nicht um Regelungen, die umfassend sämtliche Fälle der Bewertung der privaten Nutzung betrieblicher Fahrzeuge erfassen, denn sie betreffen lediglich die zu mehr als 50 % betrieblich genutzten Kfz. Bei Kfz im gewillkürten Betriebsvermögen ist der auf die private Nutzung entfallende Aufwand (tatsächliche Selbstkosten) anzusetzen (Senatsurteil vom 09.11.2017 - III R 20/16, BFHE 260, 113, BStBl II 2018, 278, Rz 13 und 14), wobei der Steuerpflichtige --nach dem Willen des Gesetzgebers-- den Nutzungsanteil im Rahmen allgemeiner Darlegungs- und Beweislastregelungen nachzuweisen hat, ohne dass die Führung eines Fahrtenbuchs zwingend erforderlich ist (Entwurf eines Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen, BTDrucks 16/634, S. 11).
- 31** Dementsprechend kann etwa auch bei der Abgrenzung von Privatvermögen und gewillkürtem Betriebsvermögen anhand der Geringfügigkeitsgrenze die mindestens 10 %ige betriebliche Nutzung nicht allein durch das Fahrtenbuch, sondern auch durch andere --zeitnah geführte-- Aufzeichnungen belegt werden (BFH-Urteil vom 21.08.2012 - VIII R 12/11, Rz 21; noch offen gelassen im BFH-Urteil in BFHE 195, 200, BStBl II 2001, 403, unter 3.).
- 32** Gleiches gilt für weitere Formen der Fahrzeugnutzung wie etwa die Nutzung eines zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Fahrzeugs zu anderen betriebsfremden Zwecken im Falle der Erzielung anderweitiger außerbetrieblicher Einkünfte. Auch diese wird nicht durch die 1 %-Regelung erfasst (BFH-Urteil vom 26.04.2006 - X R 35/05, BFHE 214, 61, BStBl II 2007, 445, unter II.4.); sie ist mit den tatsächlichen Selbstkosten zu bewerten (BFH-Urteil in BFHE 214, 61, BStBl II 2007, 445, unter II.4.c).

- 33** Schließlich bemisst sich der Wert verdeckter Gewinnausschüttungen in Form von PKW-Nutzungen auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nicht nach der 1 %-Regelung des § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, sondern nach Fremdvergleichsmaßstäben in der Regel mit dem gemeinen Wert der Nutzungsüberlassung (BFH-Urteile vom 23.02.2005 - I R 70/04, BFHE 209, 252, BStBl II 2005, 882, unter II.3.b, und vom 23.01.2008 - I R 8/06, BFHE 220, 276, BStBl II 2012, 260, unter II.3.).
- 34** ee) Auch wenn Praktikabilitätserwägungen für die Auffassung der Finanzverwaltung sprechen mögen, so stellt die in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG geregelte Fahrtenbuchmethode, welche an die 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG anknüpft, nach dem Vorstehenden keine zu verallgemeinernde Vorschrift zum Nachweis der Anteile der privaten und der betrieblichen Nutzung von Kfz dar. Ohne ausdrückliche gesetzliche Verweisung kommt eine Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG im Rahmen des § 7g EStG daher nicht in Betracht.
- 35** 4. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Seine Entscheidung ist daher aufzuheben.
- 36** Das FG wird im zweiten Rechtsgang im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 96 Abs. 1 FGO zu prüfen haben, ob ihm die Beweise eine hinreichend sichere Überzeugung dafür vermitteln, dass der Kläger den PKW C zu mindestens 90 % betrieblich genutzt hat. Dem Kläger ist nicht verwehrt, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 1 AO ergänzend zu den Aufzeichnungen in den Fahrtenbüchern weitere Belege vorzulegen, um für die Zwecke des § 7g EStG die betriebliche Veranlassung der aufgezeichneten Fahrten und damit die fast ausschließliche betriebliche Nutzung des PKW zu dokumentieren.
- 37** 5. Auf die von den Klägern gerügten Verfahrensfehler kommt es nicht mehr an. Führt die Revision --wie im Streitfall-- aus materiellen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung, muss nicht mehr darüber entschieden werden, ob außerdem ein Verfahrensfehler vorliegt (vgl. BFH-Urteile vom 21.01.2010 - VI R 51/08, BFHE 228, 85, BStBl II 2010, 700, Rz 11, und vom 19.04.2012 - III R 85/09, BFHE 237, 145, BStBl II 2013, 19, Rz 18).
- 38** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de