Finanzgericht Münster, 2 K 156/18 E

Datum:	20.11.2018
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	2. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	2 K 156/18 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2018:1120.2K156.18E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor: Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand 1

Die Kläger sind zwischenzeitlich geschiedene Eheleute, die in den Streitjahren, 2009 bis 2014, zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. 2

Der Kläger hatte in den Streitjahren einen Gewerbebetrieb inne, der die Erbringung von Beratungsleistungen auf dem Gebiet der IT und den Vertrieb von Hard- und Software zum Gegenstand hatte. Den Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG). 3

Die Klägerin erzielte in allen Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die sie in den Steuererklärungen angab. Für die Jahre 2009 und 2010 waren in den Einkommensteuerbescheiden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 19.076 EUR (2009) und 16.680 EUR (2010) erfasst; die Abgabe der Steuererklärung 2010 erfolgte im Jahr 2012. Sie war ab dem 12.4.2010 Arbeitnehmerin der S-GmbH & Co. KG aus Eschborn als Sachbearbeiterin IHK mit einer durchschnittlichen wöchentlichen Arbeitszeit von 35 Stunden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den „Arbeitsvertrag für überbetriebliche Mitarbeiter“ vom 12.4.2010 Bezug genommen. Im Jahr 2011 war sie ausweislich der Steuererklärung an einer Arbeitsstätte in der N-Straße in N-Stadt beschäftigt; der Bruttoarbeitslohn belief sich auf 21.612 EUR. Im Jahr 2012 war sie bis 13.4.2012 bzw. 31.3.2012 ebenfalls dort tätig und danach arbeitslos; der Bruttoarbeitslohn betrug 5.785 EUR. Für 2013 war sie vom 1.1.2013 bis 13.4.2013 arbeitslos und erzielte nach Aktenlage vom 14.4.2013 bis 21.7.2013 bei ihrem Ehemann, dem Kläger, Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Höhe von brutto 1.583,97 EUR. Vom 22.7.2013 bis 21.1.2014 war sie bei der T-GmbH, O-Straße in I-Stadt beschäftigt; der Bruttoarbeitslohn belief sich im Jahr 2013 auf 2.100,02 EUR und für 4

die Zeit vom 1.1.2014 bis 21.1.2014 auf 1.294,57 EUR. Die regelmäßige monatliche Arbeitszeit der Klägerin bei diesem Arbeitgeber belief sich nach § 3 Abs. 1 des Arbeitsvertrages, der dem Gericht undatiert und lediglich auszugsweise vorliegt, auf 100 Stunden. Vom 22.1.2014 bis 30.4.2014 erzielte sie beim Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit; der Bruttoarbeitslohn betrug 1.491,04 EUR. Vom 28.7.2014 bis 28.10.2014 arbeitete sie bei der K-GmbH in Borken für einen Bruttoarbeitslohn von ca. 3.200 EUR. Zu letzterem Arbeitsverhältnis trägt der Kläger vor, es habe sich um ein Teilzeitarbeitsverhältnis gehandelt, das, wenn man den Lohn umrechne, ca. 15 Wochenstunden umfasst haben dürfte.

Zwischen dem Kläger als „Arbeitgeber“ und der Klägerin als „Arbeitnehmer“ war am 12.11.2004 ein Arbeitsvertrag geschlossen worden. Im Einzelnen beinhaltete er insbesondere die folgenden Regelungen. § 3 Aufgabengebiet, Abs. 1: „Der Arbeitnehmer wird als Bürokraft eingestellt. Sein Aufgabengebiet umfasst verschiedene Tätigkeiten hierunter fallen z.B. das Posteingangsbuch und Ausgangsbuch führen, Briefe schreiben, Mahnwesen, Organisation des betrieblichen Ablaufs.“ § 4 Arbeitszeit, Abs. 1: „Die regelmäßige Arbeitszeit ist variabel und richtet sich nach dem Arbeitsanfall“; Abs. 2: „Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, Überstunden und Mehrarbeit zu leisten, soweit dies gesetzlich zulässig ist“. § 5 Entgelt, Abs. 1: „Der Arbeitnehmer erhält ein monatliches Bruttogehalt von insgesamt 400,00 EUR, zahlbar am Ende des Monats. Dieser Betrag schließt die Firmenwagennutzung ein“; Abs. 2: „Gemäß § 4 Abs. 2 geleistete Überstunden bzw. Mehrarbeit werden durch Freizeitgewährung ausgeglichen. Für jede geleistet Überstunde/Mehrarbeit gewährt der Arbeitgeber eine Freizeit von 1 Stunde.“ § 6 Urlaub, Abs. 1: „Der Arbeitnehmer erhält einen Erholungsurlaub von 20 Urlaubstagen im Kalenderjahr. Als freie Tage gelten zusätzlich Heiligabend, Silvester und Rosenmontag“; Abs. 2: „Der Arbeitnehmer darf während des Urlaubs keiner Erwerbstätigkeit nachgehen.“ § 10 Wettbewerbsverbot: „Der Arbeitnehmer verpflichtet sich, vor der Beendigung des Arbeitsverhältnisses für keinen anderen Arbeitgeber tätig zu sein, insbesondere nicht in die Dienste eines Konkurrenzunternehmens zu treten, sich daran mit Kapital zu beteiligen oder es in anderer Weise zu unterstützen. Handelt der Arbeitnehmer dieser Verpflichtung zuwider, so ist der Arbeitgeber berechtigt, das Arbeitsverhältnis fristlos zu kündigen.“ Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 12.11.2004 Bezug genommen. Am 6.12.2004 ergänzten die Kläger § 5 des Arbeitsvertrages vom 12.11.2004 um einen Absatz 5: „Der Arbeitgeber übernimmt ab dem 1.1.2005 für den Arbeitnehmer eine Direktversicherung i. H. von 146 EUR monatlich. Die Gewährung erfolgt durch Gehaltsumwandlung. Des Weiteren zahlt der Arbeitgeber ab 1.1.2005 in eine Pensionskasse monatlich 206 EUR ein. Die Gewährung erfolgt ebenfalls durch Gehaltsumwandlung.“ 5

Ausweislich der monatlichen Abrechnung der Brutto-Netto-Bezüge erhielt die Klägerin im Zeitraum von Januar 2011 bis einschließlich Dezember 2012 Brutto-Bezüge von jeweils 762,91 EUR, die sich zusammensetzten aus Aushilfslohn (30 EUR), sonstigem Sachbezug (369 EUR), Direktversicherung AG-Leistung (146 EUR) und Betriebl. AV, AG (217,91 EUR). In 2013 beliefen sich die Bruttobezüge in vielen Monaten auf über 400 EUR. Für den restlichen Streitzeitraum enthalten die Akten keine monatlichen Abrechnungen der Brutto-Netto-Bezüge. 6

Der Beklagte führte beim Kläger im Jahr 2016 eine Betriebsprüfung für die Jahre 2009 bis 2014 durch. Hierbei kam der Prüfer zu dem Ergebnis, das ein zum 31.12.2012 gebildeter Investitionsabzugsbetrag für einen PKW i. H. v. 16.000 EUR mangels entsprechender Anschaffung rückgängig zu machen sei. Ferner meinte er, 7

dass das Arbeitsverhältnis zwischen den Klägern als Ehegatten nicht anzuerkennen sei, weil es einem Fremdvergleich nicht standhalte. Insofern seien Betriebsausgaben zu kürzen: für Gehälter in den Jahren 2013 (267,87 EUR) und 2014 (273,33 EUR), für Aushilfslöhne in den Jahren 2010 (396,00 EUR), 2011 (360,00 EUR), 2012 (360,00 EUR), 2013 (253,00 EUR) und 2014 (21,00 EUR), für freiwillige soziale Aufwendungen in den Jahren 2010 (4.130,00 EUR), 2011, 2012 und 2013 (jeweils 4.428,00 EUR) und 2014 (1.476,00 EUR), Aufwendungen für Altersvorsorge im Jahr 2014 (1.527,04 EUR) und „Versorgungskassen“ in den Jahren 2010 und 2011 (jeweils 4.366,92 EUR), 2012 (4.414,56 EUR) und 2013 (4.509,72 EUR). Darüber hinaus ordnete er die PKW 1 (bis 2/2010) und PKW 2 dem Privatvermögen zu, weil eine betriebliche Nutzung von mindestens 10 vH nicht nachgewiesen worden sei. Die Fahrzeuge seien von der Klägerin gefahren worden; Stundennachweise seien z. B. nicht vorhanden. Der Prüfer machte infolgedessen Betriebsausgaben rückgängig sowie einen Investitionsabzugsbetrag für den PKW 2 in Höhe von 11.746 EUR in 2009 und eine diesbezügliche Sonderabschreibung im Jahr 2010 in derselben Höhe und erkannte den Vorsteuerabzug i. H. v. 5.579,44 EUR im Jahr 2010 nicht an. Zum PKW 3, der im Jahr 2014 angeschafft wurde, vertrat er die Ansicht, dass das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß geführt worden sei. Da nicht sämtliche Fahrten festgehalten worden seien, sei der private Nutzungsanteil mit Hilfe der 1vH-Regelung zu ermitteln, der im Jahr 2011 gebildete Investitionsabzugsbetrag von 12.000 EUR rückgängig zu machen und die im Jahr 2014 abgezogene Sonderabschreibung von 12.000 EUR nicht zu berücksichtigen. Im Ergebnis erhöhte sich der steuerliche Gewinn dadurch um 11.746 EUR auf 58.443,31 EUR in 2009; um 17.911,07 auf 67.521,51 EUR in 2010; um 29.61,91 EUR auf 65.717,21 EUR in 2011; um 33.531,74 EUR auf 87.531,62 EUR in 2012; um 13.906,83 EUR auf 84.507,83 EUR in 2013 und um 6.894,86 EUR auf 15.793,45 EUR in 2014. Wegen der weiteren Einzelheiten wird verwiesen auf den Betriebsprüfungsbericht vom 28.11.2016.

Den Feststellungen des Prüfers folgend ergingen am 7.12.2016 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2014. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 13.12.2017 zurück. Bezüglich des Ehegattenarbeitsverhältnisses führte er zur Begründung aus, der Arbeitsvertrag halte einem Fremdvergleich nicht statt. Einem fremden Dritten wäre neben einem monatlichen Festgehalt sicherlich nicht uneingeschränkt kostenlos die Nutzung eines KFZ gewährt worden. Die in den Streitjahren gültigen Arbeitsverträge sähen keine Einschränkung hinsichtlich des Nutzungsumfangs für das als betrieblich aktivierte KFZ vor. Es sei daher von einer vollständig privaten Nutzung auszugehen. Zweifelhaft sei auch, ob ein fremder Dritter für einen Bruttoarbeitslohn von 30 EUR überhaupt arbeiten würde. Allgemein eher unüblich sei auch, dass bei der Vereinbarung einer variablen Arbeitszeit kein Mindeststundenkontingent festgelegt worden sei. Im Übrigen wiederholte er im Wesentlichen die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht. 8

Die Kläger tragen im Klageverfahren bezüglich des Ehegattenarbeitsverhältnisses vor, der Streitfall unterscheide sich wesentlich von dem Fall, welcher dem Urteil des FG Niedersachsen vom 1.8.2013 3 K 475/11 und zugleich dem BFH-Beschluss vom 21.1.2014 X B 181/13 über die Nichtzulassungsbeschwerde zu diesem Urteil zugrunde gelegen habe. 9

Im Streitfall habe die Klägerin keine untergeordnete Tätigkeit ausgeführt. Sie verfüge über eine kaufmännische und rechtliche Ausbildung als Notarfachangestellte und sei für die Organisation des gesamten Büroablaufs 10

zuständig gewesen. Während der Kläger meist den ganzen Tag außerhäusig tätig gewesen sei, habe sie den Telefondienst erledigt, habe die Buchhaltung gemacht, sei mindestens einmal wöchentlich zur Bank (N-Stadt/H-Stadt) gefahren und zum Steuerberater, um die Buchhaltungsunterlagen dorthin zu bringen, habe Waren abgeholt, Kunden beliefert, Angebote gefertigt etc.

Zudem sei der Lohn der Klägerin höher gewesen als in jenen Entscheidungen. Die Klägerin habe knapp 400 EUR Gehalt bekommen (30 EUR Barzahlung, 146 EUR Direktversicherung und 217,91 EUR betriebliche Altersversorgung). Zusammen mit dem PKW –Sachbezug habe sie im März 2011 insgesamt 762,91 EUR erhalten. Das Gehalt sei auf Grund der ständig angewachsenen Tätigkeiten und Verantwortung per 1/2015 auf 1.600 EUR brutto angepasst worden. Eine exakte Stundenaufzeichnung sei weder erforderlich noch möglich gewesen, weil die Klägerin für Anrufe und kurzfristige Anforderungen dauerhaft zur Verfügung habe stehen müssen. 11

Im Gegensatz zu der Fallgestaltung beim FG Niedersachsen/BFH habe die Klägerin keinen Rechtsanspruch auf eine ausschließliche Nutzung gehabt. Mit § 5 des Arbeitsvertrages habe klargestellt werden sollen, dass sie, wenn möglich, das betriebliche Fahrzeug auch privat nutzen können sollte. Diese Möglichkeit habe ihr jederzeit untersagt/entzogen werden können; die betrieblichen Belange und das betriebliche Interesse an der Nutzung des Fahrzeugs hätten im Vordergrund gestanden. 12

Im Streitfall seien die von der Klägerin benutzten Fahrzeuge (PKW 1, PKW 2 und PKW 3), anders als in dem vom FG Niedersachsen zu entscheidenden Fall, für die unmittelbare betriebliche Nutzung bestimmt gewesen. Da der Kläger meist außerhäusig gewesen sei und die Klägerin betriebliche Fahrten wie zur täglichen Abholung der Post etc. habe durchführen müssen, habe der Betrieb zwingend zwei Fahrzeuge benötigt. Neben dem von ihm gefahrenen PKW 4 habe der Kläger auch diese Fahrzeuge in erheblichem Umfang für betriebliche Fahrten benutzt, z.B. wenn der PKW 4 in der Werkstatt gewesen sei. Die privaten Fahrten der Familie seien ebenfalls überwiegend mit dem PKW 4 durchgeführt worden, weil dieser komfortabler und größer und günstiger im Verbrauch gewesen sei. 13

Zu beachten sei, dass für die gelegentliche private Nutzung der Fahrzeuge durch die Klägerin nur geringfügige Mehrkosten/Grenzkosten angefallen seien. 14

Anders als im Fall des FG Niedersachsen seien die Fahrzeuge im Streitfall nicht solche der gehobenen Klasse gewesen und hätten im Verhältnis zur Tätigkeit der Klägerin gestanden. 15

Vorliegend seien die Umstände des realen Arbeitsverhältnisses durch die Betriebsprüfung verkannt worden. Es sei auch unzulässig, alle Kosten für das Arbeitsverhältnis zu streichen für den Fall, dass die Fahrzeugüberlassung nicht anerkannt werden könne. In diesem Falle sei eine überhöhte Gegenleistung auf ein angemessenes Maß zu beschränken. 16

Überdies seien die Besonderheiten des Arbeitsverhältnisses zu berücksichtigen. Die Klägerin habe nicht in einem von der Wohnung räumlich getrennten Betrieb gearbeitet und keine von vornherein abgegrenzten/festgelegten Arbeitszeiten gehabt. Der Arbeitsaufwand habe sich oft spontan ergeben und sei nach Bedarf zu erledigen gewesen, nicht selten sei das auf dem Rückweg von ihrer sonstigen Arbeit geschehen. Das vorliegende streitige Arbeitsverhältnis sei nicht auf Grund der 17

Angehörigeneigenschaft so ausgestaltet gewesen, sondern mehr erfolgsbezogen gewesen derart, dass sie das Büro für den Kläger organisiert habe. Hierfür sei ein Aufwand von grob 10 Stunden wöchentlich in Ansatz gebracht worden. Es sei richtig, dass viele der Regelungen des schriftlichen Arbeitsverhältnisses nicht passten, weil der Steuerberater ein gängiges Formular verwendet habe. Jedoch müsse wie in den Fällen einer verdeckten Gewinnausschüttung auf eine schriftliche Darlegung verzichtet werden können, wenn sich der Inhalt des Vertragsverhältnisses aus einer dauerhaften Übung ergebe.

Für die Zeit vom 1.3.2010 bis 31.5.2010, als die Klägerin bei der Firma S beschäftigt gewesen sei, habe er die Nutzung des PKW 2 bzw. PKW 1 rekonstruiert. Die geschäftliche Nutzung der Fahrzeuge habe sich in dieser Zeit zwischen 25 vH und 35 vH belaufen. 18

Der Kläger habe bis zum 18.3.2010 den PKW 1 genutzt, danach den PKW 2. Im März 2010 sei er damit privat 592 km und 314 km geschäftlich gefahren, im April 2010 1202 km privat und 457 km geschäftlich. 19

Den PKW 2 habe die Klägerin im Wesentlichen nur für Fahrten zu ihrer Arbeitsstätte und für den Betrieb genutzt, wobei sie auf dem Rückweg von der Arbeitsstelle für den Betrieb gelegentlich Sachen besorgt habe. Die betriebliche Nutzungsanteil sei noch höher gewesen in der Zeit, in der die Klägerin nicht habe zu einer Arbeitsstelle fahren müssen, ebenso in der Zeit, in der der Kläger dieses Fahrzeug persönlich genutzt habe, nämlich dann, wenn ihm sein PKW 4 nicht zur Verfügung gestanden habe. Privat sei der PKW 4 als komfortableres Fahrzeug von der Familie genutzt worden. Eine Nutzung bedingt durch Kinder etc. sei nicht gegeben gewesen. 20

Darüber hinaus machen die Kläger für die Jahre 2009 und 2010 Festsetzungsverjährung geltend. Die Voraussetzungen des § 173 AO seien nicht gegeben, weil keine nachträglichen Tatsachen bekannt geworden seien. Dass der PKW 2 und der PKW 1 nicht zu 10 vH betrieblich genutzt worden seien, sei eine bloße Vermutung des Beklagten, aber keine Tatsache. 21

Die Kläger beantragen, 22

die geänderten Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2014, alle vom 7.12.2016 und in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2017, aufzuheben, 23

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage abzuweisen, 25

hilfsweise, 26

die Revision zuzulassen. 27

Bezüglich des Ehegattenarbeitsverhältnisses vertritt der Beklagte die Ansicht, dass der Arbeitsvertrag zivilrechtlich unwirksam sei. Die vertraglichen Hauptpflichten der Parteien seien nur unvollständig geregelt. Es fehle eine Bestimmung der von der Ehefrau zu leistenden Arbeitszeit; diese sei auch nicht nach § 315 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) bestimmbar. Zudem sei nicht nachgewiesen, dass die Klägerin tatsächlich in Durchführung des Arbeitsverhältnisses eine Arbeitsleistung erbracht habe. Aus der Bestätigung der Firma D über eine Auslieferungsfahrt am 28

7.11.2014 könne nicht für den gesamten sechsjährigen Prüfungszeitraum auf die Erbringung einer fremdüblichen Arbeitsleistung geschlossen werden. Vielmehr sei denkbar, dass die Klägerin lediglich eine gelegentliche, anlassbezogene Unterstützung im Rahmen einer familiären Hilfeleistung erbracht habe. Hierfür spreche auch, dass die Klägerin über mehrere Jahre des Prüfungszeitraums in einem Arbeitsverhältnis gestanden habe, in dem Arbeitszeit und –leistung vermutlich zu festgelegten Bedingungen zu verrichten gewesen seien. Eine jederzeitige „Rufbereitschaft“ im Betrieb des Klägers erscheine unwahrscheinlich.

In Sachverhaltskonstellationen, in denen wie im vorliegenden Verfahren ein äußerst geringes Entgelt verbunden sei mit einer Dienstwagenüberlassung, versage die höchstrichterliche Rechtsprechung die Anerkennung des Arbeitsverhältnisses (BFH v. 21.1.2014, X B 18/13 und v. 21.12.2017 III B 27/17). Zu einem anders lautenden Urteil des FG Köln v. 27.9.2017, 3 K 2547/16, sei derzeit unter dem BFH-Aktenzeichen X R 44/17 ein Revisionsverfahren anhängig. 29

In dem Verfahren hat am 13.9.2018 ein Erörterungstermin vor der Berichterstatterin stattgefunden. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll zu diesem Erörterungstermin verwiesen. Am 20.11.2018 ist der Fall mündlich verhandelt worden. Auf das Protokoll der Senatssitzung wird Bezug genommen. 30

Entscheidungsgründe 31

Die Klage ist – vor dem Hintergrund der vom Beklagten im Termin zur mündlichen Verhandlung zugesagten Änderung der angefochtenen Bescheide im Hinblick auf das nunmehr vom Beklagten als ordnungsgemäß anerkannte Fahrtenbuch für den PKW 3 - unbegründet. 32

Zwischen den Beteiligten ist nach Durchführung der mündlichen Verhandlung vom 20.11.2018 zu Recht nicht mehr streitig, dass das Fahrtenbuch für den PKW 3 ordnungsgemäß war. Dementsprechend ist der private Nutzungsanteil des PKW 3 nicht anhand der sog. 1vH-Regelung anzusetzen, sondern anhand des Fahrtenbuches zu ermitteln; der im Jahr 2011 gebildete Investitionsabzugsbetrag von 12.000 EUR für den PKW 3 ist ebenso anzuerkennen wie die im Jahr 2014 abgezogene Sonderabschreibung von 12.000 EUR für dieses Fahrzeug. 33

Die so zu ändernden Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 34

Der Beklagte durfte die Bescheide für die Jahre 2009 und 2010 nach Durchführung der Betriebsprüfung noch ändern. 35

Für das Streitjahr 2009 folgt dies aus § 7g Abs. 4 Sätze 1 bis 3 EStG a.F. Nach diesen Vorschriften können auch bereits bestandskräftig gewordene Steuerbescheide u.a. insoweit geändert werden, als ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde, wenn das Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte (fast) ausschließlich betrieblich genutzt wird. Für die Festsetzungsfrist gilt eine Ablaufhemmung. Sie endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die Voraussetzungen des § 7g Absatzes 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b EStG a.F. erstmals nicht mehr vorlagen. Im Streitfall war dies das Jahr 2010, in dem der PKW 2 angeschafft und nicht, wie im Folgenden unter Punkt 2 dargelegt, in dem notwendigen Maße (mindestens zu 90 vH, vgl. BFH-Urteil vom 19.3.2014 X R 46/11, BFHE 245, 36, BStBl II 2017, 291) 36

betrieblich genutzt wurde. Das Jahr 2010 war, da die Steuererklärung hierfür im Jahr 2012 abgegeben wurde, nach § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) im Jahr 2016 noch nicht festsetzungsverjährt mit der Folge, dass auch die Änderung gemäß § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG für das Jahr 2009 noch möglich war.

Als Änderungsvorschrift für das Jahr 2010 hat der Beklagte zutreffend § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) benannt. Nach dieser Norm sind Steuerbescheide u.a. dann zu ändern, soweit Tatsachen nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Diese Voraussetzungen sind erfüllt. Im Zuge der Betriebsprüfung hat der Beklagte für das Jahr 2010 für ihn neue Erkenntnisse über die Lebenssachverhalte im Zusammenhang mit dem Betrieb des Klägers gewonnen, beispielsweise über die tatsächliche Durchführung des Ehegattenarbeitsverhältnisses und die Nutzung von Wirtschaftsgütern, für die Vergünstigungen nach § 7g EStG in Anspruch genommen worden waren. 37

In der Sache sind die nach Anerkennung des Fahrtenbuches für den PKW 3 noch streitigen Änderungen durch den Beklagten zu Recht erfolgt. 38

1. Ehegattenarbeitsverhältnis 39

Der Beklagte hat zurecht das zwischen dem Kläger und seiner damaligen Ehefrau, der Klägerin, begründete Arbeitsverhältnis steuerrechtlich nicht anerkannt und die dadurch im Betrieb des Klägers angefallenen Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt. 40

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dies ist bei Lohnzahlungen an einen im Betrieb des Steuerpflichtigen mitarbeitenden Angehörigen der Fall, wenn dieser aufgrund eines Arbeitsvertrages beschäftigt, die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung erbringt und der Steuerpflichtige seinerseits alle Arbeitgeberpflichten, insbesondere die der Lohnzahlung erfüllt (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 17.11.1995, II BvR 802/90, BStBl II 1996, 35; BFH-Urteil vom 31.10.1989 VIII R 293/84, BFH/NV 1990, 759). Angesichts des bei Angehörigen vielfach fehlenden Interessengegensatzes und der daraus resultierenden Gefahr des steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten muss sichergestellt sein, dass die Vertragsbeziehung und die auf ihr beruhenden Leistungen tatsächlich dem betrieblichen und nicht - z. B. als Unterhaltsleistungen - dem privaten Bereich (§ 12 Nr. 1 und 2 EStG) zuzurechnen sind. 41

Dazu bedarf es der Gesamtwürdigung aller maßgeblichen Umstände (BFH-Urteil vom 25.7.1991 XI R 30,31/89 BStBl II 1991, 842; BFH-Beschluss vom 13.7.1994 I B 133/93, BFH/NV 1994, 861). Indizmerkmal für die Zuordnung der Vertragsbeziehung zum betrieblichen Bereich im Sinne des Bundesverfassungsgerichtsbeschlusses im BStBl II 1996, 34 ist insbesondere, ob der Vertrag sowohl nach seinem Inhalt als auch nach seiner tatsächlichen Durchführung dem entspricht, was zwischen Fremden üblich ist (BFH-Urteil vom 13.11.1996 IV R 322/84 BStBl II 1987, 121; vom 23.6.1988 IV R 129/86, BFH/NV 1989, 219). Jedoch schließt nicht jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen – sowohl bezüglich des Vertragsinhalts als auch bezüglich der Vertragsdurchführung – für sich allein stets die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus. Vielmehr sind die einzelnen Kriterien 42

des Fremdvergleichs im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen (vgl. BFH-Urteil vom 17.7.2013 X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015).

Diesem sogenannten „Fremdvergleich“ hält der zwischen dem Kläger und seiner damaligen Ehefrau, der Klägerin, geschlossene Arbeitsvertrag insgesamt nicht stand. Weder sind die vertraglichen Bestimmungen fremdüblich, noch ist der Arbeitsvertrag wie unter fremden Dritten durchgeführt worden. 43

Die Abrede über die Arbeitszeit in § 4 des Arbeitsvertrages entspricht nicht dem zwischen Fremden Dritten üblichen. Einerseits sollte die Arbeitszeit variabel sein und sich nach dem Arbeitsanfall richten (§ 4 Abs. 1 des Arbeitsvertrages), ohne dass ein Mindest- oder Höchststundenkontingent festgelegt wurde, andererseits sollten Überstunden bzw. Mehrarbeit durch Freizeit (§ 5 Abs. 1) ausgeglichen werden. Diese Regelungen, die einen wesentlichen Vertragsbestandteil betreffen, widersprechen sich. 44

Zudem hätten fremde Dritte, wenn sie – wie die Kläger vortragen – die Vorstellung gehabt hätten, dass die regelmäßige Wochenarbeitszeit ca. 10 Stunden betragen sollte, diese Zahl vertraglich festgehalten und eine im vorliegenden Falle vollständig fehlende Regelung zur Stundenerfassung getroffen. Da die Klägerin in den Streitjahren neben dem Arbeitsverhältnis mit dem Kläger in weiteren Arbeitsverhältnissen stand, hätten fremde Dritte in der Situation der Kläger arbeitsvertraglich Details geregelt zur zeitlichen Verfügbarkeit der Klägerin für die Belange des Unternehmens des Klägers, beispielsweise durch die Festlegung von Kernarbeitszeiten oder Mindestarbeitszeiten. Die Umschreibung der Tätigkeit der Klägerin in § 3 Abs. 1 des Arbeitsvertrages als Bürokraft mit einzelnen beispielhaft aufgeführten Aufgaben bietet für die Eingrenzung der von ihr zu leistenden Arbeit in zeitlicher Hinsicht keine hinreichend konkrete Handhabe. 45

Auch die Art und Weise der vorgesehenen Vergütung der Arbeitsleistung der Klägerin hält einem Fremdvergleich nicht stand. Insbesondere war die Kraftfahrzeugüberlassung an sie, zu der lediglich in § 5 Abs. 1 Satz 2 des Arbeitsvertrages geregelt war, dass das Bruttogehalt von 400 Euro monatlich die Firmenwagennutzung einschließen sollte, nach den gesamten Umständen des Einzelfalles nicht fremdüblich. Zwar dürfte es noch nicht per se außerhalb des Fremdüblichen liegen, wenn im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses ein Kraftfahrzeug zur privaten Nutzung überlassen wird (wie FG Köln, Urteil vom 27.9.2017 3 K 2547/16, juris, Rev. beim BFH anhängig unter dem Az. X R 44/17), auch wenn eine solche Konstellation möglicherweise nicht sehr verbreitet sein dürfte. Im Streitfall war die PKW-Überlassung dennoch nicht fremdüblich, sondern privat veranlasst. Zu berücksichtigen ist dabei, dass der arbeitsvertraglich festgelegte Aufgabenkreis der Klägerin als Bürokraft nach § 3 Abs. 1 des Arbeitsvertrages keine Tätigkeiten umfasste, die zwingend mit der betrieblichen Nutzung eines Kraftfahrzeuges verbunden gewesen wären. Hierdurch unterscheidet sich der Streitfall insbesondere von dem vom FG Köln mit Urteil vom 27.9.2017 3 K 2547/16 entschiedenen Fall. Dort wurde das Kraftfahrzeug nach der Aufgabenbeschreibung im Arbeitsvertrag für die Erbringung von zwei Dritteln der Arbeitsleistung der Ehefrau benötigt. 46

Fremde Dritte treffen zudem – anders als die Kläger – üblicherweise differenzierte Abreden über die konkrete Ausgestaltung der Kraftahrzeug-Gestellung. § 5 Abs. 1 47

des Arbeitsvertrages erwähnte die Firmenwagennutzung lediglich als Gehaltsbestandteil. Über Einzelheiten zur Firmenwagennutzung gab es keinerlei schriftliche Regelungen. Es fehlten insbesondere Regelungen zur Fahrzeugklasse, zur Kostenverteilung bei den privaten Fahrten (z.B. anteilige Versicherungsbeträge, Tankkosten), zu etwaigen Ersatzfahrzeugen bei Reparatur bzw. Wartung des Kraftfahrzeugs, zur Haftung für Schäden und zur Frage, welche Personen das der Klägerin überlassene Fahrzeug steuern durften. Auch die von den Klägern vorgetragene Abrede, dass der Kläger bei betrieblicher Notwendigkeit das vorrangige Zugriffsrecht auf das der Klägerin überlassene Fahrzeug haben sollte, ist nicht schriftlich festgehalten worden.

Hinzu kommt, dass die Durchführung des Vertrages ebenfalls nicht fremdüblich war. 48
Insbesondere lag die Vergütung tatsächlich dauerhaft über dem in § 5 Abs. 1 des Arbeitsvertrages festgelegten Betrag von 400 EURO brutto pro Monat. Nach den Abreden zwischen den Klägern sollten die Zahlungen zur Direktversicherung, zur Pensionskasse und die Kraftfahrzeugüberlassung durch Gehaltsumwandlung bzw. unter Anrechnung auf das Bruttogehalt geleistet werden. Tatsächlich sind die Direktversicherung und die Betriebliche Altersvorsorge aber zusätzlich und nicht unter Anrechnung auf den Bruttoarbeitslohn geleistet worden. Ausweislich der monatlichen Abrechnung der Brutto-Netto-Bezüge beliefen sich die Bruttobezüge in den Jahren 2011 und 2012 auf monatlich 762,91 EUR (Lohn 30 EUR, KfZ-Sachbezug 369 EUR, Direktversicherung 146 EUR und Betriebliche Altersvorsorge 217,91 EUR) und lagen auch in vielen Monaten im Jahr 2013 deutlich über 400 Euro.

2. PKW 2 und PKW 1 (bis 2/2010): 49

a. Die vom Kläger in Ansatz gebrachten Kraftfahrzeugkosten für die PKW 2 und 50
PKW 1 hat der Beklagte zutreffend nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Der Betriebsausgabenabzug war nach § 4 Abs. 4 EStG zu versagen, weil die Fahrzeuge weder zum notwendigen noch zum gewillkürten Betriebsvermögen des Klägers gehörten.

Bei einem Kraftfahrzeug, das der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer sowohl zur 51
dienstlichen als auch zur privaten Nutzung überlässt, handelt es sich grundsätzlich um notwendiges Betriebsvermögen. Dabei ist der Umfang der jeweiligen betrieblichen und privaten Nutzung durch den Arbeitnehmer unbeachtlich. Die private Nutzung durch den Arbeitnehmer begründet keine Privatnutzung des Arbeitgebers selbst. Auch die Privatnutzung durch den Arbeitnehmer ist betrieblich veranlasst. Das gilt sowohl für den Fall, dass das Fahrzeug auch betrieblich genutzt wird, erst recht aber für den Fall, dass das Fahrzeug als Vergütungsbestandteil dem Arbeitnehmer allein zur privaten Nutzung überlassen wird. Etwas anderes hat allerdings dann zu gelten, wenn das der Fahrzeugüberlassung an den "Arbeitnehmer" zugrunde liegende Arbeitsverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen ist. Insoweit hat der BFH klargestellt, dass im Falle eines nicht anerkannten Ehegatten-Arbeitsverhältnisses ein Kraftfahrzeug, das dem Ehegatten als vermeintlichem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt worden ist, nicht Betriebsvermögen sein kann (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Februar 2008 X B 207/07, BFH/NV 2008, 791). Da, wie unter Punkt 1. dargelegt, das Ehegattenarbeitsverhältnis im Streitfall nicht anzuerkennen ist, waren weder der PKW 2 noch der PKW 1 notwendiges Betriebsvermögen des Klägers.

52

Auch zum gewillkürten Betriebsvermögen gehörten die Fahrzeuge nicht. Denn es ist nicht nachgewiesen, dass die Fahrzeuge zu mindestens 10 vH betrieblich genutzt worden sind. Soweit der betriebliche Nutzungsanteil unter 10 vH liegt, ist kann ein gemischt-genutztes Wirtschaftsgut kein gewillkürtes Betriebsvermögen sein, sondern ist in voller Höhe dem Privatvermögen zuzuordnen. Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast, wenn er --wie der Kläger-- Betriebsausgaben im Zusammenhang mit gewillkürtem Betriebsvermögen geltend macht (BFH-Urteil vom 2.10.2003, IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985). Im Streitfall ist vorrangig die Klägerin mit dem PKW 2 bzw. dem PKW 1 gefahren, jedenfalls auch zu privaten Zwecken wie z. B. für Fahrten zu ihren anderen Arbeitgebern. Fahrtenbücher wurden nicht geführt. Nach der Art der arbeitsvertraglich vorgesehenen Tätigkeit der Klägerin als „Bürokraft“ war eine PKW-Nutzung für ihre Arbeit im Betrieb des Klägers, deren tatsächlicher Umfang im Übrigen durch nichts belegt ist, nicht erforderlich. Die Behauptung der Kläger, sie habe die Fahrzeuge teilweise betrieblich genutzt, z. B. für Fahrten zum Steuerberater oder der Bank, ist gleichfalls nicht belegt. Insbesondere ist die Aufstellung, die für die Monate von März 2010 bis Mai 2010 eingereicht wurde, eine reine Tatsachenbehauptung für einen kleinen Teil des Streitzeitraums, die die aufgeführten Fahrten nennt, aber nicht durch Belege o.ä. nachweist. Auch zu der Behauptung, die Fahrzeuge hätten als Ersatz für den vom Kläger vorrangig genutzten PKW 4 gedient, wenn ihm dieser beispielsweise wegen Reparaturen einmal nicht zur Verfügung gestanden habe, sind keine konkreten Sachverhaltsangaben gemacht worden und keine Belege beigebracht worden.

b. Der Investitionsabzugsbetrag für den PKW PKW 2 im Jahr 2009 und die Sonderabschreibung im Jahr 2010, jeweils iHv 11.746 EUR, sowie der Vorsteuerabzug iHv 5.579,44 EUR im Jahr 2010 sind rückgängig zu machen. Es ist nach den vorstehenden Ausführungen unter Punkt a. nicht nachgewiesen, dass der PKW im für § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2b) EStG notwendigen Umfang, nämlich zu mindestens 10 vH (vgl. BFH-Urteil vom 19.3.2014 X R 46/11, BFHE 245, 36, BStBl II 2017, 291) betrieblich genutzt wurde. 53

3. Investitionsabzugsbetrag zum 31.12.2012 für PKW 54

Der zum 31.12.2012 für einen PKW gebildete Investitionsabzugsbetrag i. H. v. 16.000 EUR war nach § 7g Abs. 2 EStG mangels nachgewiesener Anschaffung dieses Wirtschaftsgutes rückgängig zu machen. 55

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, bezüglich des anzuerkennenden Fahrtenbuches auf § 137 Satz 1 FGO. Insoweit sind die entscheidenden Unterlagen und Erläuterungen erst im Klageverfahren abgegeben worden. 56

xxx xxx xxx 57

www.nrwe.de
Justiz-ONLINE
NRWE - Rechtsprechungsdatenbank der Gerichte in Nordrhein-Westfalen