

INVESTITIONSABZUGSBETRAG

Kann man dem Mandanten eigentlich noch raten, einen IAB für den Betriebs-Pkw zu bilden?

von StB Christian Herold, Herten, www.herold-steuerrat.de

Unlängst wurde eine Entscheidung des FG Münster (20.7.19, 7 K 2862/17 E, Rev. BFH VIII R 24/19) bekannt. Darin hatte das FG rückwirkend die Anerkennung eines Investitionsabzugsbetrags (IAB) abgelehnt, weil der Steuerpflichtige die 1 %-Regel anwendete und kein Fahrtenbuch führte. Andere Nachweise, die der Steuerpflichtige beigebracht hatte, dass die 90 %-Grenze der betrieblichen Nutzung eingehalten wurde, ließ das FG nicht zu. Aber das ist nur das halbe Problem. Selbst mit Fahrtenbuch wird der IAB für einen Pkw zum regelrechten Einfallstor für die Betriebsprüfung. |

1. Braucht es wirklich ein Fahrtenbuch?

Der Kläger, ein Rechtsanwalt, hatte zum Nachweis der betrieblichen Fahrten für die Zeiträume ab Anschaffung der Fahrzeuge bis zum Schluss des jeweiligen Folgejahrs Aufstellungen seiner betrieblichen Fahrten eingereicht, die eine Mitarbeiterin anhand der Terminkalender nachträglich erstellt hatte. Die gesamten Laufleistungen der Fahrzeuge errechnete der Kläger anhand von Händler- bzw. Werkstattrechnungen sowie einem Foto des Tachostands. Hiernach ergaben sich rechnerisch betriebliche Anteile von (knapp) über 90 %. Ferner hätten für Privatfahrten weitere Fahrzeuge zur Verfügung gestanden. Dennoch versagte das FA den Abzug von IAB und das FG wies die hiergegen gerichtete Klage mit der Begründung ab, dass der Rechtsanwalt eine fast ausschließlich betriebliche Nutzung der Fahrzeuge nicht nachgewiesen habe.

Es entspricht der gängigen Praxis, dass die FÄ bei Geltendmachung eines IAB für einen Firmen-Pkw ein Fahrtenbuch fordern – und zwar ein ordnungsgemäß geführtes.

1.1 Die 1 %-Regel und der 90 %-Nutzungsanteil widersprechen einander

Bereits das FG München hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt und entschieden, dass bei Anwendung der 1 %-Methode für ein betriebliches Fahrzeug ein IAB nicht abgezogen werden darf. Es widerspreche jeglicher Lebenserfahrung, dass ein im Betrieb eingesetzter Pkw, für den die 1 %-Regelung in Anspruch genommen wird, ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzt. Denn die Besteuerung mittels 1 %-Regelung entspreche einem Privatanteil von 20 bis 25 %. Und dies sei nicht mehr eine fast ausschließlich betriebliche Nutzung (FG München 15.12.14, 7 K 2748/13). Das FG Sachsen-Anhalt (12.6.13, 2 K 1191/12) sieht dies ähnlich.

1.2 Fahrtenbuch ist nicht das alleinige Beweismittel

Dabei lässt sich die Auffassung, dass ein Fahrtenbuch zwingend zu führen ist, dem Gesetz nicht entnehmen. Und selbst das BMF lässt es – an anderer Stelle – zu, dass der Nachweis einer nahezu betrieblichen Nutzung anderweitig geführt. Im Schreiben des BMF (20.3.17, BStBl I 17, 423, Rz. 44) heißt es, dass

Betriebliche Nutzung mit anderen Mitteln nachgewiesen

Leider ist das gängige Praxis

FG-Rechtsprechung verlangt Fahrtenbuch ...

... das Gesetz jedoch nicht

Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung der betrieblichen Nutzung zuzurechnen sind und der Umfang der betrieblichen Nutzung im maßgebenden Nutzungszeitraum vom Steuerpflichtigen anhand geeigneter Unterlagen darzulegen ist.

ZWISCHENFAZIT | Das heißt: Eine betriebliche Nutzung von mindestens 90 % kann somit

- **nachgewiesen** werden, wenn neben dem Kilometerstand am 1.1. und 31.12. alle betrieblichen Fahrten eines Jahres aufgezeichnet werden,
- **glaubhaft** gemacht werden, wenn repräsentative Aufzeichnungen (ggf. über drei Monate) geführt werden, aus denen sich eine betriebliche Nutzung von mehr als 90 % ableiten lässt.

1.3 Geeignete Unterlagen zur Glaubhaftmachung

Auch die Ausführungen im Schreiben des BMF (18.11.09, IV C 6-S 2177/07/10004, 2009/0725394), bei denen es um den Nachweis einer mehr als 50%igen betrieblichen Nutzung im Zusammenhang mit der 1 %-Methode geht, müssten entsprechend auch für diese Situation gelten. Danach gilt laut Rz. 4:

Der Umfang der betrieblichen Nutzung ist vom Steuerpflichtigen darzulegen und glaubhaft zu machen. Dies kann in jeder geeigneten Form erfolgen. Auch die Eintragungen in Terminkalendern, die Abrechnung gefahrener Kilometer gegenüber den Auftraggebern, Reisekostenaufstellungen sowie andere Abrechnungsunterlagen können zur Glaubhaftmachung geeignet sein. Sind entsprechende Unterlagen nicht vorhanden, kann die überwiegende betriebliche Nutzung durch formlose Aufzeichnungen über einen repräsentativen zusammenhängenden Zeitraum (i. d. R. drei Monate) glaubhaft gemacht werden. Dabei reichen Angaben über die betrieblich veranlassten Fahrten (jeweiliger Anlass und die jeweils zurückgelegte Strecke) und die Kilometerstände zu Beginn und Ende des Aufzeichnungszeitraums aus.

ZWISCHENFAZIT | Insofern ist kaum verständlich, dass die FÄ und auch die FG über diese Anforderungen hinausgehen und ein Fahrtenbuch als verpflichtend ansehen. Doch zugegeben: Auch wenn das aktuelle Urteil des FG Münster kritikwürdig ist, hilft der Hinweis allenfalls bei der Abwehrberatung oder für Verhandlungen im Rahmen einer Betriebsprüfung. Wer hingegen aus heutiger Sicht einen IAB für einen Firmen-Pkw geltend machen will, dem kann nur geraten werden, ein Fahrtenbuch zu führen, und zwar ordnungsgemäß und über einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren.

1.4 Was kann der Steuerpflichtige tun?

Dennoch sollten natürlich diejenigen, bei denen das FA den IAB mangels Fahrtenbuchführung versagt hat, Einspruch einlegen und ein Ruhen ihres Verfahrens beantragen (Rev. BFH VIII R 24/19). Allerdings hatte der nun ebenfalls zuständige VIII. Senat bereits – wenn auch zu einem anderen Streitpunkt

Nachweis-
möglichkeiten

Darlegung anhand
sonstiger Unterlagen

Unverständlich,
warum andere die
Latte höher legen

Einspruch
einlegen

– unter anderem ausgeführt: „Denn für Gewinnermittler, die ohnehin Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten unterliegen (...), ist es weder unverhältnismäßig noch unzumutbar, die Führung eines Fahrtenbuchs zu verlangen, ...“ (BFH 12.6.18, VIII R 14/15, BStBl II 18, 755). Insofern dürften die Erfolgsaussichten in der Revision eher als gering bezeichnet werden.

Die Finanzverwaltung hat klargestellt, dass es für den IAB nicht schädlich ist, wenn ein Pkw in einem Jahr weniger als 90 % betrieblich genutzt wird, dafür aber bezogen auf zwei Jahre die betriebliche Nutzung mindestens 90 % beträgt (LFD Thüringen 9.2.15, S 2183b A-09-A3.13).

■ Beispiel

Im November 2018 wurde ein Pkw gekauft, für den 2016 ein IAB von 10.000 EUR abgezogen wurde. Die Fahrleistung 2018 beträgt 2.000 km, davon betrieblich 800 km (40 %). Im Jahr 2019 liegt die Gesamtfahrleistung bei 20.000 km, davon 19.000 km betrieblich (95 %).

- Gesamtfahrleistung 2018/2019: 2.000 km + 20.000 km = 22.000 km (100 %)
- Betriebliche Nutzung 2018/2019: 800 km + 19.000 km = 19.800 km (90 %)

Obwohl die betriebliche Nutzung im Jahre 2018 weniger als 90 % beträgt, muss der IAB nicht rückgängig gemacht werden. Denn im Zweijahreszeitraum 2018/2019 liegt die betriebliche Nutzung bei 90 %. Achtung: Diese Regelung soll aber nur für den IAB gelten, nicht hingegen für die Sonderabschreibung gemäß § 7g Abs. 5 EStG.

2. Der IAB für den Betriebs-Pkw als Einfallstor

Es sind mittlerweile mehrere Fälle bekannt geworden, in denen das FA nicht nur die IAB aus den oben genannten Gründen rückgängig gemacht hat. Vielmehr sind die Sachverhalte zum Anlass genommen worden, die Prüfungszeiträume um die Jahre der – ursprünglichen – Bildung des IAB zu erweitern. Ob die Ausweitung der Prüfungszeiträume – nur aufgrund der Rückgängigmachung von IAB – verfahrensrechtlich überhaupt zulässig war, steht auf einem anderen Blatt und wird früher oder später sicherlich ebenfalls die Finanzgerichte beschäftigen.

Entscheidend ist aber: Auf diese Weise bleibt es nicht bei den Mehrsteuern aus der Rückgängigmachung der IAB, sondern es besteht die reale Gefahr, dass aufgrund von neuen Feststellungen im erweiterten Prüfungszeitraum zum Teil erhebliche Mehrsteuern entstehen – so wie das schon in einigen Fällen passiert ist.

FAZIT | Insofern muss die Empfehlung eigentlich nicht lauten, ein Fahrtenbuch zu führen, zumal auch diese in schöner Regelmäßigkeit verworfen werden. Selbst digital geführte Fahrtenbücher geraten zunehmend in den Fokus der Betriebsprüfer (vgl. dazu FG Niedersachsen 23.1.19, 3 K 107/18). Vielmehr muss der Hinweis – sehr drastisch formuliert – lauten: „Finger weg von IAB für Firmen-Pkw, denn er kann sehr teuer werden.“

Die 90 % müssen in zwei Jahren zusammen erfüllt werden

Rückwirkende Erweiterung des Prüfungszeitraums

Der IAB für den Pkw ist nicht per se eine gute Idee