

Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Zeitnahe und geschlossene Führung erforderlich

Der BFH hat die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch in den Urteilen v. 9. 11. 2005 - VI R 27/05 [VAAAB-78348] , v. 16. 11. 2005 - VI R 64/04 [CAAAB-78350] und v. 16. 3. 2006 - VI R 87/04 [CAAAB-82056] konkretisiert. Für die Erfassung der privaten Kfz-Nutzung wird eine Abweichung von der gesetzlich als Regelfall vorgesehenen 1-v.H.-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG bzw. § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 4 i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für Arbeitnehmer) künftig nur noch möglich sein, wenn ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorgelegt wird, das zeitnah und in geschlossener Form geführt worden ist und die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergibt. Dem entsprechen Computer-Dateien nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert werden. Die Bezugnahme auf ergänzende Unterlagen ist allerdings zulässig, soweit daraus keine zusätzlichen Manipulationsmöglichkeiten erwachsen und der geschlossene Charakter der Fahrtenbuchaufzeichnungen nicht beeinträchtigt wird.

I. Gesetzliche Grundlagen

Die Nutzung eines betrieblichen Pkw für private Zwecke durch den Betriebsinhaber führt zum Ansatz einer **Entnahme**, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG nach der sog. **1-v.H.-Regelung** anzusetzen ist (je Kalendermonat 1 v. H. des inländischen Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen). Entsprechend ist auch beim Arbeitnehmer der geldwerte Vorteil für die Möglichkeit, einen betrieblichen bzw. dienstlichen Pkw auch für private Zwecke benutzen zu können, nach der 1-v.H.-Rege-

NWB Nr. 20 vom 15.05.2006 - 1674 -

lung zu bewerten (§ 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG). Der Gesetzgeber lässt es allerdings zu, den für die private Nutzung anzusetzenden Entnahmewert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG) bzw. den geldwerten Vorteil (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG) mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen zu bewerten, wenn die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein **ordnungsgemäßes Fahrtenbuch** nachgewiesen werden.

Den Vorschriften liegt der Gedanke zugrunde, dass sich letztlich nur einkünfteförmlich veranlasste Fahrtkosten einkommensmindernd auswirken sollen, während Aufwendungen der privaten Lebensführung zur Wahrung der steuerlichen Gerechtigkeit nach § 12 Nr. 1 EStG vom Abzug ausgeschlossen sein sollen (BFH, Beschluss v. 27. 11. 1978 - GrS 8/77, BStBl 1979 II S. 213 , sowie BFH, Urteil v. 12. 9. 1996 - IV R 36/96 [SAAAB-38059]).

II. Anforderungen an das Fahrtenbuch

1. Einkünfteförmliche Veranlassung von Fahrtkosten

Der Steuerpflichtige hat die einkünfteförmliche Veranlassung von Fahrtkosten nachzuweisen. Er trägt insoweit die **Feststellungslast** (objektive Beweislast). Ist bei der Ermittlung zudem eine Abgrenzung der einkünfteförmlichen von den privaten Aufwendungen erforderlich, was bei Fahrtkosten regelmäßig der Fall ist, trifft den Steuerpflichtigen über § 90 AO hinaus eine **erhöhte Mitwirkungspflicht** bei der Bestimmung des einkünfteförmlichen Aufwandsanteils. Anhand vom Steuerpflichtigen darzulegender objektiver Tatsachen muss feststehen, dass die Fahrtkosten in

NWB 20/2006 S. 1673 (NWB DokID: NAAAB-83315)

tatsächlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung angefallen sind und eine gegebenenfalls vorliegende private Mitveranlassung unbedeutend ist (BFH, Urteil v. 24. 2. 2000 - III R 59/98 , BStBl 2000 II S. 273 , zur Verfassungsmäßigkeit der 1-v.H.-Regelung, und BFH, Beschluss v. 4. 7. 1990 - GrS 2-3/88, BStBl 1990 II S. 817 , 828). Dabei steigen die Anforderungen an den Nachweis der einnahmedienlichen Veranlassung in dem Ausmaß, in dem der Umfang der zum Abzug begehrten Aufwendungen den Rahmen des Üblichen verlässt (BFH, Urteil v. 18. 11. 1980 - VIII R 194/78 , BStBl 1981 II S. 510).

2. Anforderungen an das Fahrtenbuch aus Sicht der Verwaltung

a) Allgemeine Grundsätze

Nach Auffassung der Verwaltung (vgl. R 31 Abs. 9 Nr. 2 LStR ; BMF, Schreiben v. 12. 5. 1997 - S 2177 , BStBl 1997 I S. 562) müssen die Aufzeichnungen in einem Fahrtenbuch inhaltlich so gestaltet sein, dass sie eine **leichte und einwandfreie** Überprüfung der Angaben ermöglichen. Dazu müssen die einkünfteförmlich und privat zurückgelegten Fahrtstrecken gesondert und laufend im Fahrtenbuch aufgeführt werden. Während für Privatfahrten jeweils die Kilometerangaben genügen, werden für einnahmedienliche Fahrten folgende **Angaben** gefordert:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einnahmedienlichen Fahrt (Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit, Fahrtätigkeit),
- Angabe des Reiseziels und bei Umwegen auch Angabe der Reiseroute,

NWB Nr. 20 vom 15.05.2006 - 1675 -

- Angabe des Reisezwecks und der aufgesuchten Geschäftspartner.

Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genügt ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch.

b) Berufsspezifische Erleichterungen

Als berufsspezifische Erleichterung für Steuerpflichtige, die **regelmäßig** aus betrieblichen/beruflichen Gründen **große Strecken** mit mehreren unterschiedlichen Reisezielen zurücklegen (Handelsvertreter, Kurierdienstfahrer, Automatenlieferanten), sind Angaben zu den Entfernungen zwischen den verschiedenen Orten nur bei größerer Differenz zwischen direkter Entfernung und tatsächlich gefahrenen Kilometern erforderlich. Weitere Erleichterungen sind etwa für Taxifahrer und Fahrlehrer vorgesehen.

Darüber hinaus ist es in den Fällen, in denen **regelmäßig dieselben Kunden** aufgesucht und diese Kunden in einem Kundenverzeichnis mit Name und Adresse unter einer Nummer geführt werden (z. B. im Lieferverkehr), zum Zwecke der Erleichterung ausreichend, anstelle des Reiseziels, des Reisezwecks und des aufgesuchten Geschäftspartners jeweils zu Beginn und Ende der Lieferfahrten Datum und Kilometerstand sowie die Nummern der aufgesuchten Geschäftspartner aufzuzeichnen. Das Kundenverzeichnis ist dem Fahrtenbuch beizufügen.

3. Grundsätzliche Bestätigung durch die Rechtsprechung

a) Allgemeine Grundsätze

Die Rechtsprechung hat die Auslegung des gesetzlich nicht näher bestimmten Begriffs des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs durch die Verwaltung dem Grunde nach bestätigt. Es handelt sich beim Fahrtenbuch um

Nutzungsaufzeichnungen in Form eines **Eigenbelegs**, der kraft gesetzlicher Vorschrift als ausreichender Nachweis für einkünftebedingte Fahrtaufwendungen einerseits sowie des als Einnahme anzusetzenden Privatanteils andererseits anerkannt wird (BFH III R 59/98 ; BFH, Beschluss v. 9. 12. 1998 - IV B 33/98 [JAAAA-63256]). Unter „Privatanteil“ ist hier die Summe der Privatfahrten des Arbeitnehmers und seiner Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu verstehen. Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind aus der Sicht des Arbeitnehmers zwar einkünftebedingte Anlasser, sie dürfen sich aber nur in den Grenzen des § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG einkunftsmindernd auswirken, so dass insoweit ebenfalls die Erfassung als Einnahme geboten ist. Aus dem Sinn und Zweck der Regelung muss deshalb gefolgert werden, dass die Aufzeichnungen, die dem Nachweis des Privatanteils (Privatfahrten einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) an der Gesamtfahrleistung dienen, eine hinreichende Gewähr für ihre **Vollständigkeit** und **Richtigkeit** bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sind. Dazu gehört auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt wird und dass es die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergibt (BFH VI R 27/05 , VI R 64/04 und VI R 87/04). Die Beschränkung der Fahrtenbuchführung auf einen repräsentativen Zeitraum ist auch dann nicht möglich, wenn die Nutzungsverhältnisse keinen größeren

NWB Nr. 20 vom 15.05.2006 - 1676 -

Schwankungen unterliegen (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 5 und Nr. 3 LStR ; ferner Küttner/Thomas, Personalbuch 2005, Stichwort „Dienstwagen“, Rn. 23).

b) Erforderliche Angaben im Einzelnen

Um die berufliche Veranlassung der Fahrten plausibel nachvollziehen und gegebenenfalls auch nachprüfen zu können, hält der BFH im Fahrtenbuch neben der Angabe von **Datum** und **Fahrziel** grundsätzlich auch die Angabe des jeweils aufgesuchten **Kunden/Geschäftspartners** bzw. – wenn ein solcher nicht vorhanden ist – die Aufführung des konkreten Gegenstands der **dienstlichen Verrichtung** (wie etwa den Besuch einer bestimmten behördlichen Einrichtung, einer Filiale oder einer Baustelle) für erforderlich (BFH VI R 87/04).

c) Keine losen Aufzeichnungen

Lose Zettel mit Notizen über die unternommenen Fahrten können somit kein „Fahrtenbuch“ sein. Denn das Fahrtenbuch hat als Eigenbeleg des Fahrzeugführers die Aufgabe, über die unternommenen Fahrten Rechenschaft abzulegen. Dies ist nur gewährleistet, wenn die erforderlichen Angaben in einer gebundenen oder jedenfalls in einer in sich **geschlossenen Form** festgehalten werden. Aus dem Erfordernis, die Daten untereinander in „Buchform“ zu verbinden, lässt sich darüber hinaus entnehmen, dass das Fahrtenbuch die Fahrten geordnet und in ihrem fortlaufenden **zeitlichen Zusammenhang** wiedergeben muss. Außerdem müssen die geführten Aufzeichnungen eine ordentliche und damit im Wesentlichen eine übersichtliche äußere Form aufweisen (BFH VI R 27/05 , betreffend ein nachträglich anhand von Notizzetteln erstelltes Fahrtenbuch bei umfangreicher Auswärtstätigkeit). Lose gefertigte Aufzeichnungen sind nach diesen Grundsätzen auch dann nicht anzuerkennen, wenn sie im Einzelfall mit den Terminübersichten des Steuerpflichtigen nachweislich übereinstimmen. Denn der Aufwand, der in einem solchen Fall erforderlich wäre, um die gemachten Angaben einer inhaltlichen Nachprüfung zu unterziehen, ist nicht vertretbar.

d) Zeitnahe Führung und Ausschluss nachträglicher Veränderungen

Aus dem Zweck des Fahrtenbuchs, einkünftebedingte Fahrten von privaten Fahrten mit vertretbarem Aufwand abzugrenzen, ergibt sich die Notwendigkeit, die unzutreffende Zuordnung einzelner Privatfahrten zum beruflichen Nutzungsanteil im Fahrtenbuch möglichst auszuschließen. Dieser Anforderung wird nur die **fortlaufende Erfassung** der Fahrten in einem geschlossenen Verzeichnis gerecht, das aufgrund seiner äußeren Gestaltung nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder jedenfalls nachträgliche Abänderungen,

Streichungen bzw. Ergänzungen deutlich als solche erkennbar macht. Die Eintragungen müssen **zeitnah** im Anschluss an die betreffenden Fahrten vorgenommen werden (BFH VI R 27/05 , VI R 64/04 und VI R 87/04).

e) Computer-Dateien, insbesondere mit MS-Excel, genügen den Anforderungen nicht

Dementsprechend genügt den an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu stellenden Anforderungen auch keine mittels eines Computerprogramms erzeugte Datei, an deren bereits eingegebenem Datenbestand zu einem späteren Zeitpunkt noch Veränderungen vorgenommen werden können, ohne dass die Reichweite dieser Änderungen in der Datei

NWB Nr. 20 vom 15.05.2006 - 1677 -

selbst dokumentiert wird. Das **gilt unabhängig davon**, ob die den Einträgen zugrunde liegenden Aufzeichnungen, wie Terminkalender und ähnliche Notizen, vernichtet wurden oder noch vorgelegt werden können, und auch dann, wenn die einzelnen Eintragungen in der Computerdatei unmittelbar im Anschluss an die jeweilige Fahrt vorgenommen worden sein sollten. Eine solche Aufzeichnungsmethode ist nicht geeignet, den fortlaufenden und lückenlosen Charakter der Angaben und ihre zeitnahe Erfassung mit hinreichender Zuverlässigkeit zu belegen. Zwar sind **Manipulationen** auch bei handschriftlich geführten Fahrtenbüchern nicht völlig auszuschließen; sie erfordern aber einen erheblich höheren Aufwand und sind eher als Fälschung erkennbar.

So enthalten etwa Dateien, die unter Verwendung des Programms MS-Excel erzeugt werden, zwar typischerweise fortlaufend für jede einzelne Fahrt Angaben zu Wochentag, Datum, Anlass der Fahrt, Streckenlänge sowie den am Ende der Fahrt sich ergebenden Kilometerstand. Das Programm eröffnet dem Anwender jedoch die Möglichkeit einer **nachträglichen Veränderung** bereits eingegebener Daten, deren Reichweite in der Datei selbst nicht näher dokumentiert wird. Die bloße Änderung einer Zahl oder einer Rechenformel genügt, um alle weiteren Daten neu berechnen, entsprechend anzeigen und ausdrucken zu können. Auf diese Weise können nachträglich Fahrten eingefügt oder in ihrer Länge verändert werden, um so praktisch jedes gewünschte Ergebnis zu erreichen, wenn etwa Unstimmigkeiten mit vorhandenen Belegen (z. B. Inspektionsrechnungen) beseitigt werden sollen. Der Ausdruck einer solchen Datei ist deshalb zum Nachweis der Vollständigkeit und Richtigkeit der erforderlichen Angaben nicht geeignet. Er ist kein in sich geschlossenes Verzeichnis und damit auch kein „Fahrtenbuch“ i. S. des Gesetzes. Eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genügt den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert und bei gewöhnlicher Einsichtnahme in die Datei offen gelegt werden (BFH VI R 64/04 , betreffend die Verwendung des Tabellenkalkulationsprogramms MS-Excel).

f) Bezugnahme auf ergänzende Unterlagen

Bereits die Ausführungen zu den berufsspezifischen Erleichterungen zeigen, dass auch die Finanzverwaltung nicht ausschließlich auf das Fahrtenbuch abstellt. Die einkünftebedingte Veranlassung einer Fahrt muss sich nicht ausschließlich aus dem in sich geschlossenen Fahrtenbuch ergeben. Zum Beleg der einkünftebedingten Veranlassung ist m. E. eine Bezugnahme bzw. ein Rückgriff auf **ergänzende Unterlagen** jedenfalls dann zulässig, wenn diese Unterlagen ihrerseits nicht nachträglich manipulierbar sind und dem Fahrtenbuch als Anlage beigelegt werden.

Zwar heißt es im BFH-Urteil VI R 87/04 , die genannten Angaben müssten sich in hinreichend übersichtlicher und geordneter Form regelmäßig schon aus dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen und dadurch eine stichprobenartige Überprüfung ermöglichen. Gleichwohl wird es bereits im nächsten Satz für zulässig gehalten, im Fahrtenbuch gegebenenfalls auch Abkürzungen für bestimmte, häufiger aufgesuchte Fahrtziele und Kunden oder für einzelne regelmäßig wiederkehrende Reisezwecke zu verwenden, solange die ge-

NWB Nr. 20 vom 15.05.2006 - 1678 -

brauchten 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.

So hat etwa das FG Köln ein Fahrtenbuch für ordnungsgemäß gehalten, in dem für einkünftepflichtige Fahrten zwar nur das Datum, die jeweiligen Reiseziele und die Kilometerstände, also nicht der Reisezweck und die aufgesuchten Geschäftspartner eingetragen worden waren, dem aber die **Reisekostenabrechnungen** mit dem **Arbeitgeber** beigelegt waren, aus denen sich Datum, Beginn und Ende der Reise, Reiseort und Kundenname für die jeweilige Geschäftsreise ergaben, ohne dass der berufliche Zweck im Einzelnen spezifiziert wurde. Denn über die Aufzeichnung von Datum und Reiseort als Bindeglied in dem Fahrtenbuch ließ sich über die ebenfalls vorgelegten Reisekostenabrechnungen die berufliche Veranlassung der Reise leicht und eindeutig belegen (FG Köln, Urteil v. 10. 11. 1999 - 10 K 1801/98 [PAAAB-08806] , rkr., für einen nichtselbständig tätigen Unternehmensberater im Außendienst). Die Angabe des **Kundennamens** ist zur Überprüfung der beruflichen Veranlassung zwar unerlässlich. Es ist jedoch kein Grund ersichtlich, dass diese Angabe zwingend im Fahrtenbuch gemacht werden muss.

Wegen des Erfordernisses der Angabe des Reisezwecks reichen bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch allenfalls dann aus, wenn sich der aufgesuchte Kunde/Geschäftspartner aus der Ortsangabe **zweifelsfrei ergibt**, oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen – etwa den Abrechnungen über Reisekosten – ermitteln lässt, die ihrerseits **nicht mehr ergänzungsbedürftig** sind (BFH VI R 87/04 , in dem sich der Name des Kunden/Geschäftspartners nicht eindeutig aus den Reisekostenabrechnungen ergab). Somit ist die Entscheidung des FG Köln 10 K 1801/98 insofern **überholt**, als dort zur Konkretisierung des beruflichen Zwecks noch die **Billigung** der Reisekostenabrechnungen durch den Arbeitgeber als ausreichend angesehen wurde. Denn aus Sicht des Arbeitgebers, der ohnehin sämtliche Kosten für den Dienstwagen zu übernehmen hat, ist der Umfang der privaten Nutzung durch den Arbeitnehmer regelmäßig unerheblich.

g) Zusammenfassung von Fahrten

aa) Zusammenfassung von beruflichen Fahrten

Der BFH hält es für erforderlich, jede einzelne berufliche Fahrt für sich und mit dem bei ihrem Abschluss erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen. **Erleichterungen** sind nur möglich, wenn eine einheitliche berufliche Reise aus **mehreren Teilabschnitten** besteht (z. B. wenn nacheinander mehrere Kunden an verschiedenen Orten aufgesucht werden). In diesem Fall können die Abschnitte miteinander zu einer **zusammenfassenden Eintragung** verbunden werden, wobei die Aufzeichnung des erst am Ende der gesamten Reise erreichten Gesamtkilometerstands genügt, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht worden sind. Wird andererseits der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer **privaten Verwendung** unterbrochen, stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren ist (BFH VI R 87/04).

NWB Nr. 20 vom 15.05.2006 - 1679 -

bb) Noch ungeklärt: Zusammenfassung privater Fahrten

Demgegenüber ist eine **Zusammenfassung** mehrerer hintereinander vorgenommener privater Fahrten m. E. **zulässig**. Zwar hat es der BFH im Urteil v. 28. 2. 1975 - VI R 120/73 (BStBl 1975 II S. 482) noch für erforderlich gehalten, gewissenhaft sämtliche zurückgelegte Fahrten des Veranlagungszeitraums nach der Anzahl der zurückgelegten

NWB 20/2006 S. 1673 (NWB DokID: NAAAB-83315)

Kilometer und dem beruflichen oder privaten Zweck aufzulisten. M. E. ist dies jedoch keine abschließende Stellungnahme. Die Kennzeichnung aller Fahrten, die zwischen zwei einkünfteartigen Fahrten liegen, als „Privat“ unter Angabe der Gesamtkilometer ist ausreichend. Dies ergibt sich bereits aus dem BFH-Urteil v. 5. 7. 1962 - IV 332/60 (HFR 1963 S. 11), nach dem ein Fahrtenbuch dann ausreichend geführt ist, wenn aus ihm der Gesamtbetrag der gefahrenen Kilometer sowie die betrieblich veranlassten Reisen einzeln, unter Angabe des Reisewegs und der Zahl der zurückgelegten Kilometer, hervorgehen.

Noch weitergehend hat es das FG Köln im Urteil 10 K 1801/98 in Fällen, in denen das Fahrzeug **an mehreren Tagen** hintereinander privat oder dienstlich für einen Reiseort genutzt wurde, für ausreichend gehalten, nur die jeweiligen Tageskilometer zusammengefasst anzugeben und den Kilometerstand erst beim jeweils letzten Tag auszuweisen. Für diese großzügige Auslegung spricht, dass hierdurch weder Manipulationsmöglichkeiten eröffnet werden, noch die Überprüfbarkeit seitens der Verwaltung erschwert wird.

III. Rechtsfolgen

1. Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch: Aufteilung der Gesamtkosten

Ist das vorgelegte Fahrtenbuch ordnungsgemäß, ist als **privater Nutzungswert** der Anteil an den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs anzusetzen, der dem Verhältnis der Privatfahrten zzgl. der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an der Gesamtfahrtstrecke entspricht. Die **Gesamtkosten** sind nach R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 7 und 8 LStR als Summe der Nettoaufwendungen (einschließlich sämtlicher Unfallkosten) zuzüglich Umsatzsteuer und Absetzungen für Abnutzung zu ermitteln. Insbesondere die Einbeziehung sämtlicher Unfallkosten in die Gesamtkosten durch die Richtlinien ist allerdings seit dem Maut-Urteil des BFH (Urteil v. 14. 9. 2005 - VI R 37/03 [EAAAB-69140]) zweifelhaft geworden, nach dem vom Arbeitgeber übernommene Straßenbenutzungsgebühren für Privatfahrten nicht durch die 1-v.H.-Regelung abgegolten, sondern als zusätzlicher geldwerter Vorteil zu erfassen sind. Zu den „durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen“ i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG zählen nach Ansicht des BFH nur solche Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs zu dienen bestimmt sind und im Zusammenhang mit seiner Nutzung **zwangsläufig** anfallen. Erfasst werden daher neben den von der Fahrleistung abhängigen Aufwendungen für Treib- und Schmierstoffe auch die **regelmäßig wiederkehrenden** festen Kosten, etwa für Haftpflichtversicherung, Kraftfahrzeugsteuer, Absetzungen für Abnutzung und Garagenmiete. Demgegenüber werden Straßenbenutzungsgebühren bisher nur ausnahmsweise und für bestimmte Strecken erhoben, so dass sie nicht als Bestandteil der Kfz-Gesamtkosten angesehen werden können und damit auch nicht durch die 1-v.H.-Regelung abgegolten werden. Dieser Gedanke ist trotz der entgegenstehenden Verwaltungsanweisungen auch auf Unfallkosten übertragbar, wenn dies auch höchstrichterlich bisher noch nicht so entschieden worden ist. Den Absetzungen für

NWB Nr. 20 vom 15.05.2006 - 1680 -

Abnutzung sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich der Umsatzsteuer zugrunde zu legen (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 9 LStR).

2. Nicht ordnungsgemäßes Fahrtenbuch: 1-v.H.-Regelung

Ist den vom Steuerpflichtigen gefertigten Aufzeichnungen die Anerkennung als ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu versagen, ist der geldwerte Vorteil aus der Nutzung des Kraftfahrzeugs zwingend nach der **1-v.H.-Regelung** anzusetzen, **zuzüglich eines Aufschlags von 0,03 v. H.** je Kilometer der Entfernung für die Nutzung des Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Steuerpflichtigen.

Für eine **freie Schätzung** des Anteils der Privatnutzung an der Gesamtfahrleistung, wie sie noch bis zum Veranlagungszeitraum 1995 zulässig war (vgl. Abschn. 31 Abs. 7 Satz 3 Nr. 3 LStR 1993), ist seit der Änderung des § 8

NWB 20/2006 S. 1673 (NWB DokID: NAAAB-83315)

Abs. 2 EStG bzw. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG durch das JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl 1995 I S. 1250 ; BStBl 1995 I S. 438) kein Raum mehr. Ebenso wenig kommt eine Schätzung des Privatanteils anhand anderer Aufzeichnungen in Betracht, also etwa eine Orientierung an Angaben des Steuerpflichtigen in einem Fahrtenbuch, das sich im Besteuerungs- oder im Klageverfahren als nicht ordnungsgemäß herausgestellt hat (BFH VI R 27/05 u nd VI R 64/04; anderer Auffassung: Dürr in Frotscher, EStG § 8 Rn. 164; Küttner/Thomas, Personalbuch 2005, Stichwort „Dienstwagen“, Rn. 23; Korn/Strahl, EStG § 6 Rn. 406).

3. Jahresbetrachtung und Fahrzeugwechsel

Obwohl der Wert von 1 v. H. des inländischen Bruttolistenpreises nach der gesetzlichen Regelung für jeden Kalendermonat anzusetzen ist, ist für die Anwendung der 1-v.H.-Regelung grundsätzlich eine Jahresbetrachtung maßgeblich. Werden deshalb im Fahrtenbuch nur für einzelne Monate des Jahrs Mängel festgestellt, ist die 1-v.H.-Regelung gleichwohl für das ganze Jahr anzuwenden. Umgekehrt ziehen Mängel in Fahrtenbüchern zurückliegender Jahre nicht zwingend die Anwendung der 1-v.H.-Regelung für das laufende Jahr nach sich. Bei einem Fahrzeugwechsel im Laufe eines Jahrs sind die Zeiten vom Anfang des Jahrs bis zur Fahrzeugveräußerung bzw. von der Fahrzeuganschaffung bis zum Jahresende jeweils gesondert zu betrachten.

Fazit

Lose Notizen und nachträglich gefertigte Aufzeichnungen sind ebenso wenig als Fahrtenbuch anzuerkennen wie Computer-Dateien, die mit Hilfe von MS-Excel erzeugt worden sind. Die Fortführung der meisten insoweit noch anhängigen Verfahren dürfte aufgrund der Klarstellung des BFH nunmehr aussichtslos sein. Bei der Bezugnahme auf ergänzende Unterlagen ist größte Vorsicht im Hinblick auf die Eindeutigkeit geboten. Für die Zukunft werden die Berater zur Vermeidung von Haftungsansprüchen auf die Konsequenzen nicht ordnungsgemäßer Fahrtenbücher hinweisen müssen.

Fundstelle(n):

NWB 20/2006 S. 1673

NWB DokID: NAAAB-83315

