

Umsatzsteuer: Ist die Listenpreismethode nicht anwendbar und wird kein Fahrtenbuch geführt, ist der private Nutzungsanteil sachgerecht zu schätzen (vgl. BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 35). Bei nicht vorhandenen Unterlagen zum privaten Nutzungsanteil ist eine Schätzung von 50 % idR sachgerecht (vgl. BFH v. 7.12.2010 – VIII R 54/07, BStBl. II 2011, 451). Soweit der Stpfl. ein Kfz. nutzt, welches er ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat, sind Schätzungsgrundlage lediglich die Vorsteuer-belasteten Aufwendungen.

Einstweilen frei.

816–819

3. Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs aufgrund des Nachweises des Verhältnisses der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch – Fahrtenbuchmethode (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3)

Schrifttum: Siehe vor Anm. 795.

a) Wirkungsweise der Fahrtenbuchmethode

820

Die Fahrtenbuchmethode ist die genauere Alternative zur Listenpreismethode (vgl. Anm. 796 ff.). Die private Kfz-Nutzung wird durch ein Verhältnis der Gesamtauflistung des Kfz. im Betrachtungszeitraum zur privaten Nutzung bestimmt. Die gesamten Aufwendungen des Kfz. werden verhältnismäßig den Privatfahrten, den betrieblichen Fahrten bzw. den Fahrten zwischen Wohnung und BS zugeordnet. Die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ist gesetzliche Tatbestandsvoraussetzung. Andere Aufzeichnungen, welche die Anforderungen an ein solches Fahrtenbuch nicht erfüllen, reichen für die Nichtanwendung der Listenpreismethode nicht aus. Das Fahrtenbuch muss durch die FinBeh. leicht und einwandfrei nachprüfbar sein, um strechtl. anerkannt werden zu können. Das Fahrtenbuch muss für den gesamten VZ bzw. bis zu einem Fahrzeugwechsel geführt werden; ein repräsentativer Zeitraum reicht nicht aus. Das Gesetz schweigt darüber, was ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch ist. Diese Anforderungen wurden durch die Rspr. konkretisiert. Insoweit stellt der BFH fest, dass die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch hinreichend in der höchstrichterlichen Rspr. geklärt sind (vgl. BFH v. 1.3.2013 – VI R 33/10, BStBl. II 2012, 505, mwN). Die Fahrtenbuchmethode setzt ferner einen Nachweis der insgesamt entstandenen Aufwendungen des genutzten Kfz. voraus. Hierzu sind Belege aufzubewahren und getrennte Aufzeichnungen vorzunehmen.

b) Tatbestandsmerkmal der Kraftfahrzeug-Aufwendungen

aa) Insgesamt entstehende Aufwendungen

821

Gesamte Aufwendungen: Nach Nr. 4 Satz 3 hat der Stpfl. die für das Kfz. insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege nachzuweisen. Aufwendungen, die ausschließlich der privaten Nutzung zuzurechnen sind, stellen bereits keine BA dar (zB Unfallkosten auf Privatfahrt, Mautgebühren für Urlaubsfahrten im Ausland).

Zu Art und Umfang der Kfz-Aufwendungen vgl. ausf. § 4 Anm. 934 f.

Das Gesetz lässt eine weitere Differenzierung zwischen den erfassten Aufwendungen nicht zu. Insbesondere ist eine Trennung in fixe und variable Kosten

§ 6 Anm. 821–822 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

nicht möglich (so aber WÖLTGE, DStR 2013, 1318; RIEPOLT, DStR 2013, 2157), da bereits die Begriffe der Aufwendungen und der Kosten nicht deckungsgleich sind. Der Wortlaut der Norm ist klar, insbes. erfasst er die „insgesamt entstehenden Aufwendungen“ in einer Summe und eine verhältnismäßige Verteilung nach „Fahrten“, weshalb eine Verteilung fixer Kosten nach Zeiteinheiten bereits nicht vom Wortlaut gedeckt ist. Letztlich geht das Beispiel von WÖLTGE davon aus, dass je Tag nur entweder betriebliche oder private Fahrten erfolgen. Bereits bei mehreren Fahrten je Tag müsste das Fahrtenbuch um Zeitangaben erweitert werden. Letztlich ist eine betriebswirtschaftliche Differenzierung zwischen fixen und variablen Kosten nicht zwingend, denn auch vermeintlich fixe Kosten wie beispielsweise die Kfz-Versicherung haben variable Komponenten (ua. Rabatte für Wenigfahrer).

Keine Sonder-AfA: Zu den Gesamtaufwendungen gehört die AfA des Kfz. Sonderabschreibungen (zB § 7g Abs. 5) bleiben jedoch außer Ansatz. Die AfA ist für diese Zwecke vielmehr so zu berechnen, als ob die Sonderabschreibung nicht vorgenommen worden wäre (BFH v. 12.5.1955 – IV 19/55 U, BStBl. III 1955, 205; v. 25.3.1988 – III R 96/85, BStBl. II 1988, 655; ebenso BMF v. 18.11.2009, BStBl. I 2009, 1326 – Tz. 32). Degressive AfA als planmäßige AfA wird jedoch berücksichtigt (FG Münster v. 5.9.1995 – 6 K 2571/93 E, EFG 1996, 216, rkr.).

Keine Unfallkosten: Ebenfalls nicht in die Gesamtaufwendungen einzubeziehen sind Kosten von betrieblichen Unfällen. Bei diesen Aufwendungen (Wertminderungen, Reparaturkosten) handelt es sich nicht um Aufwendungen, die typischerweise im Zusammenhang mit der Nutzung des Kfz. entstehen (für den Fall der Überlassung von Kfz. an ArbN vgl. BFH v. 24.5.2007 – VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766). Um Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden, können unfallbedingte Aufwendungen bis zu einem Wert von 1000 € mitberücksichtigt werden (so FinVerw. R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Sätze 11 und 12 LStR 2011/2013). Unfallkosten einer Privatfahrt können auch neben der Anwendung der Listenpreismethode den Gewinn nicht mindern, denn diese privat veranlassten Aufwendungen werden durch den Ansatz der Listenpreismethode nicht abgedeckt, es handelt sich nicht um BA.

Keine Chauffeuraufwendungen: Nicht zu den Kfz.-Aufwendungen gehören Aufwendungen für einen Fahrer (Chauffeur). Diese sind Personalaufwendungen des Betriebs und werden nicht für das Kfz. erbracht (URBAN, FR 2005, 1134 [1441]). Ein nach den Sätzen 2 oder 3 ermittelte Nutzungswert ist wegen der Chauffeurgestellung nicht prozentual zu erhöhen (aA noch die hier vertretene Auffassung in Lfg. 220 – Stand Oktober 2005 –, Anm. 1203j, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Zur Behandlung des Vorteils als Lohn vgl. BFH v. 22.9.2010 – VI R 54/09, BStBl. II 2011, 354, mit Anm. BERGKEMPER, FR 2011, 285 (2899).

822 bb) Pauschalierte Minderung der Aufwendungen um typisierende Kosten von Batteriesystemen bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen

Erfasste Kraftfahrzeuge: Auch für die Ermittlung des privaten Nutzungsanteils mittels der sog. Fahrtenbuchmethode erfolgt nunmehr eine Förderung von Elektro- und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen. Erfasst sind dieselben Kfz. wie bei der Listenpreismethode (s. Anm. 810); die Dopplung des Normtextes nebst doppelter und identischer Legaldefinition des Elektrofahrzeugs ist überflüssig.

Wortlautauslegung: Dem klaren Wortlaut der Norm folgend sind die zugrunde zu legenden insgesamt entstandenen Aufwendungen um die nach Satz 2 in pauschaler Höhe festgelegten Aufwendungen, die auf das Batteriesystem entfallen, zu mindern. Die Wortauslegung führt dazu, dass die „insgesamt entstandenen Aufwendungen“ (inklusive der AfA, Anm. 821 ff.) in jedem Jahr um die vollen AK des Batteriesystems zu mindern wären, denn die nach Satz 2 ermittelten Pauschalen stellen eine Typisierung der AK des Batteriesystems dar.

Gebotene teleologische Reduktion: Die Norm ist uE jedoch dahingehend teleologisch zu reduzieren, dass die Pauschalen nach Satz 2 die AfA-Bemessungsgrundlage des Kfz. mindern (so auch BMF v. 5.6.2014, BStBl. I 2014, 835, Beispiel 5). Auch die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/12375, 37) geht von einer entsprechenden Minderung der AfA aus (vgl. auch die beabsichtigte Klarstellung durch die BReg; BTDrucks. 18/4902, 47 f.) Nach der typisierten Vollabsetzung (sechs Jahre nach Erstzulassung), sind keine Minderungen mehr vorzunehmen, da die Vorschrift keine generelle Subvention von Elektro-Kfz. darstellen soll.

Beispiel: Der Stpfl. erwirbt im Jahr 2016 ein Elektro-Kfz. mit Erstzulassung 2013 und einer Batteriekapazität von 20 KWh. Die ursprünglichen AK des Kfz. betragen 40 000 €; der Stpfl. erwirbt das Gebrauchtkfz. noch für 30 000 € und ermittelt eine Restnutzungsdauer von drei Jahren. Die sonstigen Aufwendungen für das Kfz. betragen 3 000 € jährlich. Der pauschale Minderungsbetrag nach Satz 2 beträgt 10 000 € (20 KWh × 500 €).

In den Jahren 2016 bis 2018 beträgt die reguläre AfA des Kfz. jeweils 10 000 € (30 000 € AK: 3 Jahre). Der Minderungsbetrag nach Satz 2 ist im Wege der teleologischen Reduktion auf eine typisierte ND (hier sechs Jahre) zu verteilen (10 000 € : 6 Jahre = 1 666 €). Hiervon entfallen bereits drei Jahre auf den Voreigentümer des Kfz. In den Jahren 2016 bis 2018 betragen die Aufwendungen somit 11 334 € (laufende Aufwendungen 3 000 € + 10 000 € AfA – Minderung 1 666 €). Ob das Kfz. vorher ebenfalls einem BV zugeordnet war und ein privater Nutzungsvorteil um typisierte AK des Batteriesystems gemindert wurde, ist hierbei unerheblich. Die Beschränkung des Abzugs auf eine typisierte ND entspricht dem Sinn und Zweck der Vorschrift, die Anschaffung, und nicht den Betrieb von Elektro-Kfz. zu begünstigen.

Zu einer Überkompensation kann es somit nur in den Fällen kommen, in denen nach der typisierten Vollabsetzung des Batteriesystems die Nutzung nach Satz 2 (Listenpreismethode) gewählt wird, denn bei dieser erfolgt keine Beschränkung des Abzugs auf eine typisierte ND. Dies ist der Listenpreismethode immanent, da bei dieser aus dem Listenpreis ein Nutzungsvorteil abgeleitet wird.

Gemietete bzw. geleaste Kraftfahrzeuge: Eine Kürzung für Batteriesysteme erfolgt auch im Fall von Leasing- bzw. Mietwagen. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/12375, 37) ist ein „zusätzlich gezahltes Entgelt“ (für das Batteriesystem) von den Gesamtkosten abzuziehen. Soweit der Stpfl. ein Elektrofahrzeug als Leasingfahrzeug nutzt, ist ein Teil der Leasingrate aus den Gesamtaufwendungen auszuscheiden. Soweit der Leasinggeber einen Anteil für das Batteriesystem nicht mitteilt, wird eine entsprechende Aufteilung der Leasingrate im Verhältnis Bruttolistenpreis zu Kürzungsbetrag nach Satz 2 in Betracht kommen (so auch BMF v. 5.6.2014, BStBl. I 2014, 835, Beispiel 7).

Beispiel: Der Stpfl. least ab dem Jahr 2013 ein Elektro-Kfz. mit einer Batteriekapazität von 16 KWh. Die monatliche Leasingrate beträgt 500 € netto. Der Bruttolistenpreis des Kfz. betrug zum Zeitpunkt der Erstzulassung 40 000 €. Die sonstigen Aufwendungen für das Kfz. betragen 3 000 € jährlich.

Der pauschale Minderungsbetrag nach Satz 2 beträgt 8 000 € (16 KWh × 500 €). Somit entfallen 20 % auf das Batteriesystem (8 000 € × 100 : 40 000 €). Die Leasingrate geht

§ 6 Anm. 822–826 B. Abs. 1: Bewertung von WG beim BV-Vergleich

somit nur iHv. 400 € (500 € × 80 %) in die Gesamtaufwendungen ein, die somit 7800 € (12 × 400 € zzgl. 3000 €) betragen.

823 cc) Belegnachweis der Aufwendungen

Der Begriff des Belegs ist gesetzlich nicht definiert, meint jedoch jeden anerkannten Nachweis von BA (insbes. Quittungen und Rechnungen). Eine volle Schätzung von Aufwendungen kommt nicht in Betracht (BFH v. 16.9.2004 – VI B 5/04, BFH/NV 2005, 336), es verbleibt dann bei der Anwendung von Satz 2. Auch eine eidesstattliche Versicherung des Stpfl. ersetzt nicht den Belegnachweis (BFH v. 28.11.1990 – X R 119/88, BFH/NV 1991, 306). Problematisch wird der Belegnachweis, wenn Leistungen nicht auf ein konkretes Kfz. bezogen wurden, sondern für einen Fuhrpark insgesamt anfallen (zB Gesamtrechnungen für Benzin, Garagenleistungen oÄ). Hier sind weitere Aufzeichnungen zur individuellen Zuordnung nötig (so auch WERNDL in KSM, § 6 Rn. E 113 [10/2004]). Sämtliche Belege sollten sorgfältig aufbewahrt und aufgezeichnet werden. Anhand der Belege kann auch eine Schlüssigkeitsprüfung des Fahrtenbuchs vorgenommen werden.

824 Einstweilen frei.

c) Tatbestandsmerkmal des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs

825 aa) Allgemeine Anforderungen an ein Fahrtenbuch

Nach Satz 3 muss das Fahrtenbuch ordnungsgemäß sein. Beim Fahrtenbuch handelt es sich um eine freiwillig auferlegte Aufzeichnung. Nach der Rspr. des BFH ist das Fahrtenbuch ein Eigenbeleg zur Aufzeichnung der Nutzungsentnahme, nicht jedoch Teil der Buchführung selbst (BFH v. 16.11.2005 – VI R 64/04, BStBl. II 2006, 410). Ein Fahrtenbuch muss hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen des Privatanteils an der Gesamtfahrleistung bieten und mit vertretbarem Aufwand auf seine materielle Richtigkeit überprüfbar sein (BFH v. 1.3.2012 – VI R 33/10, BStBl. II 2012, 505). Der BFH orientiert sich somit an den Vorgaben des § 146 Abs. 1 Satz 1 AO, wonach die Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden müssen, ohne jedoch selbst auf § 146 AO zu verweisen. Nach uE zutreffender Ansicht von URBAN (FR 1997, 661 [670]) liegt jedoch ein gesetzlich vorgesehener Sonderfall der Buchführung vor, denn nach § 146 Abs. 6 AO gelten die Ordnungsvorschriften auch, wenn der Stpfl. Aufzeichnungen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, führt, ohne hierzu verpflichtet zu sein. Zur Ausfüllung des unbestimmten Rechtsbegriffs „ordnungsgemäßes Fahrtenbuch“ sind die GoB heranzuziehen und es ist zwischen formeller und materieller Ordnungsmäßigkeit/-widrigkeit der Aufzeichnungen zu unterscheiden. Sinn des Fahrtenbuchs ist es, den Umfang der privaten Kfz-Nutzung zu bestimmen. Daher sind die Anforderungen an die Genauigkeit der Aufzeichnungen umso höher zu setzen, je niedriger der Anteil der privaten Nutzung des Kfz. angegeben wird (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 16.3.2000 – 4 K 3019/98, DStRE 2000, 717, rkt.).

Zu sämtlichen Anforderungen an ein Fahrtenbuch vgl. auch die Ausführungen bei HOLLATZ, NWB 2006, F. 6, 4679.

826 bb) Arten von Fahrtenbüchern

Handschriftliche Fahrtenbücher: Idealtypus des Fahrtenbuchs iSd. Satzes 3 sind handschriftlich zu führende Fahrtenbücher, wie sie typischerweise im