

**Handelsbilanzielle Auswirkungen:** Handelsrechtlich kann eine aktivische Steuerabgrenzung nach § 274 Abs. 1 HGB vorgenommen werden, wenn Erträge handelsrechtl. später anfallen als stl. oder wenn Aufwendungen den handelsrechtl. Gewinn früher als das stl. Erg. mindern. Dies ergibt sich bspw. durch die oben beschriebene steuerbilanzielle Abzinsungsverpflichtung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten, die handelsbilanziell in dieser Art nicht vorgeschrieben ist (vgl. zB *Grottel/Larenz* in Beck-BilKomm., 13. Aufl. 2022, § 274 HGB Rz. 40 ff., mit der Darstellung von Beispielen bezogen auf Rückstellungen).

**Keine verfassungsrechtlichen Bedenken:** Der BFH (BFH v. 27.1.2010 – I R 35/09, BStBl. II 2010, 478; BFH v. 5.5.2011 – IV R 32/07, BStBl. II 2012, 98) hält die Regelung für verfassungskonform. Dem folgend FG Münster v. 18.1.2022 – 2 K 700/18, EFG 2022, 483, nach Rücknahme der Rev. Az. BFH IV R 4/22 rkr. Zum Streitstand vgl. Anm. 701.

Einstweilen frei.

770–779

#### f) Wertverhältnisse am Bilanzstichtag (Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f)

780

Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f wurde aufgenommen, um Änderungen der Rückstellungsbewertung durch das BilMoG für die stl. Bewertung zu neutralisieren. Dies wurde dadurch erreicht, dass die handelsrechtl. zu berücksichtigenden zukünftigen Preis- und Kostensteigerungen aus der stl. Bewertung auszunehmen sind. Die durch das BilMoG eingeführte Berücksichtigung der zukünftigen Kosten- und Preisentwicklung bei den Rückstellungen hätte über die weiterhin geltende materielle Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1 Satz 2) eine Reduzierung der stl. Bemessungsgrundlage bewirkt. Aus fiskalpolitischen Gründen hat der Gesetzgeber daher eine weitere Abweichung von der Maßgeblichkeit in Kauf genommen, indem er für die stl. Gewinnermittlung weiterhin allein auf die Bewertung am Bilanzstichtag ohne Berücksichtigung zukünftiger Entwicklungen abstellt.

In der Begr. zum RegE des BilMoG (BTDrucks. 16/10067, 221) wird darauf hingewiesen, dass die Regelung klarstellende Bedeutung habe.

Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f ist gem. § 52 Abs. 16 Satz 10 Teils. 1 erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 31.12.2009 beginnen. Damit wird Konformität zu den Anwendungsvorschriften des HGB betreffend die Bewertungsregeln (§ 252 ff. HGB nF) hergestellt (Art. 66 Abs. 3 Satz 1 EGHGB). Macht das Unternehmen vom Wahlrecht des Art. 66 Abs. 3 Satz 6 EGHGB Gebrauch, hat der Gesetzgeber, um die Zielsetzung der Steuerneutralität sicherzustellen, die Anwendung des Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f auf Wj., die nach dem 31.12.2008 beginnen, erweitert (§ 52 Abs. 16 Satz 10 Teils. 2).

Einstweilen frei.

781–784

#### g) Erläuterungen zur Übergangsregelung gem. § 52 Abs. 16 Satz 14 in der bis zum Inkrafttreten des BilMoG geltenden Fassung

**Schrifttum:** *Dieterlen/Haun*, Gewinnmindernde Rücklagen nach den Übergangsregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BB 1999, 2020; *Ernsting*, Zum Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz bei der Rücklagenbildung nach § 52 Abs. 16 EStG, StuB 1999, 1199; *Feld*, Auswirkungen des neuen steuerlichen Wertaufholungs- und Abzinsungsgebots auf die Handelsbilanz, WPg 1999, 861; *Happe*, Die Abzinsung von Rückstellungen im Steuerrecht, BBK 1999, F. 13, 4395; *Schmitz*, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und (umgekehrte) Maßgeblichkeit, DB 1999, 1974; *Wermeckes*, Das Steuerentlastungsgesetz

1999/2000/2002 und dessen rückwirkende Änderung des EStG im Lichte des Verfassungsrechts, DStZ 1999, 479; *Kütting/Harth*, Die Übergangsregelungen des § 52 Abs. 16 EStG und die Folgen für die Handelsbilanz, DStR 2000, 214; *Ringwald*, Die Entwicklung der Rückstellungen im Zuge der Bilanzsteuerrechtsreformen, Inf. 2000, 417; *Schmalenbach-Gesellschaft zur Förderung der betriebswirtschaftlichen Forschung und Praxis*, Einfluss ausgewählter steuerrechtlicher Änderungen auf die handelsrechtliche Bilanzierung, DB 2000, 681; *Waclawik*, Zulässigkeit der Bildung eines Sonderpostens in der Handelsbilanz bei Bildung einer Abzinsungsrücklage (§ 52 Abs. 16 Sätze 7 und 10 EStG) in der Steuerbilanz?, DB 2000, 338.

Zu weiterem Schrifttum s. vor Anm. 720.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 8.10.1999 – IV C 2 – S 2175 – 35/99, BStBl. I 1999, 852; BMF v. 5.5.2000 – IV C 6 – S 2775 – 9/00, BStBl. I 2000, 487; BMF v. 26.5.2005 – IV B 2 – S 2175 – 7/05, BStBl. I 2005, 699.

785 Siehe hierzu die Voraufgabe des § 6 Absatz 1 Nr. 3a – Stand September 2020 – abruftbar im elektronischen HHR-Archiv unter [www.steuerberater-center.de/hhr.htm](http://www.steuerberater-center.de/hhr.htm).

786–789 Einstweilen frei.

## X. Bewertung von Entnahmen (Abs. 1 Nr. 4)

### 1. Bewertung der Entnahme von bilanzierbaren Wirtschaftsgütern, Nutzungen und Leistungen sowie im Fall der Beschränkung des Besteuerungsrechts gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 1)

**Schrifttum:** *Rödter/Schumacher*, Das kommende SEStEG – Teil I: die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG – Teil II: Das geplante neue Umwandlungssteuergesetz, DStR 2006, 1481; *Bilitewski*, Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG), FR 2007, 59; *Förster*, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; *Körner*, Ent- und Verstrickung, IStR 2009, 741; *Hey*, Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) – Rechtsmethodische, kompetenzielle und verfassungsrechtliche Fragen unter besonderer Berücksichtigung der Auswirkungen auf § 42 AO, StuW 2017, 248.

#### 790 a) Entnahme von Wirtschaftsgütern

**Tatbestand von Nr. 4 Satz 1 Halbs. 1:** Nr. 4 Satz 1 erfasst ausdrücklich nur die Entnahme von WG (vgl. der Einleitungssatz von Abs. 1: „Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die ... als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt ...“). Der Tatbestand knüpft an die Entnahmedefinition des § 4 Abs. 1 Satz 2 an (s. ausführlich § 4 Anm. 156 ff.). Die Tatbestandsdopplungen „für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke“ und die Konkretisierung, dass es sich um eine Entnahme „des Steuerpflichtigen“ handeln muss, sind rein deklaratorisch.

**Keine Beschränkung bei nur teilweise betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern:** Wird ein WG des BV entnommen, ist unerheblich, ob es zugleich teilweise privat genutzt wurde (bspw. Pkw.). Es kommt nur darauf an, dass das WG insgesamt dem BV zugeordnet worden ist. Eine Aufspaltung einzelner WG ist nicht möglich (zur Ausnahme bei bebauten Grundstücken mit unterschiedlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang s. § 5 Anm. 605 ff.).

**Keine Einschränkung für Entnahme von Anteilen an Kapitalgesellschaften wegen § 17:** In der Literatur wird teilweise vertreten, dass die Regelung überschneidend sei, wenn Anteile an KapGes. aus dem BV entnommen werden, weil insoweit

eine Steuerverstrickung von § 17 zumindest für die ESt fortbesteht (so *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 1313 [5/2023]; wie hier *Kulosa* in *Schmidt*, 43. Aufl. 2024, § 6 Rz. 511). Dagegen spricht schon, dass § 17 keine Auswirkung auf die gewstl. Verstrickung hat (s. § 17 Anm. 7). Zudem endet die Verstrickung, soweit ein Anteil nach mehr als fünf Jahren von unter 1 % vorliegt (s. § 17 Anm. 81); insofern verbliebe es bei der Besteuerung nach § 20 Abs. 2 (s. § 20 Anm. 430 ff.).

**Rechtsfolge:** Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 bestimmt die Bewertung des entnommenen WG mit dem Teilwert. Der Teilwert ist der Wert, den ein (objektivierter) Erwerber eines Betriebs im Rahmen eines Gesamtkaufpreises für den Betrieb für das einzelne WG ansetzt (s. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3). Zum Teilwertbegriff s. ausführl. Anm. 420 ff.

**Wirtschaftliche Rechtsfolge der Entnahme:** Die Entnahme von WG mit dem Teilwert führt zu einer Gewinn- oder Verlustrealisierung. Das Erg. lässt sich für den Fall des BV-Vergleichs buchhalterisch nachvollziehen, da der Entnahmebuchung (Eigenkapital an Ertrag) zugleich ein Abgang des WG zum Buchwert einher geht (Aufwand an Aktiva). In Höhe der Differenz ergibt sich ein Gewinn oder Verlust. Das gleiche Erg. ergibt sich bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 durch die Regelungen des § 6 Abs. 7 Nr. 2 (vgl. Anm. 1800) bzw. des § 4 Abs. 3 Satz 4 (vgl. § 4 Anm. 584 ff.). Der gewinnmindernde Abzug des stl. Restbuchwerts von abnutzbaren WG des AV als BA ist in diesem Fall ebenfalls vorzunehmen.

**Rückausnahme bei Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke:** Anders als beim Teilwertansatz (Gewinnrealisierung) ist ein Buchwertansatz möglich, wenn ein WG unmittelbar nach seiner Entnahme zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke unentgeltlich überlassen wird (Anm. 841).

**Pauschalierte Sachentnahmen für bestimmte Branchen:** Die FinVerw. veröffentlicht jährlich Pauschalen zur Bewertung von Sachentnahmen in Betrieben der Gastwirtschaft und des Nahrungsmittel Einzelhandels (vgl. zuletzt BMF v. 12.2.2024 – IV D 3 - S 1547/19/10001:005, BStBl. I 2024, 286). Soweit der Stpfl. auf die Pauschale zurückgreift, ist er von einer Einzelaufzeichnung entbunden (optional: *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 399 [8/2023]). Dies bedeutet aber nicht, dass der Stpfl. auch WG des PV zunächst fehlerhaft im BV erfassen kann (bspw. Verbuchung des Privateinkaufs des Gastwirts als BA).

**Bewertung der Entnahme von selbst erstellten Wirtschaftsgütern und von Umlaufvermögen:** In die Bewertung selbst erstellter WG ist ua. der Wert der eigenen Arbeitsleistung des Stpfl. einzubeziehen; s. ausführl. Anm. 236 aE.

**Kein Wahlrecht („sind“):** Andere Maßstäbe (gemeiner Wert, Buchwert) kommen als Bewertungsmaßstab nur in Betracht, wenn diese ausdrücklich angeordnet werden. Als speziellere Vorschrift regelt insbes. § 6 Abs. 5 die Entnahme von WG, die unter den dortigen Voraussetzungen zum Buchwert entnommen werden können (s. ausführl. Anm. 1500 ff.). Abweichendes wird ebenfalls in Sätzen 4 und 5 geregelt (Anm. 840). Bereits keine Entnahme und deshalb ebenfalls zum Buchwert vorzunehmen, ist die Ausbuchung eines fehlerhaft im BV erfassten WG des notwendigen PV.

## b) Bewertung der Entnahme von Nutzungen und Leistungen

791

**Nicht von Nr. 4 Satz 1 erfasst:** Die Bewertung von Nutzungen für betriebsfremde Zwecke richtet sich nicht nach Nr. 4 Satz 1, denn erfasst wird ausdrücklich nur die Bewertung von entnommenen WG (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 1312 [5/2023]).

**Ansatz der Selbstkosten bei der Entnahmebewertung zur Neutralisierung:** Nach der uE zutreffenden Rspr. ist die bestehende Gesetzeslücke in der Weise zu schließen, dass die tatsächlichen Selbstkosten als Entnahme angesetzt werden (vgl. BFH v. 4.8.1959 – I 69/58 U, BStBl. III 1959, 421; BFH v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353, mwN). Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird bereits dann erreicht, wenn der Stpfl. Aufwendungen nicht gewinnmindernd geltend machen kann. Eine Besteuerung nicht realisierter Gewinne (Ansatz der Nutzungs- und Leistungsentnahme zum gemeinen Wert) ist nicht erforderlich. Entsprechendes gilt für die Leistungsentnahme, die mit den Selbstkosten für Material und Arbeit zu bewerten ist (BFH v. 26.1.1994 – X R 1/92, BStBl. II 1994, 353; *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 1312 [5/2023]). Dies beruht auf der Intention der Neutralisierung des Abzugs von BA für betriebliche WG bzw. betriebliche Angestellte. Nur soweit eine genau spezifizierte Leistung bereits keinen betrieblichen Zusammenhang hat (nicht betrieblich veranlasst ist), liegt bereits keine BA vor. Der Gesetzgeber hat durch Anfügung von Nr. 4 Satz 6 deutlich gemacht, dass er von einer grundsätzlichen Erfassung der Nutzungsentnahme ausgeht, denn er nimmt nur die Nutzungsentnahme klassischer Fahrräder ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich der Entnahmebewertung aus (s. ausführl. Anm. 845 ff.).

Für den besonders geregelten Fall der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz. vgl. Anm. 795 ff.

**Verdichtung von betrieblichen Leistungen in hergestellten Wirtschaftsgütern:** Erst wenn die betrieblichen Leistungen zu einem bilanzierungsfähigem WG geführt haben und dieses WG entnommen wird, kommt eine Bewertung mit dem Teilwert und somit eine Gewinnrealisierung in Betracht (vgl. BFH v. 4.8.1959 – I 69/58 U, BStBl. III 1959, 421; *Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 403 [8/2023]; gegen Erfassung des Gewinnaufschlags *Kulosa in Schmidt*, 43. Aufl. 2024, § 6 Rz. 519). Diese Unterscheidung ist uE zutr., denn erst mit der fertigen Herstellung eines WG bis zur Markt- bzw. Verkehrsfähigkeit hat sich die Gewinnmöglichkeit im betrieblichen Bereich hinreichend verdichtet, wenn auch nicht realisiert. Die Unterscheidung zwischen einer reinen Kostenneutralisierung bei einer Leistungsentnahme und einer Gewinnauswirkung bei Entnahme selbst hergestellter WG kann aber zu unbefriedigenden Ergebnissen führen, wenn bspw. die Errichtung eines Gebäudes zu privaten Zwecken nicht ordnungsgemäß dokumentiert wird bzw. Leistungen ohnehin nicht zu WG führen (bspw. Erhaltungsmaßnahmen).

### c) Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts

#### 792 aa) Regelungsgehalt für bis zum 31.12.2019 endende Wirtschaftsjahre

**Tatbestand:** Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbs. 2 regelte die Bewertung der Überführung von WG in eine ausländ. BS. Die Regelung bestimmte seit dem SEStEG eine Ausnahme zur Bewertung mit dem Teilwert. Zum Tatbestand ausführl. § 4 Anm. 210 ff. Für bis zum 31.12.2019 endende Wj. verwies die Norm unterschiedslos auf § 4 Abs. 1 Satz 3. Die Vorschrift verdrängte als *lex specialis* § 6 Abs. 5 (glA *Krumm in Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 1324 [5/2023]).

**Rechtsfolge:** Die fingierte Entnahme war mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Nach § 9 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des WG bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Die Bewertung zum im gewöhnlichen Geschäftsverkehr

erzielbaren Preis erfolgte auch, wenn die Überführung der WG tatsächlich aufgrund von äußeren Zwängen erfolgt war (zB Verlegung eines Betriebsteils aufgrund höherer umweltrechtl. Anforderungen im Inland). Der gemeine Wert lässt sich am ehesten aus Verkäufen entsprechender WG in engem zeitlichem Zusammenhang zur Überführung ableiten (so ausdrücklich auch die Bewertungsvorschrift § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG), denn dies bietet die Gewähr dafür, dass der so abgeleitete gemeine Wert im Verkaufsfall auch zu erzielen wäre (BFH v. 29.4.1987 – X R 2/80, BStBl. II 1987, 769). Soweit eine abgeleitete Bewertung nicht möglich ist, ist der gemeine Wert zu schätzen. Für den Stpfl. bedeutet dies, dass er Unterlagen zur Bestimmung des gemeinen Werts aufbewahren bzw. eigene Bewertungsannahmen im Rahmen der Buchführung dokumentieren sollte.

**Kritik an der Bewertung mit dem gemeinen Wert:** Die Bewertung mit dem gemeinen Wert wurde in der Literatur kritisiert, weil nur eine Bewertung zum Teilwert den Betrag erfassen würde, den „die Entnahme für den Betrieb wert“ gewesen wäre. Der Ansatz zum gemeinen Wert „schieße übers Ziel hinaus“, da damit unterstellte Gewinnchancen erfasst würden (so *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. E 44 [4/2018]). Die Anknüpfung an den gemeinen Wert (und nicht eine Bewertung mit dem Teilwert) war uE aber zutr., da sich bei der Überführung von WG in eine andere BS des Stpfl. ein neuer betrieblicher Zusammenhang ergibt und die Bewertung mit einem Fortführungswert mit Bezug zum bisherigen Betrieb (Teilwert) zu unzutreffenden Ergebnissen führen konnte (zB eine bisher zu Produktionszwecken im Inland eingesetzte Maschine wird in eine ausländ. BS überführt und dort zu Schulungs- bzw. Weiterbildungszwecken eigener ArbN eingesetzt). Letztlich kann der Teilwert auch über dem gemeinen Wert liegen, bspw. bei einer funktionellen Bedeutung einer Beteiligung, die bei der Überführung entfällt. Bei der Überführung von UV (Vorräten) war deshalb uE vom erzielbaren Veräußerungspreis eine angemessene Handelsspanne für die ausländ. BS abzuziehen (*Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 410.8 [8/2023]).

## bb) Regelungsgehalt für ab dem 1.1.2020 endende Wirtschaftsjahre

### (1) Inhalt der Neuregelung

793

Für ab dem 1.1.2020 endende Wj. (§ 52 Abs. 12 Satz 9) wurde die Vorschrift durch das ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035) genauso erweitert wie der Grundtatbestand in § 4 Abs. 1 Satz 3. Der Gesetzgeber führt für Ent- und Verstrickung eine Wertkorrespondenz dergestalt ein, dass bei (fiktiver) Einlage von WG auf Antrag nicht der Teilwert in Ansatz kommt, sondern der Wert, den der andere Staat (der Ver- bzw. Entstrickung) bei der Besteuerung in Ansatz gebracht hat. Technisch geschieht dies durch Entnahme- und Einlagefiktion, wobei es in Höhe der Differenz zur Buchwertaufstockung kommt (vgl. zur fingierten Einlage nach § 4 Abs. 1 Satz 9 § 4 Anm. 321 ff. und Abs. 1 Nr. 5b § 6 Anm. 898 f.).

Eine Rückausnahme besteht, wenn der Wertansatz des anderen Staats nicht den gemeinen Wert widerspiegelt. Ohne die Regelung wäre die Verstrickung mit dem Buchwert anzusetzen und bei einer späteren Veräußerung käme es zu einer nochmaligen Versteuerung des bereits im Ausland besteuerten Entstrickungsgewinns.

Mit der Änderung setzt der Gesetzgeber Art. 5 ATAD um (vgl. *Hey*, *StuW* 2017, 248 [251]). Hiernach erkennt der Mitgliedstaat bei der Übertragung von Vermögenswerten in einen anderen Mitgliedstaat den Wert an, den der Mitgliedstaat des Stpfl. oder der BS als Ausgangswert der Vermögenswerte für stl. Zwecke festgesetzt

hat, es sei denn, dieser Wert spiegelt nicht den Marktwert wider (Art. 5 Abs. 5 ATAD). Marktwert ist hierbei der Betrag, für den zwischen vertragswilligen unabhängigen Käufern und Verkäufern in einer direkten Transaktion Vermögenswerte ausgetauscht oder gegenseitige Verpflichtungen abgerechnet werden können (Art. 5 Abs. 6 ATAD). Der Gesetzgeber dehnt die Regelung über den zwingenden Anwendungsbereich (KStSubjekte nach Art. 1 ATAD) auf alle Betriebe aus, die einen Gewinn ermitteln. Dies ist unionsrechtl. unproblematisch, weil die ATAD nur ein Mindestschutzniveau vorgibt (Art. 3 ATAD).

**Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 Teilsatz 1:** Wie bisher steht einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG gleich (ausführl. zum Tatbestand s. § 4 Anm. 211 ff.).

**Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 Teilsatz 2:** Die neu eingefügte Vorschrift (ausführl. zum Tatbestand s. § 4 Anm. 225 ff.) fingiert eine Entnahme auf Antrag in den Fällen, in denen die Beschränkung des Besteuerungsrechts im Inland hinsichtlich eines Veräußerungsgewinns eines WG entfällt, im Ausland aber eine Besteuerung auf Grund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts dieses Staats hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des WG erfolgt (Entstrickungsbesteuerung).

Nicht erfasst wird eine nicht bestehende Besteuerungsmöglichkeit aus der Nutzung eines WG (glA *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 1331 [5/2023]).

**Keine Konkurrenz zu § 4f:** Soweit Sachgesamtheiten überführt werden, sind auch stille Lasten gewinnmindernd aufzulösen. Dies gilt auch, soweit ein Bewertungs- oder Ansatzverbot für die StBil. vorlag, da § 4f idF des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes nur die Übertragung von einem ursprünglich Verpflichteten auf ein neues StSubjekt erfasst. Der Ausschluss des Besteuerungsrechts innerhalb der Sphären eines Stplf. wird von § 4f aber nicht erfasst (*Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 410.6 [8/2023]).

## 794 (2) Rechtsfolge

**Rechtsfolge (Ansatz des gemeinen Werts):** In den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 3 Teils. 1 erfolgt die Bewertung der Entnahme mit dem gemeinen Wert (ausführl. Anm. 792).

**Problem der Bewertung von Sachgesamtheiten:** Die Norm betrifft nach dem Wortlaut nur eine Bewertung einzelner WG. Auch die Systematik des gemeinen Werts erfordert eine Einzelbewertung. Umstritten ist die Behandlung der Überführung von Sachgesamtheiten. In der Gesetzesbegründung zum SEStEG wird zwar erwähnt, dass die Neuregelung auch eine Bewertung von Sachgesamtheiten ermöglichen (BTDrucks. 16/2710, 28). Entsprechend hält auch ein Teil der Literatur eine Bewertung von Sachgesamtheiten für möglich (*Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. E 43 [4/2018]; *Bilitewski*, FR 2007, 59; *Körner*, IStR 2009, 741 [746]; aA aber *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 1324 [5/2023]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 410.5 [8/2023]; *Rödeder/Schumacher*, DStR 2006, 1481 [1485]; wohl auch *Förster*, DB 2007, 72 [74]).

**Stellungnahme:** Eine Bewertung von Sachgesamtheiten wird durch die Vorschrift uE nicht erfasst. § 6 Abs. 1 erfasst nur die Bewertung einzelner WG (Anm. 790). Der Gesetzgeber hatte zwar eine Bewertung einer Sachgesamtheit beabsichtigt, die Norm bleibt jedoch erkennbar hinter diesem Ziel zurück. Auch in systematischer

Hinsicht wäre eine Bewertung einer Sachgesamtheit eher in § 6 Abs. 3 zu verorten gewesen. Eine Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes hätte der Gesetzgeber uE ausdrücklich normieren müssen. Dies wird deutlich, wenn materielle und immaterielle WG eines Betriebs zusammen überführt werden und der nämliche Betrieb in der ausländ. BS fortgeführt wird. Zwar mag ein Firmenwert des Betriebs noch überführungsfähig iSd. § 4 Abs. 1 Satz 3 sein, er ist jedoch nicht isoliert im gewöhnlichen Geschäftsverkehr veräußerbar. Ein gemeiner Wert kann isoliert für einen Firmenwert deshalb nicht bestimmt werden.

**Rechtsfolge (Wertverknüpfung bei Antragstellung):** Die durch das ATADUMsG eingefügte Wertverknüpfung für die Fälle der Entstrickungsbesteuerung im Ausland bestimmt, dass grds. der Wert anzusetzen ist, den der andere Staat der Besteuerung zugrunde gelegt hat. Die Norm sieht nur eine materielle Korrespondenz vor, aber keine Bindung an eine ausländ. StErklärung bzw. -Festsetzung.

Die Norm ordnet aber zugleich eine Deckelung auf den gemeinen Wert an. Der Gesetzgeber setzt hier „Marktwert“ (Art. 5 Abs. 6 ATAD) mit „gemeinem Wert“ gleich. Dem dürfte im Hinblick auf die ähnlichen Definitionen von „gemeinem Wert“ (der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre; § 9 Abs. 2 Satz 1 BewG) und „Marktwert“ (der zwischen vertragswilligen unabhängigen Käufern und Verkäufern in einer direkten Transaktion abgerechnet werden könnte; Art. 5 Abs. 6 ATAD) zuzustimmen sei. Problematisch bleibt für Stpfl. die Frage des Nachweises und der Feststellungslast, wenn der im anderen Staat angesetzte Wert oberhalb eines Betrags liegt, den die inländ. FinVerw. als gemeinen Wert ansieht. Insoweit droht bei Veräußerung dann doch eine Doppelbesteuerung.

Mangels formeller Korrespondenz gewinnt die Vorbehaltsfestsetzung an Bedeutung. Die ATAD geht nämlich davon aus, dass Differenzen allein im Streitbeilegungsverfahren zu regeln sind (Erwägungsgrund 10 ATAD).

## 2. Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung – Listenpreismethode (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2)

**Schrifttum:** *Assmann*, Zur Schätzung der privaten Pkw-Nutzung nach der „1 %-Methode“, DB 1990, 76; *Urban*, Kritische Anmerkungen zu den Verwaltungsanweisungen zur Firmenwagenbesteuerung, FR 1997, 661; *Schmitz*, Kleine Anmerkung zur privaten Nutzung betrieblicher Kraftfahrzeuge durch Schweigepflichtige, wistra 1997, 293; *Wacker*, Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs – Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 12.5.1997 (BStBl. I S. 562), NWB 1997, F. 3, 10119; *Au*, Namen und Anschriften von Patienten in steuerlichen Fahrtenbüchern, NJW 1999, 340; *Kanzler*, Rosintheorie und Leistungsfähigkeitsprinzip – Anmerkung zu BFH v. 3.8.2000 – III R 2/00, FR 2000, 1348; *Albert*, Was gehört zum Listenpreis i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG bei der privaten Nutzung dienstlicher Pkw?, FR 2004, 880; *Urban*, Der Begriff der „gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen“, FR 2005, 1134; *Hollatz*, Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch – Zeitnahe und geschlossene Führung erforderlich, NWB 2006, F. 6, 4679; *Urban*, Die geplante Änderung der Besteuerung des Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen, DB 2006, 408; *Schulenburg*, Anmerkungen zur geplanten Neuregelung der privaten Kfz-Nutzung, FR 2006, 310; *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, Tübingen 2007; *Hagemann*, Was ist ein Kraftfahrzeug im Sinne der 1-%-Regelung?, NWB 2010, 2402; *Hilbert*, Pauschale Nutzungswertermittlung bei mehreren Pkw im Betriebsvermögen, NWB 2010, 1743; *Urban*, Kritische Anmerkungen zum Firmenwagenerlass, FR 2010, 510; *Bergkemper*, Arbeitgeberseitige Fahrgestellung nicht stets Lohn, Anm. zu BFH v. 22.9.2010, VI R 54/09, FR 2011, 285; *Bilsdorfer*, Der Bundesfinanzhof, die Pkw-Nutzung und das Fahrtenbuch, DStR 2012, 1477; *Balmes*, Elektromo-

bilität: Steuerbremse lösen, BB 2013, 215; *Paintner*, Das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften im Überblick, DStR 2013, 1629; *Peetz*, Die Bewertung privater Nutzung betrieblicher Kfz bei mehreren Fahrzeugen, DStZ 2013, 317; *Wöltge*, Die modifizierte Fahrtenbuchmethode – Zur verursachungsgerechten Ermittlung des privaten Nutzungsanteils, DStR 2013, 1318; *Riepol*t, Aufwandseinlage bei betrieblicher Kfz-Nutzung nach der modifizierten Fahrtenbuchmethode, DStR 2013, 2157; *Warnke*, Nutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen – BMF nimmt Stellung zu den steuerlichen Sonderregelungen, EStB 2014, 383; *Eichfelder/Neugebauer*, Gemischt genutzte Kraftfahrzeuge bei Gewinneinkünften: Steuerlich optimale Ausübung von Pauschalierungs- und Zuordnungswahlrechten, StuW 2016, 134; *Kronauer*, Datenschutz bei elektronischen Fahrtenbüchern: Dem gläsernen Dienstwagen vorbeugen, DSB 2017, 256; *Weigel*, Elektronisches Fahrtenbuch – Die Frage des Für und Wider, EStB 2017, 75; *Pflaum*, Die Privatnutzung von Kraftfahrzeugen im Umsatzsteuerrecht, UR 2018, 105; *Pieske-Kontny*, Die Außenprüfung beim Rechtsanwalt unter Beachtung seiner Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte, ZAP 2018, 657; *Eismann*, Die neue steuerliche Förderung der Elektromobilität ab 2019, DStR 2019, 903; *Mader*, Elektromobilität – neue steuerliche Vergünstigungen, B+P 2019, 114; *Nürnberg*, Steuerliche Begünstigungen der Elektromobilität im Belastungsvergleich, NWB 2019, 2731; *Toepffer*, Steuervorteile für Elektro-Dienstwagen ab 2019, BB 2019, 279; *Herold*, Pkw-Nutzung: Steuermodell „Kostendeckelung bei Leasing“ – das erste FG-Urteil liegt jetzt vor, GSTB 2020, 095; *Mader*, Firmenwagenbesteuerung – Sonderregelungen für Elektrofahrzeuge usw. ab 2020, b + p 2020, 38; *Urban*, Das Fahrtenbuch – eine steuerrechtliche Dauersatire, FR 2020, 61; *Langhein*, Beiträge für die Beratungspraxis Fahrtenbuch und Verschwiegenheitspflicht, AO-StB 2022, 27; *Schneider/Schneider*, Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeuges: Kostendeckelung in Leasingfällen, DB 2022, 2049; *Steinhoff*, Das Dienstwagen„privileg“ – Darstellung, Kritik und Reformoptionen, FR 2024, 474; *Zwirner/Krauß*, „Luxusautos“ und „Supersportwagen“ im Steuerrecht: Einordnung aktueller Rechtsprechung zur Unangemessenheit nach § 4 Abs. 5 Nr. 4 und 7 EStG, DStR 2024, 734.

## 795 a) Verfahrensrecht und verfassungsrechtliche Erwägungen

**Systematischer Vorrang der Listenpreismethode:** Im Rahmen der privaten Nutzung eines Kfz. ist Gegenstand der Bewertung ein dem BV entstandener Vermögensabfluss (Nutzung betrieblicher WG bzw. im Leasing-Fall die Inanspruchnahme betrieblicher Leistungen). Grundsätzlich gilt die Listenpreismethode (sog. Ein-Prozent-Methode) nach Satz 2. Hierbei handelt es sich um eine erhebliche Vereinfachung der Bewertung, insbes. werden individuelle Gegebenheiten weitestgehend außer Acht gelassen. Der Stpfl. kann jedoch alternativ die Fahrtenbuchmethode (Satz 3) als sog. Escape-Klausel wählen; insoweit besteht ein Wahlrecht. Die Fahrtenbuchmethode erfasst in vereinfachender Weise die Gesamtheit aller privaten Nutzungen (Privatfahrten).

**Wahlrecht:** Die Ausübung des Wahlrechts steht dem Stpfl. zu. Es handelt sich um einen Willensakt des Stpfl. Gehören zur betrieblichen/beruflichen Sphäre des Stpfl. mehrere Kfz., die auch privat genutzt werden können, so ist das Wahlrecht je genutztem Kfz. gesondert auszuüben (BFH v. 3.8.2000 – III R 2/00, BStBl. II 2001, 332; BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 8). Die Wahl der Fahrtenbuchmethode erfordert eine Führung des Fahrtenbuchs von Beginn des VZ (bei abweichendem Wj. zu Beginn des jeweiligen Wj.) an. Der Stpfl. muss sicherstellen, dass alle Nutzer des Kfz. das Fahrtenbuch führen. Die genutzte Methode kann für jeden VZ neu gewählt werden. Ein Methodenwechsel innerhalb des VZ kommt nur im Fall des Kfz.-Wechsels in Betracht. Diese Beschränkungen durch die FinVerw. sind uE sachgerecht, da bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode die Gesamtkosten eines Jahres und Kfz. ermittelt werden müssen (so nunmehr auch BFH v. 20.3.2014 – VI R 35/12, BStBl. II 2014, 643). Eine Frist zur Aus-

übung des Wahlrechts sieht das Gesetz nicht vor. Das Wahlrecht kann bis zur Bestandskraft der StFestsetzung erstmalig oder abweichend ausgeübt werden. Die Ausübung des Wahlrechts erfolgt aber grds. mit Abgabe der StErklärung (vgl. BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 8). Das Wahlrecht ist für alle Fahrten einheitlich auszuüben; es ist insbes. nicht zulässig, zB für Fahrten zwischen Wohnung und BS, statt der Fahrtenbuchmethode von der Listenpreismethode auszugehen (vgl. § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 letzter Halbs. iVm. § 8 Abs. 2 Satz 4 mit dem Verweis auf das Verhältnis zu den übrigen Fahrten). Das Wahlrecht zur Fahrtenbuchmethode geht indes ins Leere, wenn das Fahrtenbuch nicht den Form- und Nachweiserfordernissen (bspw. nachträgliche Erstellung) entspricht.

**Abgeltungswirkung:** Mit dem Ansatz der Monatswerte ist die Nutzungsentnahme ertragstl. abgegolten. Die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen für das einzelne Kfz. ist nur dann von Bedeutung, wenn diese niedriger sind als die insgesamt anzusetzenden pauschal ermittelten Werte (zur sog. Kostendeckelung vgl. Anm. 810). Hierdurch wird das einfachgesetzliche Prinzip der Kostenneutralisierung umgesetzt.

**Verfassungsmäßigkeit:** Die Regelungen rund um die Erfassung von Vorteilen der privaten Kfz-Nutzung (auch iVm. § 8 Abs. 2 Satz 2) stehen zwar immer im steuerpolitischen Fokus (ausführl. zur Diskussion *Steinhoff*, FR 2024, 474), die Regelung ist aber verfassungsgemäß. Die Erfassung des privaten Nutzungsanteils nach der Fahrtenbuchmethode zeigt, dass es um Neutralisierung der privat veranlassten Aufwendungen geht (vgl. Anm. 791). Die Listenpreismethode als Regelmethode dient der Typisierung und Verfahrensvereinfachung und ist zulässig. Dies ist verfassungsgemäß, gerade weil der Stpfl. das Wahlrecht zur Führung eines Fahrtenbuchs hat (vgl. BFH v. 20.3.2014 – VI R 35/12, BStBl. II 2014, 643; BFH v. 15.5.2018 – X R 28/15, BStBl. II 2018, 712; BVerfG v. 21.3.2023 – 2 BvR 2129/18, StEd 2019, 8). Die Norm ist auch verfassungsgemäß, soweit bei Elektro-Kfz. pauschale Kürzungen je Kilowattstunde (kWh) der Batteriekapazität vorgesehen werden oder Listenpreise bestimmter Kfz. ohne Kohlendioxidemissionen bzw. Reichweiten mit elektrischen Antriebsmaschinen nur teilweise anzusetzen sind, denn der Gesetzgeber hat bei Lenkungs- und Subventionsnormen einen großen Gestaltungsspielraum (vgl. BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BStBl. II 2015, 50). Wenn der Gesetzgeber durch die Norm nur bestimmte technische Maßnahmen der Energieeffizienzsteigerung oder Kfz. ohne unmittelbare Kohlendioxidemissionen fördert (gegen die Qualifikation als Vergünstigungsnorm *Balmes*, BB 2013, 215 [216]) und andere technische Maßnahmen nicht (zB Erdgas), ist dies unbedenklich (aA wohl *Paintner*, DStR 2013, 1629 [1631]).

## b) Tatbestandsmerkmale der Listenpreismethode

### aa) Private Nutzung

796

Private Nutzung eines Kfz. liegt vor, wenn es für Zwecke eingesetzt wird, die dem nach § 12 Nr. 1 stl. unbeachtlichen Bereich privater Lebensführung zuzurechnen sind (zB Urlaubsfahrten, Fahrten Angehöriger). Erfasst (und abgegolten) sind auch Fahrten des Ehegatten für dessen Betrieb (BFH v. 15.7.2014 – X R 24/12, BStBl. II 2015, 132).

**Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder für Familienheimfahrten** iSd. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 sind betrieblich veranlasste Fahrten, für die der nicht abziehbare Teil der BA nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 zu berechnen ist (vgl. § 4 Anm. 1400 ff.).

**Privatfahrten eines Arbeitnehmers** im Rahmen einer Kfz-Gestellung (vgl. § 8 Abs. 2 Sätze 2ff.) begründen keine private Nutzung, sondern sind beim ArbG betrieblich veranlasst (vgl. § 8 Anm. 70 ff.).

**Bei Fahrten im Rahmen der Erzielung anderer Einkünfte** durch den Stpfl. liegt keine private Nutzung vor (BFH v. 26.4.2006 – X R 35/05, BStBl. II 2007, 445). Die FinVerw. lässt in Erweiterung der Listenpreismethode die Pauschalierung dieser Nutzungsentnahmen in Anlehnung an § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 mit 0,001 % je gefahrenem Kilometer zu (zust. auch *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. E 87 [4/2018]; *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 1/715 [6/2015]; krit. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 404.13 [8/2023], weil aus Sicht des Betriebs jede nicht eigenbetriebliche Nutzung „privat“ sei). Aus Vereinfachungsgründen kann auch auf den Ansatz der Nutzungsentnahme verzichtet werden, wenn korrespondierend keine Aufwendungen im Rahmen der anderen Einkunftsart in Ansatz kommen (vgl. BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 17). Dies ist uE bei einer Nutzung für Überschusseinkünfte in gewstl. Hinsicht fraglich.

**Anscheinsbeweis für private Nutzung:** Die Listenpreismethode kommt nur zur Anwendung, wenn eine private Nutzung vorliegt. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung werden betriebliche Kfz. typischerweise privat genutzt, wenn diese dafür auch zur Verfügung stehen (Beweis des ersten Anscheins). Die bloße Möglichkeit der Privatnutzung des Kfz. genügt deshalb (vgl. BFH v. 7.11.2006 – VI R 19/05, BStBl. II 2007, 116; BFH v. 19.5.2009 – VIII R 60/06, BFH/NV 2009, 1974, jeweils mwN). Der Stpfl. kann den Beweis des ersten Anscheins erschüttern, ein voller Gegenbeweis ist nicht erforderlich. Es muss dafür ein Sachverhalt vorgetragen werden, der die ernsthafte Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehens ergibt. Ein solcher Sachverhalt ist noch nicht vorgetragen, wenn der Stpfl. lediglich behauptet, für privat veranlasste Fahrten hätten andere private Kfz. zur Verfügung gestanden. Verfügt der Stpfl. über Kfz. des PV, ist ferner eine Betrachtung der Familienverhältnisse erforderlich (Ehegatte bzw. volljährige Kinder, die Privat-Kfz. regelmäßig nutzen, schließen eine Nutzung durch den Stpfl. aus und können deshalb den Beweis des ersten Anscheins nicht erschüttern). Der Beweis des ersten Anscheins ist nicht anwendbar, wenn ein Kfz. vorliegt, welches typischerweise nicht zur privaten Nutzung geeignet ist. Er ist aber anwendbar, wenn ein Privat-Kfz. zur Verfügung steht, dass dem betrieblichen Kfz. weder in Status noch Gebrauchswert vergleichbar ist; die Erschütterung des Anscheinsbeweises fällt umso leichter, je geringer die Unterschiede zwischen einem Privat-Kfz. und dem betrieblichen Kfz. sind (Nds. FG v. 19.2.2020 – 9 K 104/19, juris, rkr.).

**Nicht vereinbarte Kraftfahrzeugnutzung durch den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft:** Die vGA durch nicht vereinbarte Kfz-Nutzung ist nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 zu bewerten; vgl. § 8 KStG Anm. 380 „Kfz-Nutzung“.

## bb) Kraftfahrzeug des Betriebsvermögens

### 797 (1) Anwendung grundsätzlich auf alle Arten von Kraftfahrzeugen

Die Listenpreismethode ist grds. auf alle Arten von Kfz. anzuwenden, die für eine Privatnutzung in Betracht kommen. Auszugehen ist vom straßenverkehrsrechtl. Begriff (§ 1 Abs. 2 StVG iVm. § 2 Nr. 1 FZV). Danach sind Kfz. alle nicht dauerhaft spurgeführte Landfahrzeuge, die durch Maschinenkraft bewegt werden. Damit

sind ausdrücklich Nicht-Landfahrzeuge (zB Boote, Flugzeuge, Hubschrauber) nicht erfasst.

**Keine Anwendung auf Fahrräder und Elektrofahrräder:** Typische, allein durch Muskelkraft betriebene Fahrräder sind keine Kfz. (zur Regelung der Nichterfassung von Entnahmewerten s. Anm. 845 ff.). Nicht erfasst werden zudem Elektrofahrräder (Pedelects = Pedal Electric Cycle), denn diese sind nach § 1 Abs. 3 StVG Landfahrzeuge, die durch Muskelkraft fortbewegt werden und nur mit einem elektromotorischen Hilfsantrieb mit einer Nenndauerleistung von höchstens 0,25 kW ausgestattet sind, dessen Unterstützung sich mit zunehmender Fahrzeuggeschwindigkeit progressiv verringert und beim Erreichen einer Geschwindigkeit von 25 km/h oder früher, wenn der Fahrer im Treten einhält, unterbrochen wird.

Die FinVerw. (gleichlautender Ländererlass v. 13.3.2019, BStBl. I 2019, 216; zu Leasingfällen vgl. BMF v. 17.11.2017 – IV C 5 - S 2334/12/10002 – 04, BStBl. I 2017, 1546) sieht in ArbN-Fällen, in denen § 3 Nr. 37 nicht greift, eine Listenpreis-Methode für alle Arten von Fahrrädern vor. Die FinVerw. erfasst damit aber nicht Fahrräder als Kfz. (aA zum vorhergehenden Erlass *Peetz*, DSTZ 2013, 317 [318]). Für die private Nutzung betrieblicher Fahrräder geht ohnehin Nr. 4 Satz 6 vor (Anm. 845 ff.).

**Teleologische Reduktion für bestimmte Kraftfahrzeuge:** Da der Wortlaut des Satzes 2 sämtliche Kfz. erfasst, sind nach dem Sinn und Zweck der Vorschrift bestimmte Kfz. von der Anwendung auszunehmen, soweit diese schon typischerweise nicht privat genutzt werden. Nach der Rspr. gilt dies für Lkw. und Zugmaschinen (BFH v. 13.2.2003 – X R 23/01, BStBl. II 2003, 472); zu den Mitwirkungspflichten des Stpfl. in diesen Fällen BFH v. 19.2.2013 – X B 119/12, BFH/NV 2013, 923). Die Einstufung als Pkw. gem. § 8 Nr. 1 KraftStG ist insoweit unerheblich. Nach der Rspr. ist erforderlich, dass das Kfz. zur privaten Nutzung (mit)bestimmt ist. Daran kann es fehlen, wenn bspw. aufgrund einer Ladefläche bei nur zwei Sitzen auf eine typischerweise fehlende Zweckbestimmung des Fahrzeugs zur privaten Nutzung geschlossen werden kann (BFH v. 17.2.2016 – X R 32/11, BStBl. II 2016, 708; BFH v. 31.5.2023 – X B 111/22, BFH/NV 2023, 958). Bei Kombinations-Kfz. mit Ladeflächen genügt zur Unanwendbarkeit von Satz 2 uE nicht allein, dass eine Ladefläche ein bestimmtes Verhältnis zur Nutzfläche ausmacht, da insbes. sog. Pick-Up-Trucks mit Kabinen für 2 bis 3 Personen nebst Ladefläche immer öfter auch privat genutzt werden (so auch *Hagemann*, NWB 2010, 2402 [2403]; aA *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 1/699 [6/2015]). Abzugrenzen ist ferner nicht danach, ob das Kfz. zur Fahrgastbeförderung geeignet ist, denn es genügt die private Nutzung auch durch den Fahrer allein. Die Unanwendbarkeit von Satz 2 erfordert uE solche Umbauten am Kfz., die eine private Nutzung offensichtlich ausschließen (zB Einbau von Materialschränken, Werkzeugen, Umbau zum Verkaufswagen bzw. Kfz. von Bestattungsunternehmen). Allein die Tatsache, dass mit dem Kfz. auch Material bzw. Werkzeug befördert werden kann, genügt nicht. Kein Indiz für die Annahme eines ausschließlich betrieblich genutzten Kfz. ist zudem eine eventuell vorhandene Firmen- oder Werbebeschriftung bzw. die Ausstattung des Kfz. als Taxi (vgl. BFH v. 18.4.2014 – X B 18/12, BFH/NV 2013, 1401).

## (2) Fahrzeugbezogene Bewertung

798

Das Wort „eines“ zu Beginn von Satz 2 ist ein unbestimmter Artikel, kein Zahlwort. Gehören mehrere Kfz. zum BV des Stpfl., sind wegen des Grundsatzes der Einzelbewertung alle Kfz. einzeln zu bewerten. Die Bewertung erfolgt unabhängig von der Anzahl der nutzenden Personen. Soweit der Stpfl. über mehrere betriebli-

che Kfz. verfügt und er nicht den Anscheinsbeweis der privaten Nutzung einzelner Kfz. erschüttern kann (bspw. durch nachgewiesene Überlassung an ArbN) bzw. die Fahrtenbuchmethode wählt, kommt die Listenpreismethode für jedes Kfz. zur Anwendung (BFH v. 9.3.2010 – VIII R 24/08, BStBl. II 2010, 903; zuletzt BFH v. 24.5.2019 – VI B 101/18, BFH/NV 2019, 1072). Die mehrfache Anwendung der Listenpreismethode entspricht der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis für Vereinfachungszwecknormen, insbes. weil es dem Stpfl. frei steht, die Fahrtenbuchmethode (auch für einzelne Kfz.) zu wählen (aA wohl *Hilbert*, NWB 2010, 1743 [1746], weil variable Kosten nur einmal für das jeweils genutzte Kfz. entstehen). Die entgegenstehende Verwaltungsauffassung (BMF v. 12.5.1997 – IV B 2 - S 2177 – 29/97, BStBl. I 1997, 562 Rz. 8), wonach bei mehreren Kfz. die Listenpreismethode nur für das Kfz. mit dem höchsten Listenpreis anzuwenden war, entsprach nicht der gesetzlichen Regelung (BFH v. 9.3.2010 – VIII R 24/08, BStBl. II 2010, 903; zur früheren aA vgl. *Kanzler*, FR 2000, 1348; festhaltend aber *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. E 86 [4/2018]). Die FinVerw. beanstandet dennoch aus Vereinfachungsgründen nicht, wenn die Listenpreismethode nur für das Kfz. mit dem höchsten Listenpreis angewendet wird (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 12; idF des BMF v. 15.11.2012 – IV C 6 - S 2177/10/10002, 2012/1038276, BStBl. I 2012, 1099; vgl. dazu umfassend *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 404.9 [8/2023]; *Peetz*, DStZ 2013, 317 [322 ff.]).

**Betriebsvermögen:** Erfasst sind Kfz., die im (wirtschaftlichen) Eigentum stehen. Die Listenpreisregelung ist nur ein Berechnungsmodus und hat keinen Einfluss auf die Zuordnung des Kfz. zum BV oder PV (BFH v. 1.3.2001 – IV R 27/00, BStBl. II 2001, 403). Gegenstand einer privaten Nutzung können auch sog. Vorführwagen eines Kfz.-Händlers sein (zum Ausweis als AV vgl. BFH v. 17.11.1981 – VIII R 86/78, BStBl. II 1982, 344).

**Geleaste oder gemietete Kraftfahrzeuge:** Nach Auffassung der FinVerw. sind von der Listenpreismethode auch zur Nutzung überlassene Kfz., die nicht im wirtschaftlichen Eigentum des Stpfl. stehen, erfasst (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 1; BFH v. 20.11.2012 – VIII R 31/09, BFH/NV 2013, 527; BFH v. 12.3.2024 – VIII R 1/21, BFH/NV 2024, 976). Der Auffassung der FinVerw. ist uE auch aus Vereinfachungsgründen zu folgen. Soweit ein geleastes/gemietetes Kfz. auch für private Zwecke genutzt wird, wären die anteiligen Aufwendungen bereits keine BA, sondern selbst Entnahmen. Ein Aufteilungsmaßstab wäre in diesem Fall zu schätzen (s. Anm. 817). Da die Listenpreismethode eine Typisierung der kostenneutralisierenden Nutzungsentnahme (s. Anm. 791) sein soll, kann uE die Listenpreismethode als Bewertung der anteiligen BA angesehen werden. Durch die Kostendeckelung (s. Anm. 810; vgl. *Schneider/Schneider*, DB 2022, 2049 [2050 f.]) wird auch insgesamt eine Gewinnrealisierung vermieden.

**Kraftfahrzeug des Umlaufvermögens:** Eine private Nutzung ist auch bei Kfz. des UV denkbar (so auch *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. E 82 [4/2018]). Hier gilt uE jedoch nicht der Beweis des ersten Anscheins einer privaten Nutzung (glA *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 404.10 [8/2023]), vielmehr trägt hier die FinBeh. die volle Beweislast für eine private Nutzung. Etwas anderes kann nur bei fehlerhaftem Ausweis des Kfz. in der Bilanz des Kfz.-Händlers gelten.

## cc) Kraftfahrzeug einer Personengesellschaft

799

**Kraftfahrzeug im Gesellschaftsvermögen:** Kraftfahrzeuge einer PersGes. können dann eine Entnahmebewertung auslösen, wenn kein fremdübliches Entgelt durch den Gesellschafter gezahlt wird (*Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 404.10 [8/2023]). Die Entnahmebewertung greift nur, soweit kein Entgelt gezahlt wird (ggf. teilunentgeltliche Nutzungsüberlassung unter Minderung des Entnahmewerts um das Entgelt).

Soweit eine PersGes. nur über ein Kfz. verfügt, welches von beiden Gesellschaftern privat genutzt wird (zB Ehegatten-Gesellschaft), ist der mit der Listenpreismethode ermittelte Entnahmewert nicht zu verdoppeln (fahrzeugbezogene Bewertung). Nach der Rspr. ist bei der Anwendung von § 8 Abs. 2 Satz 2 und der Nutzungsbeziehung mehrerer ArbN an einem Kfz. der Betrag nach der Listenpreismethode aufzuteilen (BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, BStBl. II 2003, 311). Diese Rspr. ist uE auf den Fall der Nutzungsberechtigung mehrerer Gesellschafter entsprechend anzuwenden. Gesellschaftern ohne private Nutzung ist kein Entnahmewert zuzurechnen. Soweit für einzelne Kfz. die Fahrtenbuchmethode angewendet wird und das betreffende Kfz. nur durch einen der Gesellschafter privat genutzt wird, scheidet dieses Kfz. und der Gesellschafter aus der Aufteilung aus. Soweit dieser Gesellschafter auch solche Kfz. privat nutzt, für die die Listenpreismethode zur Anwendung kommt, wird ihm auch ein Anteil aus der Listenpreismethode zugerechnet. Eine Aufteilung einer Gesamtsumme kommt jedoch nicht in Betracht, wenn den Gesellschaftern jeweils ein bestimmtes Kfz. zur Nutzung zugewiesen wird. In diesem Fall ist der Entnahmewert individuell zu ermitteln und zuzurechnen.

**Kraftfahrzeug des Sonderbetriebsvermögens:** Ein Kfz. eines Gesellschafters wird SonderBV, wenn der Gesellschafter das Kfz. der Gesellschaft zur Nutzung überlässt und es dem Betrieb der Gesellschaft dient (zum Nachweiserfordernis vgl. FG Hamb. v. 26.3.2019 – 6 K 27/19, DStRE 2019, 857, rkr.). Die vereinbarte Vergütung stellt in der StBil. der Gesellschaft eine BA dar, die korrespondierend beim Gesellschafter als Sondervergütung zu erfassen ist. Der BFH hatte für diesen Fall die private Kfz-Nutzung durch den überlassenden Gesellschafter in der Gesamthandbilanz erfasst und als Gesamtaufwendungen die vereinbarte Vergütung angesehen (BFH v. 18.9.2012 – VIII R 28/10, BStBl. II 2013, 120). Die Begr. des BFH ist uE jedoch nicht nachvollziehbar, denn er bezeichnet den Teil der Nutzungsentnahme, der nach der Listenpreismethode anzusetzen ist, als nicht abziehbare BA nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6, weshalb die Korrektur in der Gewinnermittlung der Gesamthand vorzunehmen sei. Dies ist unzutreffend, da § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 lediglich auf Fahrten zwischen Wohnung und BS anzuwenden ist und gerade nicht auf echte Privatfahrten. Bereits nach dem Wortlaut der Norm handelt es sich jedoch bei den Fahrten zwischen Wohnung und BS um BA, die allerdings nur beschränkt abzugsfähig sind. Der Ansatz der Listenpreismethode auf Ebene der Gesamthand bei einem lediglich gemieteten Kfz. und einem Nutzungsanteil von weniger als 50 % widerspricht wohl der neueren Rspr. (BFH v. 20.11.2012 – VIII R 31/09, BFH/NV 2013, 527). Die Listenpreismethode kann uE jedoch aus Vereinfachungsgründen zur Anwendung kommen. Die Erfassung auf Ebene der Gesamthand ist in den Fällen der Nutzung durch mehrere bzw. den nicht überlassenden Gesellschafter sinnvoll; Entnahmewerte sind ggf. den nutzenden Gesellschaftern direkt zuzurechnen. Soweit der überlassende Gesellschafter zugleich der alleinige Gesellschafter ist, der dieses Kfz. privat nutzt, wäre eine Erfassung der Privatnutzung auch im SonderBV zutr. Für Zwecke der Kostendeckelung wäre dann jedoch auf die SonderBA und nicht auf die Aufwendungen der Gesamthand (Sondervergütung) abzustellen.

800 **dd) Zu mehr als 50 % betrieblich genutzt**

**Gründe für die Einfügung des Erfordernisses:** Satz 2 Teils. 2 dient ausweislich der Gesetzesbegründung der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen, welche durch die Anerkennung von gewillkürtem BV bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 entstanden sein sollen (BTDrucks. 16/634 v. 13.2.2006, 7; vgl. auch *Schulenburg*, FR 2006, 310 [311]). Tatsächlich ist die Listenpreismethode nicht von der Einteilung in notwendiges bzw. gewillkürtes BV abhängig (in diese Richtung wohl auch BFH v. 12.3.2024 – VIII R 1/21, BFH/NV 2024, 976 bei Leasing-Kfz.; aA *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. E 82 [4/2018]; *Schindler* in *Kirchhoff/Seer*, 23. Aufl. 2024, § 6 Rz. 167; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 1369 [5/2023]). Dies ist insbes. entscheidend für Kfz. von PersGes., da WG des Gesellschaftsvermögens kein gewillkürtes BV sein können (vgl. § 15 Anm. 462). Zwar ist die Gesetzesbegründung mehrdeutig, nicht jedoch der Gesetzeswortlaut.

**Feststellung der Nutzungsquote und Feststellungslast:** Betriebliche Nutzung ist die Nutzung, die nicht private Nutzung ist (s. Anm. 796). Nach der FinVerw. ist der Umfang der betrieblichen Nutzung vom Stpfl. darzulegen und glaubhaft zu machen (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 4; entsprechend der Begr., BTDrucks. 16/634, 11). Objektiv wird die betriebliche Nutzung von über 50 % leicht feststellbar sein, wenn die Fahrten zwischen Wohnung und BS bereits einen erheblichen Anteil der Gesamtfahrleistung ausmachen und zumindest die Gesamtfahrleistung dokumentiert ist (zB durch Werkstattrechnungen). Zu beachten ist jedoch, dass die Listenpreismethode nach Satz 2 die Regelmethode der Ermittlung der Entnahmewerte darstellt. Die Ansicht der FinVerw., der Stpfl. trage die Darlegungs- und Beweislast, verkennt dies und geht augenscheinlich davon aus, dass es sich bei der Listenpreismethode um eine StVergünstigung handele (so *Urban*, DB 2006, 408 [410]), deren Anwendung der Stpfl. beantragen müsse. Tatsächlich führt die Listenpreismethode jedoch oft zu höheren Ansätzen gegenüber einer Schätzung bzw. gegenüber der Fahrtenbuchmethode, insbes. in Fällen mit geringer Gesamtaufleistung, geringen Gesamtaufwendungen bzw. bei hohen AK bzw. Listenpreisen (vgl. *Eichfelder/Neugebauer*, StuW 2016, 134 [141]). In diesen Fällen trägt uE die FinBeh. die Feststellungslast der betrieblichen Mindestnutzung, soweit der Stpfl. seinen Mitwirkungspflichten genügt (zutr. *Urban*, FR 2010, 510 [518]). Soweit der Stpfl. eine betriebliche Nutzung von unter 50 % glaubhaft vorträgt und keine Nachweise vorhanden sind (zB Fahrtenbuch eines repräsentativen Zeitraums, Terminkalender), kann die FinBeh. die Listenpreismethode nicht allein deshalb anwenden, weil der Stpfl. einer typischen Reisetätigkeit (zB bei Taxiunternehmern, Handelsvertretern, Handwerkern der Bau- und Baunebengewerbe, Landtierärzten) nachgeht. Vielmehr trägt die FinBeh. die Feststellungslast für die betriebliche Nutzung von mehr als 50 %. Die Feststellung kann nicht durch den Verweis auf das Typische geführt werden (keine typisierende Betrachtungsweise durch Fiktion typischer Sachverhalte, vgl. dazu *Schenke*, Die Rechtsfindung im Steuerrecht, 2007, 131 ff.), vielmehr ist der (glaubhafte) Vortrag des Stpfl. zu entkräften. Zutreffend geht die FinVerw. jedoch davon aus, dass bei in wesentlich unveränderten Zuständen in Art und Umfang der Tätigkeit des Stpfl. auf den Nutzungsumfang früherer Jahre abgestellt werden kann (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 7), auch wenn es auf die dauerhaft beabsichtigte eigenbetriebliche Nutzung und nicht nur auf die Nutzungsverhältnisse im Anschaffungsjahr ankommt (BFH v. 12.3.2024 – VIII R 1/21, BFH/NV 2024, 976).

801–804 Einstweilen frei.

**c) Rechtsfolge der Listenpreismethode****aa) 1 Prozent**

805

Der monatliche Maßstab von 1 % soll nach Angaben des BMF auf statistische Erhebungen zurückzuführen sein, in die die durchschnittlichen Gesamtkosten aller auch privat genutzten betrieblichen Kfz. eingegangen sein sollen (so in BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, BStBl. II 2003, 311). Der Ansatz von 1 % für die Nutzungsentnahme ist seit 1982 (BMF v. 8.11.1982 – IV B 6 - S 2353 – 76/82, BStBl. I 1982, 814 Rz. 7.4) unverändert geblieben. Im Rahmen des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (StVergAbG) sollte der Satz auf 1,5 % erhöht werden (BTDrucks. 15/119, 3 und 37). Diesem nicht Gesetz gewordenen Vorhaben lag die Fehlvorstellung zugrunde, dass die Listenpreismethode eine StVergünstigung sei, welche durch Anhebung um 50 % „abgebaut“ werden könne (vgl. auch zuletzt die Auswertung von *Eichfelder/Neugebauer*, StW 2016, 134 [139]). Tatsächlich liegt eine Vereinfachungszwecknorm vor, die nur in Einzelfällen auch eine materielle StVergünstigung für die Stpfl. darstellt. Höhere Aufzeichnungspflichten bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode führen aber nicht dazu, dass die Listenpreismethode eine StVergünstigung ist. Dem Vereinfachungszweck steht uE jedoch nicht entgegen, neue statistische Erhebungen vorzunehmen, um nach über 30 Jahren den Prozentsatz an aktuelle Werte anzupassen. Dies zeigt sich insbes. an den erforderlichen anderen Werten bei Elektrofahrzeugen (bspw. Anm. 814). Soweit die FinVerw. nun in bestimmten Konstellationen auch für Fahrräder eine Nutzungsentnahme von 1 % vorsieht (Anm. 797), dürfte diese Auffassung überschießend sein, denn bei einem regulären Fahrrad fallen deutlich geringere laufende Betriebskosten an (nur Wartung und Verschleißteile).

**bb) Inländischer Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung****(1) Inländischer Listenpreis**

806

Bemessungsgrundlage ist ein inländ. Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung des Kfz. zzgl. der Kosten für Sonderausstattungen einschl. USt. Zur weiteren Vereinfachung ist nach Ansicht der FinVerw. der Listenpreis auf volle 100 € abzurunden (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 10). Dies führt beim Ansatz von 1 % zu Ergebnissen in vollen Euro. Der Gesetzgeber nutzt mit dem Listenpreis eine sonst im EStG nicht genutzte Anknüpfungsgröße, die für die FinVerw. möglichst einfach nachprüfbar sein soll. Der Listenpreis war bereits bis VZ 1995 anerkannte Bemessungsgrundlage der FinVerw. (Abschn. 31 Abs. 7 LStR 1993) und von der Rspr. als Typisierung anerkannt (BFH v. 23.10.1992 – VI R 1/92, BStBl. II 1993, 195). Keine Bedeutung haben für die Listenpreismethode dagegen die tatsächlichen AHK des Stpfl., auch wenn in der Praxis vielfach die tatsächlichen AHK zzgl. USt und Rabatten als Bemessungsgrundlage angesetzt werden. Der Ansatz der tatsächlichen AHK kann zu einer StVerkürzung führen, denn auch beim Neuwagenkauf werden durchschnittlich Händlerrabatte von 10 bis 20 % gewährt (vgl. die Nachweise bei *Eichfelder/Neugebauer*, StW 2016, 134 [143]). Unter dem inländ. Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung ist die an diesem Stichtag maßgebliche Preisempfehlung des Herstellers zu verstehen, die für den Endverkauf des tatsächlich genutzten Fahrzeugmodells auf dem inländ. Neuwagenmarkt gilt (BFH v. 16.2.2005 – VI R 37/04, BStBl. II 2005, 563). Unerheblich sind Sonderpreislisten, bspw. für Taxen (BFH v. 8.11.2018 – III R 13/16,

BStBl. II 2019, 229). Die Preisempfehlung des Herstellers muss ggf. beim Kfz-Händler erfragt werden. Möglich ist auch der Rückgriff auf sonstige Datenbanken (bspw. der frei abrufbare Autokatalog des ADAC unter [www.adac.de/rund-ums-fahrzeug/autokatalog/marken-modelle/](http://www.adac.de/rund-ums-fahrzeug/autokatalog/marken-modelle/)). Listenpreise in DM sind in Euro umzurechnen.

**Zeitpunkt der Erstzulassung:** Der Anknüpfungszeitpunkt soll sicherstellen, dass alle Kfz. gleichen Erstzulassungsdatums und gleicher Ausstattung auch bezüglich der Nutzungsentnahme gleich bewertet werden. Gemeint ist der Tag, an dem das individuelle Kfz. erstmals zum Straßenverkehr zugelassen worden ist, nicht jedoch der Tag der Erstzulassung des Fahrzeugtyps. Das gilt unabhängig davon, ob das Kfz. neu oder gebraucht erworben wird. Im Umkehrschluss kann keine Anpassung älterer Listenpreise aufgrund von Kaufkraftverlusten erfolgen. Bei inländ. Kfz. ergibt sich das Datum der Erstzulassung aus der Zulassungsbescheinigung Teil I (Fahrzeugschein).

**Listenpreis gilt auch bei Gebrauchtwagen:** Ausnahmen kommen auch bei Gebrauchtwagen, individuell ausgehandelten Rabatten, bei kostenlos eingebauter Sonderausstattung, bei Sonderlackierungen mit Firmenbeschriftung, bei Miet- oder Leasing-Kfz. oder beim Erwerb von Privat (ohne Vorsteuerabzug) nicht in Betracht. Dies beruht darauf, dass der Wert der Nutzung unabhängig von den tatsächlichen AK des Stpfl. ist (BFH v. 8.11.2018 – III R 13/16, BStBl. II 2019, 229). Für den Wert der Privatnutzung ist es unerheblich, ob der Stpfl. ein gebrauchtes Kfz. im betreffenden VZ erstmals privat nutzt oder ob er es bereits einige VZ vorher nutzen konnte (vgl. auch BFH v. 1.3.2001 – IV R 27/00, BStBl. II 2001, 403), denn an der Qualifikation als Kfz. eines bestimmten Typs mit bestimmten Ausstattungsmerkmalen ändert sich insoweit nichts (insoweit gehen *Eichfelder/Neugebauer*, StuW 2016, 134 [Fn. 37] fehlerhaft davon aus, dass die Norm durch Anknüpfung an den tatsächlichen Kaufpreis vereinfacht werden könnte).

#### 806a (2) Im Ausland erworbene Kraftfahrzeuge, Oldtimer und unangemessene Kraftfahrzeuge

**Im Ausland erworbene Kraftfahrzeuge:** Bei Kfz. die nicht im Inland erhältlich sind, ist der Listenpreis zu schätzen (BFH v. 9.11.2017 – III R 20/16, BStBl. II 2018, 278). Sind Kfz. und Ausstattung mit einem bau- und typengleichen inländ. Kfz. vergleichbar, ist der typische Abgabepreis eines Fahrzeugimporteurs bzw. der Listenpreis eines vergleichbaren inländ. Kfz. zugrunde zu legen. Auch bei Kfz. aus dem Ausland (Import bzw. Reimport) ist ein inländ. Listenpreis maßgebend. Soweit das Kfz. im Ausland mit Sonder- bzw. Minderausstattung erworben wird, die der inländ. Listenpreis nicht berücksichtigt, sind diese in einem Zu- bzw. Abschlag auf den Listenpreis zu erfassen.

**Oldtimer:** Bei Oldtimern gilt – wie für andere gebraucht erworbene Kfz. – ebenfalls der inländ. Listenpreis, auch wenn die Ermittlung des ursprünglichen Listenpreises schwierig ist bzw. der Oldtimer instandgesetzt wurde und einen deutlich höheren Zeitwert als Listenpreis hat (FG Düss. v. 25.9.2008 – 11 K 698/06 H(L), EFG 2009, 168, rkr.; Schätzung ist möglich BFH v. 9.11.2017 – III R 20/16, BStBl. II 2018, 278). Der Anwendungsbereich dieses „Steuersparmodells“ dürfte jedoch durch die Voraussetzung der betrieblichen Nutzung von mindestens 50 % begrenzt sein (vgl. *Balmes*, BB 2011, 2263 [2267], mit Beispiel und Fällen aus der Rspr. in denen bereits die BV-Eigenschaft von Oldtimern versagt wurde). Aller-

dings ist uE der historische Listenpreis nicht anzusetzen, wenn eine Zweitherstellung eines voll verschlissenen Kfz. vorliegt (umfangreiche Neuaufbauten). In diesen Fällen muss uE schätzungsweise auf den Listenpreis eines vergleichbaren neuen Kfz. zurückgegriffen werden; soweit dies nicht vorliegt, muss ausnahmsweise auf die HK zurückgegriffen werden.

**Unangemessene Kraftfahrzeuge:** Handelt es sich um ein Kfz., welches gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 (s. § 4 Anm. 1660; *Zwirner/Krauß*, DStR 2024, 734) zu nicht abzugsfähigen BA führt, ist nach der Rspr. die Listenpreismethode dennoch anzuwenden (wohl BFH v. 31.7.2009 – VIII B 28/09, BFH/NV 2009, 1967). Hier wird vertreten, dass dies eine nicht sachgerechte Doppelbelastung nach sich ziehen kann (*Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 405 [8/2023]). Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass der Stpfl. hätte ein Fahrtenbuch führen können, weil er die Unangemessenheit aus Sicht der FinVerw. nicht zwingend antizipieren muss. Es ist uE zumindest für die Nutzungszeiten vor Thematisierung der Unangemessenheit der Bruttolistenpreis in dem Verhältnis herabzusetzen, wie die BA als nicht abzugsfähig behandelt werden.

#### cc) Kosten der Sonderausstattung

807

Zur Sonderausstattung gehören alle zusätzlichen Ausstattungen des Kfz., die sich noch nicht im Listenpreis niedergeschlagen haben (BFH v. 16.2.2005 – VI R 37/04, BStBl. II 2005, 563). Die Kosten der Sonderausstattung sind vollständig zu berücksichtigen. Dies konterkariert die vereinfachende Wirkung der Anknüpfung an den Listenpreis, da das Vorhandensein von Sonderausstattung individuell überprüft werden muss. Eine fehlende Nichtaufgriffsgrenze verkompliziert die Ermittlung der Bemessungsgrundlage unnötig. Die Bedeutung der Sonderausstattung hat ohnehin abgenommen; de lege ferenda wäre eine Streichung des Zusatzes wünschenswert.

**Beschränkung auf werksseitig eingebaute Sonderausstattung:** Nicht zur Sonderausstattung im Sinne dieser Regelung gehören betriebsspezifische Ausstattungen (zB in Fahrschulfahrzeugen oder Werkstattwagen). Nach der Rspr. ist nur werksseitig eingebaute Sonderausstattung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (BFH v. 13.10.2010 – VI R 12/09, BStBl. II 2011, 361). Der nachträgliche Einbau, zB einer Flüssiggasanlage, ist unbeachtlich. Die Rspr. begrenzt den Anwendungsbereich zutr. auf werksseitig eingebaute Sonderausstattung, denn nur eine derartige Auslegung trägt einer pauschalierenden und stark typisierenden Regelung hinreichend Rechnung. Ansonsten müssten alle nachträglichen Umbaumaßnahmen an gebrauchten Fahrzeugen nachvollzogen werden. Die Begr. der Rspr. ist jedoch insoweit zu eng, als gefordert wird, die Sonderausstattung müsse im Zeitpunkt der Erstzulassung vorhanden gewesen sein.

**Kürzung bei Minderausstattungen:** Die FinVerw. gewährt eine entsprechende Kürzung der Bemessungsgrundlage (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 10).

#### dd) Einschließlich Umsatzsteuer

808

Nach Ansicht der Rspr. verlangt das Gesetz entsprechend dem Regelungszweck, dass als Entnahme der Bruttolistenpreis einschließlich der USt anzusetzen ist (vgl. BFH v. 6.3.2003 – XI R 12/02, BStBl. 2003, 704; zuletzt BFH v. 7.12.2010 – VIII R

54/07, BStBl. II 2011, 451). Es soll hierdurch erreicht werden, dass der Stpfl. mit privater Nutzung eines betrieblichen Kfz. mit dem Privatnutzer eines Kfz. des PV gleichbehandelt wird, da Letzterer kein Recht zum Vorsteuerabzug hat und somit mit der USt der Anschaffung belastet wird. Die bisher akzeptierte Rspr. vermengt uE Fragen der Bemessungsgrundlage der Ertragsbesteuerung mit Fragen der USt. Soweit das Kfz. dem Unternehmensvermögen zugeordnet wurde und bei Anschaffung die Berechtigung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug bestand, liegt eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe vor. Der Unternehmer wird effektiv wie der Privatnutzer mit USt belastet. Insoweit ist es uE nicht zwingend, auch für Zwecke der ESt durch fiktive USt die Bemessungsgrundlage zu erhöhen. Die gesetzliche Regelung ist uE jedoch verfassungsgemäß, da die Listenpreismethode durch Führung eines Fahrtenbuchs vermieden werden kann und durch das Abstellen auf einen Bruttolistenpreis eine Vereinfachung für die FinVerw. erreicht wird (krit. aber *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 407 [4/2019]). Die Listenpreise der Kfz-Hersteller werden zumeist als Endabgabepreise für den Verbraucher gelistet und enthalten die gesetzliche USt. Eine pauschale Übernahme eines Nettolistenpreises für USt-Unternehmer wäre letztlich nur für die Fälle der Anschaffung im UV, nicht jedoch für Einlagefälle zutr.

809 **ee) Für jeden Kalendermonat anzusetzen**

Die private Nutzung eines Kfz. ist für jeden Kalendermonat mit 1 % anzusetzen, dh. für das Kf. maximal mit 12 %. Eine Ausnahme für nur geringe Privatnutzung ist nicht vorgesehen, hierfür muss die Fahrtenbuchmethode in Anspruch genommen werden. Der Ansatz einer privaten Nutzungsentnahme erfolgt jedoch nicht für die Monate, in denen eine private Kfz-Nutzung ausgeschlossen ist (zB nachweisbarer Auslandsaufenthalt, Krankheit oÄ unter Ausschluss der Möglichkeit der Privatnutzung durch nahestehende Personen des Stpfl.). Zwar ist die ESt eine Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 Satz 1), allerdings verknüpft Satz 2 den Tatbestand der Privatnutzung mit der monatsbezogenen Rechtsfolge. Hieraus ergibt sich uE, dass die Rechtsfolge für Monate ohne Privatnutzung nicht eintreten soll (zutr. BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 15). Das Monatsprinzip der Listenpreismethode führt bei einem Wechsel des Kfz. im laufenden Monat dazu, dass grds. für beide Kfz. eine Nutzungsentnahme mit 1 % anzusetzen ist. Zur Vermeidung von Härten durch die Typisierung sieht die FinVerw. hier eine – uE systemgerechte Erleichterung – für die Stpfl. vor: Im Monat des Kfz-Wechsels ist die Listenpreismethode nur für das Kfz. der überwiegenden Privatnutzung (nach der Anzahl der Tage) anzusetzen (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 9).

810 **ff) Beschränkung der Rechtsfolge durch die sog. Kostendeckelung**

**Sinn, Zweck und Rechtsnatur der Kostendeckelung:** Die Berechnung der Nutzungsentnahme nach der Listenpreismethode erfolgt unabhängig von den tatsächlichen Aufwendungen. Die anzusetzenden Werte können im Einzelfall die tatsächlichen Aufwendungen des Stpfl. übersteigen (insbes. bei Wegfall von AfA nach Ablauf der typisierten ND bei Kfz. mit hohem Listenpreis), was bei tatsächlich betrieblichen Fahrten zu einer Nichtabzugsfähigkeit dieser Aufwendungen bzw. zu einer Gewinnrealisierung führt. Die FinVerw. beschränkt den Entnahmewert und den Betrag der nicht abzugsfähigen BA gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 auf Nachweis

des Stpfl. mit der sog. Kostendeckelung auf die Höhe der Gesamtkosten des Kfz (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 18 ff.; zum Begriff der gesamten Aufwendungen s. Anm. 821). Die Kostendeckelung mildert die Folgen der stark vereinfachenden Typisierung. Dies entspricht dem Sinn und Zweck der Nutzungsentnahme, die gewinnmindernd in Ansatz gebrachten Kosten zu neutralisieren (s. Anm. 791). Allerdings ist Satz 2 auch ohne eine solche Kostendeckelung verfassungsgemäß (s. Anm. 795); sie ist verfassungsrechtl. nicht gefordert (BFH v. 15.5.2018 – X R 28/15, BStBl. II 2018, 712; noch offengelassen durch BFH v. 24.2.2000 – III R 59/98, BStBl. II 2000, 273). Nach der Rspr. stellt die Kostendeckelung allerdings eine Billigkeitsmaßnahme iSd. § 163 AO dar, die zu einer Selbstbindung der Verwaltung führt (BFH v. 17.5.2022 – VIII R 26/20, BStBl. II 2022, 829; BFH v. 17.5.2022 – VIII R 11/20, BFH/NV 2022, 1047).

**Umfang und Nachweis der Gesamtkosten:** Der Begriff der Gesamtkosten ist kein strechtl. Begriff. Gemeint sind uE die Gesamtaufwendungen des Kfz., nicht jedoch Kosten im Sinne einer Kostenrechnung mit kalkulatorischen Kosten (insbes. keine kalkulatorischen Abschreibungen). Eine Begrenzung auf 50 % der Gesamtkosten ist nicht geboten (BFH v. 15.5.2018 – X R 28/15, BStBl. II 2018, 712). Leasing-Sonderzahlungen sind periodengerecht auf den Leasing-Zeitraum zu verteilen (BFH v. 17.5.2022 – VIII R 26/20, BStBl. II 2022, 829). Die FinVerw. verlangt einen Einzelnachweis der Gesamtaufwendungen. Umsetzbar ist dies idR bei Stpfl. mit einem Kfz. im BV, weil dann die nachzuweisenden Gesamtaufwendungen den gesamten gebuchten Kfz-Aufwendungen entsprechen. Problematisch wird der Einzelnachweis bei Kfz. von PersGes. und einer gesammelten Erfassung sämtlicher Kfz-Aufwendungen. Soweit für Kfz. des SonderBV die Listenpreismethode in der Gesamthand anzuwenden ist (Anm. 799), ist auf die Vergütung an den Mitunternehmer abzustellen (BFH v. 18.9.2012 – VIII R 28/10, BStBl. II 2013, 120). Für den Fall der Ermittlung der privaten Kfz-Nutzung im SonderBV sind die Kfz-Aufwendungen nicht um die Sondervergütungen an den Mitunternehmer zu kürzen.

Für ein Berechnungsbeispiel vgl. das Gesamtbeispiel unter Anm. 835 sowie BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 20.

### gg) Verhältnis zum UStG

811

Die nach der Listenpreismethode ermittelten Entnahmewerte stellen aus Vereinfachungsgründen zu 80 % ustl. Nettowerte dar. Die private Kfz-Nutzung ist eine unentgeltliche Wertabgabe, soweit das Kfz. auch dem ustl. Unternehmensvermögen zugeordnet wurde und zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage sind grds. die bei Ausführung der Umsätze entstandenen Ausgaben (§ 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG). Die FinVerw. ermöglicht aus Vereinfachungsgründen die Übernahme der Werte der Listenpreismethode, sofern der Stpfl. diese Methode für ertragstl. Zwecke auch anwendet (vgl. BMF v. 5.6.2014 – IV D 2 - S 7300/07/10002:001, 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896, unter 5.a). Die Kürzung um typisierte AK des Batteriesystems bzw. pauschale Minderungen (Anm. 812a ff.) sind aus unionsrechtl. Gründen nicht für Zwecke der USt nachzuvollziehen (vgl. BMF v. 5.6.2014 – IV D 2 - S 7300/07/10002:001, 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896, unter 5.). Für nicht mit Vorsteuern belastete Aufwendungen ist ein Abschlag von 20 % vorzunehmen. Der verbleibende Betrag (80 %) ist die Bemessungsgrundlage der USt (vgl. BMF v. 5.6.2014 – IV D 2 - S 7300/07/10002:001, 2014/0492152, BStBl. I 2014, 896, unter 5.c). Soweit

der Stpfl. sich entscheidet, die Listenpreismethode auch für diese Zwecke in Anspruch zu nehmen, kann der prozentuale Abschlag für nicht mit Vorsteuern belastete Aufwendungen nicht anhand der tatsächlichen Aufwendungen ermittelt werden (BFH v. 19.5.2010 – XI R 32/08, BStBl. II 2010, 1079). Erfolgt die Ermittlung mittels der Fahrtenbuchmethode, ist dieser Wert für die USt maßgebend.

Vgl. ausführl. zur ustl. Behandlung *Pflaum*, UR 2018, 105.

#### **d) Subventionierung der Listenpreismethode bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen**

##### **aa) Minderungen des Listenpreises bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Teilsatz 2)**

#### **812 (1) Gemeinsamer Anwendungsbereich der Lenkungsnormen**

Die Regelungen von Satz 2 Nr. 1 bis 5 – richtigerweise hätte der Gesetzgeber Buchst. a bis e nutzen müssen – modifizieren jeweils den Listenpreis nach Satz 2. Der Gesetzgeber hat sich mit dem AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 dazu entschieden, ab dem Jahr 2014 die Bewertung der privaten Nutzung bestimmter förderungswürdiger Kfz. bzw. Unzulänglichkeiten der Typisierung anzupassen. Nach der Gesetzesbegründung zum AmtshilfeRLUmsG (BTDrucks. 17/12375, 36) könne nämlich der Einsatz von Elektrofahrzeugen in Dienstwagenflotten Signalwirkung für die Öffentlichkeit haben und der Technologie zum allgemeinen Durchbruch verhelfen. Die Einbeziehung der hohen Kosten der Batteriesysteme und ein damit einhergehender höherer geldwerter Vorteil behindere aber die Verbreitung entsprechender Kfz. Die FinVerw. bezeichnet die Norm deshalb auch zutr. als Nachteilsausgleich (BMF v. 5.11.2021 – IV C 6 - S 2117/19/10004:008, BStBl. I 2021, 2205 Rz. 7). Zunächst beschränkte sich die Regelung auf einen pauschalen Abschlag für die Kosten des Batteriesystems (Anm. 813). Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018 und dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG – „JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451) wurde die Regelung nochmals erheblich erweitert. Die Regelung des Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 teilt sich auf der Rechtsfolgenseite nunmehr in fünf Alternativen, wobei die ab 2014 eingeführte Regelung zur Nr. 1 wurde. Die Regelungen haben unterschiedliche zeitliche Anwendungsbereiche (Anschaffungen bis 2030). Dadurch soll die Elektromobilität langfristig gefördert und ein planbarer Rahmen für die Stpfl. gesetzt werden (BTDrucks. 19/13436, 105).

Zu weiteren stl. Förderungen der Elektromobilität vgl. *Nürnberg*, NWB 2019, 2731.

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Die Regelungen in Satz 2 Nr. 1 bis 5 sind nur für Elektro- und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge anwendbar. Dies ist insbes. bei Satz 2 Nr. 4 und 5 Buchst. a relevant, denn diese Alternativen erfassen damit nicht rein konventionell betriebene Kfz. mit Verbrennungsmotoren und entsprechend geringen Kohlendioxidemissionen. Während der Begriff des Elektrofahrzeugs durch die Norm legaldefiniert wird, ist der Anwendungsbereich für extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge offener. Elektrofahrzeuge sind nur solche Kfz., die ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden und die ihre Antriebsenergie ganz oder überwiegend (alternativ) aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern spei-

sen. Der Hauptanwendungsbereich liegt bei Kfz., die elektrische Energie in Akkumulatoren speichern. Als emissionsfreie Energiewandler kommen insbes. Solar- und Brennstoffzellen in Betracht. Hybridelektrofahrzeuge werden nur erfasst, wenn diese zugleich extern aufladbar sind (sog. Plug-in Fahrzeuge bzw. PHEV für *Plug-in Hybrid Electric Vehicle*). Nicht erfasst sind nur reine Hybridelektrofahrzeuge, die bspw. beim Bremsvorgang Energie gewinnen und zwischenspeichern (zB Rekuperationsbremse), um durch ein Elektroantriebssteil den Verbrennungsmotor zu unterstützen, ohne jedoch extern aufladbar zu sein. Ein erforderlicher Umfang der durch die Einspeisung (externe Aufladung) bereitgestellten Energie wird nur in Satz 2 Nr. 2, 4 und 5 geregelt. Von Satz 2 Nr. 1 sind damit auch Kfz. erfasst, die nur über sehr geringe Akkureichweiten verfügen. Da aber hier die Förderung an die Batteriekapazität anknüpft, ist dies unproblematisch.

**Anknüpfung an die Systematisierung des Kraftfahrtbundesamts:** Die FinVerw. (BMF v. 5.11.2021 – IV C 6 - S 2117/19/10004:008, BStBl. I 2021, 2205 Rz. 1, 2) knüpft ungeachtet der Legaldefinition an die Systematisierung von Kfz. und ihren Anhängern durch das Kraftfahrtbundesamt (KBA) an. Dieses veröffentlicht regelmäßig die entsprechenden Kodierungen für die Zulassungsdokumente.

Das systematische Verzeichnis ist abrufbar unter: [www.kba.de/DE/Statistik/Verzeichnisse/systematische\\_verzeichnisse\\_inhalt.html](http://www.kba.de/DE/Statistik/Verzeichnisse/systematische_verzeichnisse_inhalt.html).

Unter Teil A3 „Kraftstoffarten bzw. Energiequellen“ werden als Elektrofahrzeuge demnach die Kodierungen 0004 (Reines Elektrofahrzeug) erfasst. Hybridelektrofahrzeuge weisen wechselnde Kodierungen aus. Die Feststellungen des KBA haben für die Besteuerung aber keine formelle Bindungswirkung.

## (2) Relevanz der Angaben der Übereinstimmungsbescheinigungen

812a

Nr. 4 Satz 2 letzter Teilsatz ordnet an, dass die maßgebliche Kohlendioxidemission sowie die Reichweite des Kfz. unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine (relevant in den Alternativen Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 bis 5 bzw. Nr. 4 Satz 3 Nr. 3 bis 5) der Übereinstimmungsbescheinigung (sog. *Certificate of Conformity*, COC) nach Anhang IX der RL 2007/46/EG (Richtlinie zur Schaffung eines Rahmens für die Genehmigung von Kraftfahrzeugen und Kraftfahrzeuganhängern sowie von Systemen, Bauteilen und selbstständigen technischen Einheiten für diese Fahrzeuge) oder der Übereinstimmungsbescheinigung nach Art. 38 VO (EU) Nr. 168/2013 (Verordnung über die Genehmigung und Marktüberwachung von zwei- oder dreirädrigen und vierrädrigen Fahrzeugen) zu entnehmen ist. Der Gesetzgeber hat damit uE aber keine formelle Bindung angeordnet, denn Bescheinigungen von Kfz-Herstellern können keine Grundlagenbescheidsfunktion haben. Geregelt ist damit nur eine Beweiserleichterung, denn der Stpfl. kann sich auf die Angaben des Herstellers berufen („ist zu entnehmen“). Macht der Stpfl. bspw. geltend, dass sein Kfz. die geforderten Reichweiten erreicht, obgleich sich aus der Übereinstimmungsbescheinigung geringere Werte ergeben, ist ihm die Nachweismöglichkeit uE nicht abgeschnitten. Hätte der Gesetzgeber dies erreichen wollen, hätte er eine tatbestandliche Fiktion und nicht nur eine Beweisregel anordnen müssen. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich kein Anhaltspunkt für ein gesetzgeberisches Ziel (die Regel wurde ohne Begr. erst durch den Finanzausschuss eingefügt, vgl. BTDrucks. 19/14873, 29).

**Anschaffungszeitpunkt:** Die Regelungen knüpfen an bestimmte Anschaffungszeitpunkte an (§ 9a EStDV). Relevant sind Anschaffungen in bestimmten Kj., nicht in den spezifischen Wj. des Stpfl. Da der Gesetzgeber ausdrücklich auch gemietete

bzw. geleaste Kfz. erfassen will, entspricht der Beginn eines solchen Überlassungsverhältnisses dem Anschaffungszeitpunkt. Die FinVerw. geht beim Erwerb von gebrauchten Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge davon aus, dass sich bei Anwendung von Nr. 4 Satz 2 Nr. 1 der Minderungsbetrag nach dem Jahr der Erstzulassung des Kfz. richtet (BMF v. 5.11.2021 – IV C 6 - S 2117/19/10004:008, BStBl. I 2021, 2205 Rz. 6; dem folgend bspw. *Eismann*, DStR 2019, 903 [907]; *Mader*, b + p 2020, 38 [39]). Dies ist uE unzutreffend, denn der Wortlaut („Anschaffung vor ...“) ist eindeutig und weicht ausdrücklich von dem in der gleichen Norm genannten „Zeitpunkt der Erstzulassung“ ab. Auf den Sinn und Zweck der Norm (gestaffelte Förderung neuerer Entwicklungen) kann insoweit nicht abgestellt werden.

813 **bb) Gestaffelte Minderungen des Listenpreises bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen bis 2022 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 1)**

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 1 erfasst Kfz., die bis zum VZ 2022 angeschafft wurden. Zudem darf Satz 2 Nr. 2 bis 4 nicht anwendbar sein. Satz 2 Nr. 5 erfasst nur Kfz. mit späteren Anschaffungszeitpunkten.

**Pauschalierte Minderung des Bruttolistenpreises:** Satz 2 Nr. 1 sieht sinkende Förderungsbeträge vor. Der Bruttolistenpreis (Anm. 806a) wird für typisierte AK des Batteriesystems gemindert, wenn sich die Ausstattung mit einem Batteriesystem tatsächlich im Listenpreis niedergeschlagen hat. Die Minderung betrug anfänglich 500 € je kWh Batteriekapazität. Eine Rundung ist im Gesetz nicht vorgesehen (so auch BMF v. 5.11.2021 – IV C 6 - S 2117/19/10004:008, BStBl. I 2021, 2205 Rz. 8, Beispiel 1). Der Minderungsbetrag selbst war anfänglich auf 10000 € gedeckelt, was einer Batteriekapazität von 20 kWh entsprach.

**Gestaffelte Absenkung der Minderungsbeträge bis 2022:** Der Minderungsbetrag je kWh von 500 € und der Höchstbetrag von 10000 € gelten jedoch nur für Kfz. mit Anschaffungsdatum bis zum 31.12.2013. Für in den VZ 2014 bis 2022 angeschaffte Kfz. wurde der Minderungsbetrag jährlich um 50 € je kWh der Batteriekapazität und der Höchstbetrag der Kürzung um 500 € jährlich abgesenkt (antizipierte Senkung der AK von Batteriesystemen). Hierdurch sollte sich zugleich eine Förderung des technologischen Fortschritts ergeben (vgl. die Tabellen bei *Painter*, DStR 2013, 1629 [1630]; *Eismann*, DStR 2019, 903 [905]).

**Nachweis der Batteriekapazität:** Die Batteriekapazität ist vom Stpfl. nachzuweisen. Problematisch ist hierbei, dass diese Angabe in kWh (noch) keinen Eingang in die Zulassungsbescheinigungen I oder II (ehem. Fahrzeugschein bzw. Fahrzeugbrief) gefunden hat (vgl. Anlagen 6 und 8 zu §§ 13, 14 Fahrzeugzulassungsverordnung). Die Informationen werden jedoch im Rahmen des Typengenehmigungsverfahrens vom KBA erhoben (vgl. *Balmes*, BB 2013, 215 [216]). Teilweise wird die Batteriekapazität im Feld „Bemerkungen und Ausnahmen“ (Feld 22) eingetragen. Wird die Kapazität in Ah (Amperestunden) angegeben, ist die Bruttokapazität in kWh (Kilowattstunden) wie folgt umzurechnen: elektrische Ladung in Ah × Spannung der Batterie in (V) Volt / 1000 (zB 90Ah und 360V =  $90 \times 360 / 1000 = 32,4$  kWh).

814 **cc) Ansatz des halben Listenpreises bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen von 2019 bis 2021 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2)**

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Die Regelung ist auf Elektro- und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge anwendbar (s. Anm. 812), die im Zeitraum 2019 bis 2021 an-

geschafft wurden. Zudem darf Satz 2 Nr. 3 (bestimmte Elektrofahrzeuge mit einem Listenpreis bis 40 000 € bzw. 60 000 €, s. Anm. 815) nicht anwendbar sein. Extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge müssen zugleich die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 Elektromobilitätsgesetz (EmoG) erfüllen. Hiernach darf das Kfz. entweder eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 g je gefahrenen km ausstoßen (§ 3 Abs. 2 Nr. 1 EmoG) oder das Kfz. muss unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine eine Reichweite von mindestens 40 km erreichen (§ 3 Abs. 2 Nr. 2 EmoG). Es handelt sich hierbei um Kfz. iSd. § 9a FZV, die den Kennbuchstaben „E“ auf dem Kfz-Kennzeichen führen dürfen.

**Neufahrzeug nicht erforderlich:** Die Regelung ist für Anschaffungen in den Jahren 2019 bis 2021 vorgesehen. Nicht erforderlich ist, dass es sich um Neufahrzeuge handeln muss (BMF v. 5.11.2021 – IV C 6 - S 2117/19/10004:008, BStBl. I 2021, 2205 Rz. 11 aE).

**Rechtsfolge:** Der ermittelte Bruttolistenpreis, der auch die Kosten des Batteriesystems umfasst, ist nur zur Hälfte anzusetzen. Die Förderung geht über Nr. 1 hinaus, soweit die Kosten des Batteriesystems bzw. die Mehrkosten der Elektromotoren gegenüber klassischen Verbrennungsmotoren weniger als 50 % der Gesamtkosten des Kfz. und damit des Bruttolistenpreises umfassen. Die Vergünstigung greift auch bei der privaten Nutzung in den Jahren ab 2022, soweit nur die Anschaffung des Kfz. in den Jahren 2019 bis 2021 erfolgt ist. Da der durch die Listenpreismethode ermittelte Nutzungswert die auf Privatfahrten anteilig entfallenden AK und die laufenden Kosten typisiert umfasst, greift die Regelung zur Fahrtenbuchmethode deutlich zu kurz, denn bei dieser wird nur der AfA-Betrag aus der Anschaffung des Kfz. halbiert, nicht aber der gesamte Privatnutzungsanteil (s. Anm. 823).

#### dd) Ansatz des Listenpreises zu einem Viertel bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen von 2019 bis 2030 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3)

815

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Die Regelung erfasst Anschaffungen von Kfz. ohne laufende Kohlendioxidemission in den Jahren 2019 bis 2030. Das Gesetz erfordert zudem, dass der Bruttolistenpreis einen Grenzbetrag nicht übersteigt. Dieser betrug im VZ 2019 zunächst 40 000 € und wurde durch das 2. Corona-SteuerhilfeG v. 29.6.2020 (BGBl. I 2020, 1512) auf 60 000 € erhöht. Die Erhöhung gilt gem. § 52 Abs. 12 Satz 2 EStG ab dem VZ 2020. Da nicht an die Anschaffung selbst angeknüpft wird, ist die Regelung auch für Anschaffungen des Jahres 2019 bei der Bewertung ab dem VZ 2020 anzuwenden (so auch BTDrucks. 19/20058, 22). Durch das WachsChG v. 27.3.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 108) wurde der Betrag von 60 000 € auf 70 000 € erhöht. Weitere Erhöhungen sind geplant. Die Anpassung ist gem. § 52 Abs. 12 Satz 5 erstmals für Kfz. anzuwenden, die ab dem VZ 2024 angeschafft werden. Ein Kfz. ohne Kohlendioxidemission je gefahrenen km erfordert im Erg. einen reinen Elektroantrieb, eine Brennstoffzelle, die auf der Verbrennung von Wasserstoff-Sauerstoff beruht oder andere (neue) Technologien. Ein Wasserstoffverbrennungsmotor (Knallgasreaktion von Wasserstoff und Sauerstoff in einem Kolbenrotationszylinder) verursacht zwar keine durch den Antrieb unmittelbar bedingte Kohlendioxidemissionen; solche entstehen aber – wenn auch nur gering – durch die erforderliche Schmierung des Motors mit Ölen. Auch solche Kfz. sind nach dem Willen des Gesetzgebers erfasst.

**Neufahrzeug nicht erforderlich:** Die Regelung stellte wie Satz 2 Nr. 2 nur auf den Anschaffungszeitpunkt ab; es muss sich nicht um Neufahrzeuge handeln (s. Anm. 814).

**Rechtsfolge:** Der ermittelte Bruttolistenpreis ist nur zu einem Viertel anzusetzen (zur Benachteiligung der Fahrtenbuchmethode s. Anm. 814).

816 **ee) Ansatz des halben Listenpreises bei Anschaffung von Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen von 2022 bis 2030 (Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 4 und 5)**

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Die Regelungen erfassen Anschaffungen der Jahre 2021 bis 2024 (Nr. 4) sowie 2025 bis 2030 (Nr. 5). Der Gesetzgeber setzt damit das Konzept der steigenden Anforderungen fort (BTDrucks. 19/13436, 105), indem er die in Nr. 2 aufgegriffenen Parameter von § 3 Abs. 2 EmoG (Anm. 814) fortführt. Die erfassten Elektro- bzw. extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeuge dürfen entweder eine Kohlendioxidemission je gefahrenen km von 50 g nicht überschreiten bzw. der Elektromotor (elektrische Antriebsmaschine) muss allein (dies betrifft insbes. Hybridelektrofahrzeuge) eine Reichweite von mindestens 60 km (Anschaffungen von 2022 bis 2024) bzw. 80 km (Anschaffungen von 2025 bis 2030) aufweisen.

**Neufahrzeug nicht erforderlich:** Die Regelung stellte wie Satz 2 Nr. 2 nur auf den Anschaffungszeitpunkt ab; es muss sich nicht um Neufahrzeuge handeln (s. Anm. 814).

**Rechtsfolge:** Der ermittelte Bruttolistenpreis ist nur zur Hälfte anzusetzen (zur Benachteiligung der Fahrtenbuchmethode s. Anm. 814).

817 **e) Schätzung bei Nichtanwendbarkeit der Listenpreismethode**

**Grundlage der schätzweisen Bewertung der Entnahme:** Soweit die Listenpreismethode nicht anwendbar ist und kein Fahrtenbuch geführt wird, ist die Nutzungsentnahme zu schätzen (BFH v. 15.5.2018 – X R 28/15, BStBl. II 2018, 712). Nach der Auffassung der FinVerw. soll Nr. 4 Satz 1 anzuwenden sein (Nutzungsanteil in Höhe der auf die private Nutzung entfallenden tatsächlichen Selbstkosten; BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 31). Der Verweis auf Satz 1 ist allerdings unzutreffend, da diese Vorschrift nur die Bewertung von Sachentnahmen regelt (s. auch Anm. 791). Soweit der Stpfl. belastende Schätzungen vermeiden will, bietet sich ggf. die Nutzung des sog. Einlage-Modells an. Das Kfz. wird von Beginn an nicht dem gewillkürten BV zugeordnet, sondern verbleibt im PV. Die Aufwendungen der Nutzung des Kfz. des PV für betriebliche Zwecke können als Einlage gewinnmindernd angesetzt werden (vgl. Anm. 862). Als Mindestbetrag kann von 0,30 € je gefahrenem Kilometer ausgegangen werden (R 4.12 Abs. 2 EStR 2012 iVm. H 9.5 LStR 2015 iVm. BMF v. 25.11.2020 – IV C 5 - S 2353/19/10011, BStBl. I 2020, 1228 Rz. 37). Höhere Aufwendungen können glaubhaft gemacht werden. Für Zwecke der USt kann das Kfz. hingegen dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Diese Vorgehensweise ist jedoch nur bei Neuanschaffung eines teilweise betrieblich zu nutzenden Kfz. zu empfehlen, weil bei der Entnahme von gewillkürtem BV eventuell vorhandene stille Reserven aufzudecken sind.

**Mögliche Schätzungsmethoden:** Ungeklärt ist, welche Schätzungsmethoden die FinVerw. als sachgerecht anerkennt. Diskutiert wird die Ermittlung mittels einer gemilderten Fahrtenbuchmethode durch Führung des Fahrtenbuchs für einen re-

präsentativen Zeitraum von drei bis sechs Monaten (so *Urban*, DB 2006, 408 [412]), die Anlehnung an die bis 1995 gewährte mögliche Schätzung auf 30 bis 35 % nach den EStR (so *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 1371 [5/2023]) bzw. die Anwendung des Durchschnittswerts von 1 % (oder eines höheren oder niedrigeren Prozentsatzes, der den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls eher entspricht) auf die tatsächlichen AK (so ebenfalls *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 1371 [5/2023]). Zumindest die Annahme eines Schätzungswerts von 30 bis 35 % sollte uE ausscheiden. Wenn tatbestandlich schon keine betriebliche Nutzung von mindestens 50 % iSv. Satz 2 vorliegt, kann nicht auf der Rechtsfolgenseite von einer privaten Nutzung von deutlich unter 50 % ausgegangen werden (so auch *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 404.6.1 [8/2023]). Insoweit würde keine sachgerechte Schätzung vorliegen. Eine pauschale Schätzung wird uE in diesen Fällen bei mindestens 50 % liegen müssen. Erforderlich ist jedoch, dass die Gesamtaufwendungen des Kfz. entsprechend der Laufleistung durch Schätzung selbst hinreichend bestimmbar sind. Auch bei einer an die Listenpreismethode angelehnten Schätzung muss der Prozentsatz deutlich über dem gesetzlichen Betrag von 1 % liegen, denn die Listenpreismethode beruht auf der Annahme einer privaten Nutzung von 30–35 % (so BTDrucks. 16/634, 11; krit. dazu *Urban*, DB 2006, 408 [409]; *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 1371 [5/2023]; *Assmann*, DB 1990, 76 sowie BFH v. 16.3.2022 – VIII R 24/19, BStBl. II 2022, 450 sprechen hingegen von 20 bis 25 %). Soweit die FinVerw. jedoch die Aufwandseinlage betrieblicher Nutzung privater Kfz. zulässt, müssen beide Methoden für den Stpfl. jedoch zu annähernd gleichen Ergebnissen führen. Im Erg. führt die geltende Rechtslage zu einer Verkomplizierung des Verfahrens.

**Umsatzsteuer:** Ist die Listenpreismethode nicht anwendbar und wird kein Fahrtenbuch geführt, ist der private Nutzungsanteil sachgerecht zu schätzen (vgl. BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 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.

818–819

### 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 Gesamtlauflistung des Kfz. im Betrachtungszeitraum zur privaten Nutzung bestimmt. Nicht zu folgen ist der Auffassung von *Urban* (FR 2020, 61 [62]), nach der die Fahrtenbuchmethode ebenfalls eine mindestens 50-prozentige betriebliche Nutzung (vgl. Anm. 800) des Kfz. erfordert. Die gesamten Aufwendungen des Kfz. werden ver-

hältnismäßig 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 das gesamte Wj. bzw. bis zu einem Fahrzeugwechsel geführt werden; ein repräsentativer Zeitraum reicht nicht aus. Das Gesetz schweigt darüber, was ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch ist. Nach der stRspr. des BFH sind die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch hinreichend geklärt (vgl. BFH v. 15.2.2017 – VI R 50/15, BFH/NV 2017, 1155, 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

### 821 aa) Insgesamt entstehende Aufwendungen

**Gesamte Aufwendungen:** Nach Nr. 4 Satz 3 hat der Stpfl. die für das Kfz. insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege nachzuweisen. Eine teilweise Schätzung der Aufwendungen (bspw. Treibstoffkosten) kommt nicht in Betracht (BFH v. 15.12.2022 – VI R 44/20, BStBl. II 2023, 442; zurecht krit. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 408.0 [8/2023]). In die Gesamtaufwendungen einzubeziehen sind nach der Rspr. des BFH (BFH v. 14.9.2005 – VI R 37/03 BStBl. II 2006, 72) die Aufwendungen, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs zu dienen bestimmt sind und im Zusammenhang mit seiner Nutzung zwangsläufig anfallen. Dazu gehören neben den von der Fahrleistung abhängigen Aufwendungen (Treibstoff, Stromkosten bei Elektrofahrzeugen) auch die regelmäßig wiederkehrenden festen Aufwendungen (Haftpflichtversicherung, Kraftfahrzeugsteuer, AfA und Garagenmiete). Mittelbare Aufwendungen (Finanzierung, Personalaufwand für Fahrer) werden nicht erfasst, da diese nicht durch den Betrieb des Kfz. veranlasst sind (*Urban*, FR 2005, 1134 [1441]; *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 406 [8/2023]).

Zu Art und Umfang der Kfz-Aufwendungen vgl. ausführl. § 4 Anm. 932.

Das Gesetz lässt eine weitere Differenzierung zwischen den erfassten Aufwendungen nicht zu. Insbesondere ist eine Trennung in fixe und variable Kosten nicht möglich (so aber *Wöltge*, DStR 2013, 1318; *Riepol*, 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.

**Private Aufwendungen:** Aufwendungen, die ausschließlich der privaten Nutzung zuzurechnen sind, stellen bereits keine BA dar (zB Unfallkosten auf einer Trunkenheits- oder Privatfahrt, Mautgebühren für Urlaubsfahrten im Ausland). Alle übrigen Aufwendungen, die durch den Betrieb des Kfz. veranlasst sind, sind als BA zu erfassen; insbes. muss der Stpfl. nicht anteilige laufende Betriebskosten, die rechnerische auf eine Privatfahrt entfallen, als Privatentnahme erfassen. Die Korrektur erfolgt nur über die Entnahmeregelung nach Satz 3.

**Keine Sonderabschreibungen:** Zu den Gesamtaufwendungen gehört die AfA des Kfz.; Sonderabschreibungen (zB § 7g Abs. 5) bleiben jedoch außer Ansatz. Die AfA ist für Zwecke der Fahrtenbuchmethode so zu berechnen, als ob keine Sonderabschreibung vorgenommen worden wäre (BFH v. 12.5.1955 – IV 19/55 U, BStBl. III 1955, 205; BFH v. 25.3.1988 – III R 96/85, BStBl. II 1988, 655; ebenso BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 32).

**Leasingsonderzahlung:** Der Aufwand ist periodengerecht den jeweiligen Nutzungszeiträumen zuzuordnen. Deshalb sind insbes. Mietvoraus- bzw. Leasingsonderzahlungen, die für einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht werden, nur zeitanteilig zu berücksichtigen (BFH v. 17.5.2022 – VIII R 26/20, BStBl. II 2022, 829; BFH v. 3.9.2015 – VI R 27/14, BStBl. II 2016, 174; vgl. auch *Herold*, GStB 2020, 095). Dem steht nicht entgegen, dass nach einem Wechsel zur Listenpreismethode ein Teil der Sonderzahlung „unberücksichtigt“ bleibt (FG Rhld.-Pf. v. 10.12.2019 – 3 K 1681/19, EFG 2020, 519, rkr.).

**Keine Unfallkosten:** 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 1 000 € mitberücksichtigt werden (so FinVerw. R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 12 LStR 2015). 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.

#### **bb) Pauschalierte Minderung der Aufwendungen um typisierende Kosten von Batteriesystemen bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 1)**

822

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Erfasst sind dieselben Kfz. wie bei der Listenpreismethode (s. Anm. 812a ff.).

**Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage:** Für die erfassten Kfz. des BV muss bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode eine gesonderte AfA ermittelt werden, indem die Pauschalen nach Satz 3 Nr. 1 für das Batteriesystem von der AfA-Bemessungsgrundlage abgezogen werden (BMF v. 5.11.2021 – IV C 6 - S 2117/19/10004:008, BStBl. I 2021, 2205 Rz. 15). Nach der typisierten Vollabsetzung (acht Jahre nach Erstzulassung), sind keine Minderungen mehr vorzunehmen, da die Vorschrift keine generelle Subvention von Elektro-Kfz. darstellen soll. Eine weitere Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage erfolgt aber, wenn ein Elektro-Kfz. gebraucht erworben wird und im Kaufpreis ausdrücklich ein Anteil für das Batteriesystem enthalten ist.

##### **Beispiel 1:**

Der Stpfl. erwirbt im Jahr 2016 ein Elektro-Kfz. mit Erstzulassung 2013 und einer Batteriekapazität von 20 kWh. Der Neupreis des Kfz. betrug 40 000 €; der Stpfl. erwirbt das Gebraucht-Kfz. noch für 30 000 €, wobei 5 000 € auf das Batteriesystem entfallen sollen. Er ermittelt eine Restnutzungsdauer von drei Jahren. Die sonstigen Aufwendungen für das Kfz. betragen 3 000 € jährlich. Der pauschale Minderungsbetrag nach Satz 2 beträgt 7 000 € (20 kWh × 350 €), da auf das Anschaffungsjahr (2016) und nicht auf das Erstzulassungsjahr (2013) abzustellen ist.

Der Minderungsbetrag nach Satz 2 ist in voller Höhe abzuziehen, da nur relevant ist, ob in der AfA-Bemessungsgrundlage Kosten für ein Batteriesystem enthalten sind. In den Jahren 2016 bis 2018 beträgt die reguläre AfA des Kfz. 10 000 € (30 000 € AK/3 Jahre). Für die Fahrtenbuchmethode sind jedoch lediglich 7 666 € ([30 000 € AK abzgl. pauschale Minderung 7 000 €] = 23 000 € / 3 Jahre) in Ansatz zu bringen. Der Wortlaut der Norm lässt nicht zu, dass der pauschale Minderungsbetrag anteilig zu kürzen ist, soweit bereits beim Voreigentümer des Kfz. entsprechende Minderungen vorgenommen wurden.

Die Neuregelung führt nach beiden Ermittlungsmethoden zu einer „Subventionierung des Betriebs“ von Kfz. für die private Nutzung. Die Entnahmewerte für die private Kfz-Nutzung werden auch dann um die pauschalen AK des Batteriesystems (Satz 3 Nr. 1) gekürzt, wenn die tatsächlichen AK des Batteriesystems deutlich unterhalb der Pauschalen liegen (so beim Gebrauchtwagenkauf) bzw. wenn nach der typisierten Vollabsetzung des Batteriesystems die Bewertung der Nutzungsentnahme nach Satz 2 (Listenpreismethode) gewählt wird; denn bei dieser erfolgt keine Beschränkung des Abzugs auf eine typisierte ND.

**Gemietete bzw. geleaste Kraftfahrzeuge:** Eine Kürzung für Batteriesysteme erfolgt nach Satz 3 Nr. 1 auch im Fall von Leasing- bzw. Mietwagen. Für die Anwendung von Satz 3 Nr. 1 ist dann der Beginn des Leasing- bzw. Mietverhältnisses vor dem 1.1.2023 relevant, da insoweit kein Anschaffungszeitpunkt gegeben ist. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 17/12375, 37) ist ein „zusätzlich gezahltes Entgelt“ (für das Batteriesystem) von den Gesamtkosten abzuziehen. Soweit der Stpfl. ein Elektro-Kfz. als Leasingfahrzeug nutzt, ist ein Teil der Leasingrate aus den Gesamtaufwendungen auszuscheiden (*Korn/Strahl in Korn*, § 6 Rz. 405.4.5 [8/2023]). 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 – IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl. I 2014, 835, Beispiel 7).

**Beispiel 2:**

Der Stpfl. least seit dem Jahr 2018 ein Elektro-Kfz. mit einer Batteriekapazität von 50 KWh. Die monatliche Leasingrate beträgt 800 € netto. Der Bruttolistenpreis des Kfz. betrug zum Zeitpunkt der Erstzulassung 50 000 €. Die sonstigen Aufwendungen für das Kfz. betragen 3 000 € jährlich.

Der pauschale Minderungsbetrag nach Satz 2 beträgt 7 500 € (50 KWh × 250 € = 12 500 €; gedeckelt auf den geminderten Höchstbetrag). Somit entfallen 15 % auf das Batteriesystem (7 500 € × 100 / 50 000 €). Die Leasingrate geht somit nur iHv. 680 € (800 € × 85 %) in die Gesamtaufwendungen ein, die somit für Zwecke der Fahrtenbuchmethode 11 160 € (12 × 680 € zzgl. 3 000 €) betragen. Die Förderung entspricht einer Minderung von 1 440 € p.a.

822a cc) **Pauschale Minderung der AfA bei Elektro- und Hybrid-Kraftfahrzeugen**  
(Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 2 bis 5)

**Erfasste Kraftfahrzeuge:** Erfasst sind dieselben Kfz. wie bei der Listenpreismethode (s. Anm. 812a ff.). Diese müssen in den Jahren 2019 bis 2030 angeschafft werden. Es muss sich nicht um die Anschaffung eines neuen Elektro-Kfz. handeln (Anm. 814). Bei Miet- bzw. Leasing-Kfz. ist auf den Beginn des Überlassungsverhältnisses abzustellen (Anm. 822a).

**Bindung der Angaben aus Übereinstimmungsbescheinigungen:** Satz 3 enthält einen zu Satz 2 inhaltsgleichen Verweis auf EG/EU-Übereinstimmungsbescheinigungen für Angaben zu Kohlendioxidemissionen und Reichweiten der elektrischen Antriebsmaschinen (Anm. 812a).

**Rechtsfolge:** Die Regelungen sehen eine Minderung der Gesamtaufwendungen um die Hälfte (Satz 3 Nr. 2, 4 und 5) bzw. auf ein Viertel (Satz 3 Nr. 3) der AfA der angeschafften Kfz. vor. Die Regelung ist deutlich einfacher als in Satz 3 Nr. 1, denn ein Rückgriff auf Anschaffungsdatum und Daten zur Batteriekapazität entfällt. Die übrigen Aufwendungen (s. Anm. 821) und damit insbes. die Verbrauchsaufwendungen für die Aufladung des Kfz. (Stromkosten) sind nicht begünstigt, da sich die Kürzung nur auf die AK für das Kfz. bezieht. Wird mit der Anschaffung ein Kontingent Stromkosten miterworben (bspw. bis 2017 bei Tesla), sind anteilige Verbrauchskosten zu schätzen und von der Minderung auszunehmen. Unter den zweiten Teilsatz („oder vergleichbare Aufwendungen“) sind die Verbrauchsaufwendungen ebenfalls nicht zu fassen, denn hierbei handelt es sich nicht um vergleichbare Aufwendungen. Davon sind insbes. Erhaltungsaufwendungen bzw. Aufwendungen für Batterieleihsysteme erfasst.

**Ungleicher „Förderungsumfang“:** Im Erg. bleibt die Förderung bei der Fahrtenbuchmethode deutlich hinter der Förderung bei der Listenpreismethode zurück, denn der nach Maßgabe des Listenpreises ermittelte Nutzungswert typisiert sämtliche Aufwendungen des Kfz., mithin auch die laufenden Aufwendungen. Insoweit kann die Anwendung der Listenpreismethode vorteilhaft sein. Die ungleiche Förderung innerhalb der Methoden ist zwar kritikwürdig, da aber die Listenpreismethode die Regelmethode darstellt, ist dies hinzunehmen (Bevorzugung der vereinfachenden Typisierung).

**Gemietete bzw. geleaste Kraftfahrzeuge:** Bei diesen sind die laufenden Aufwendungen als „vergleichbare Aufwendungen“ entsprechend auf die Hälfte oder auf ein Viertel zu kürzen. Problematisch sind sog. Fullservice-Leasing-Verträge, in denen über die üblichen Mietaufwendungen auch Aufwendungen für Wartung, Versicherung, Schadensmanagement usw. pauschaliert werden. In diesem Fall würde der gekürzte Ansatz der Leasingrate auch laufende Betriebskosten des Kfz. erfassen, obgleich bei der Anschaffung nur die AfA gemindert wird. Dies spricht dafür, die Leasingrate in einen gedachten Teil für Mietaufwand und in einen Teil für die laufenden Aufwendungen aufzuteilen. Gegen eine solche Aufteilung spricht nur, dass bei der Listenpreismethode ebenfalls der gesamte Nutzungswertanteil gekürzt angesetzt wird. Die Kürzung führt dann aber zur Methodengleichheit.

#### dd) Belegnachweis der Aufwendungen

823

Der Begriff des Belegs meint 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 auf einen Fuhrpark insgesamt anfallen (zB Gesamtrechnungen für Benzin, Garagenleistungen oÄ). Hier sind weitere Aufzeichnungen zur individuellen Zuordnung nötig. Sämtliche Belege müssen aufbewahrt werden, denn anhand der Belege kann auch eine Schlüssigkeitsprüfung des Fahrtenbuchs vorgenommen werden. Deshalb genügt nicht allein ein Buchnachweis.

Einstweilen frei.

824

### 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; fehlende Lesbarkeit als Ausschlussgrund vgl. FG München v. 9.3.2021 – 6 K 2915/17, EFG 2021, 1092, nrkr., Rev. Anhängig, Az. BFH VIII R 12/21). Der BFH orientiert sich 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, rkr.).

Zu sämtlichen Anforderungen an ein Fahrtenbuch vgl. auch die Ausführungen bei *Hollatz*, NWB 2006, F. 6, 4679. Zu den Hauptmängeln von Fahrtenbüchern vgl. *Urban*, FR 2020, 61 (66 ff.).

#### bb) Arten von Fahrtenbüchern

#### 826 (1) Handschriftliche Fahrtenbücher

Idealtypus des Fahrtenbuchs iSd. Satzes 3 ist noch das handschriftlich geführte Fahrtenbuch. Handschriftliche Aufzeichnungen sind aber nicht zwingend, denn die vom Gesetz verlangte „buch“-mäßige Gestalt der Aufzeichnungen bedeutet nur, dass die erforderlichen Angaben in einer in sich geschlossenen Form festgehalten werden müssen, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder zumindest deutlich als solche erkennbar werden lässt (BFH v. 21.4.2009 – VIII R 66/06, BFH/NV 2009, 1422). Auch Schreibhefte, Notizbücher und Taschenkalender kommen in Betracht. Lose Notizzettel können allerdings schon in begrifflicher Hinsicht kein Fahrtenbuch sein, auch wenn für jeden Monat ein gesondertes Blatt angelegt wird (BFH v. 9.11.2005 – VI R 27/05, BStBl. II 2006, 408; BFH v. 10.6.2013 – X B 258/12, BFH/NV 2013, 1412). Aufzeichnungen neben dem Fahrtenbuch können nicht zur Erläuterung rudimentärer Grundaufzeichnungen im Fahrtenbuch herangezogen werden, denn die für ein Fahrtenbuch essenziellen Angaben sind im Fahrtenbuch selbst vorzunehmen (so ausdrücklich BFH v. 1.3.2012 – VI R 33/10, BStBl. II 2012, 505).

**Besprechen einer Tonbandkassette/Diktiergerät:** Dies entspricht – wegen der jederzeitigen Abänderbarkeit der Aufzeichnungen (FG Rhld.-Pf. v. 16.3.2000 – 4 K 3019/98, DStRE 2000, 717, rkr.) – nicht den Anforderungen, auch wenn anhand der Aufzeichnungen später die schriftlichen Fahrtenbücher gefertigt werden.

## (2) Elektronische (digitale) Fahrtenbücher

826a

**Computerprogramm:** Ein „elektronisches Fahrtenbuch“ (Datei) muss bei Änderbarkeit die Änderungen in sich selbst dokumentieren und offenbaren (BFH v. 16.11.2005 – VI R 64/04, BStBl. II 2006, 410; BFH v. 12.1.2024 – VI B 37/23, BFH/NV 2024, 389). Die genutzte Software muss nachträgliche Änderungen selbständig dokumentieren (zutr. zum Programm „1-2-3-Fahrtenbuch“ FG Ba.-Württ. v. 14.10.2014 – 11 K 736/11, EFG 2015, 458, rkr.; zum Programm „Fahrtenbuch express“ FG Düss. v. 3 K 1887/22 H (L), EFG 2024, 181, rkr.; vgl. auch *Weigel*, EStB 2017, 75). Eine mittels eines üblichen Officeprogramms erzeugte Datei (bspw. Microsoft Excel), an deren Datenbestand zu einem späteren Zeitpunkt noch unerkannt Veränderungen vorgenommen werden können, stellt deshalb kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch dar. Die Digitalisierung darf aber uE nicht dazu führen, dass die „Buchmäßigkeit“ einer Erfassung in Datenbanken entgegensteht (zu eng wohl die FinVerw. im Fall einer LStAnrufungsauskunft hinsichtlich einer Lotus Notes Datenbank, weil es nicht um ein speziell entwickeltes Fahrtenbuchprogramm handele, vgl. Hess. FG v. 16.5.2023 – 3 K 1219/21, juris, rkr.).

**Automatische Fahrtenbücher (Fahrtenschreiber):** Automatische Fahrtenbücher, die den Anforderungen des Gesetzes entsprechen, werden von der FinVerw. anerkannt (vgl. auch R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 6 LStR 2015). Hierbei werden Grundaufzeichnungen automatisch mittels satellitengestützter Navigation (GPS) vorgenommen, wobei die Datenerfassung werksseitig im Kfz. vorgesehen ist bzw. über eine nachträglich eingerichtete Verbindung zur elektronischen Schnittstelle des Kfz. (OBD = *on board diagnose*) erfolgt. Nachrüstgeräte nutzen teilweise auch GPS-Module von zu verbindenden Mobiltelefonen. Die automatisch erstellten Grundaufzeichnungen werden in einem zweiten Schritt über eine Schnittstelle (Anwendung auf dem Mobiltelefon, Software am PC, Webbasierte Anwendung von Drittanbietern) um weitere Angaben ergänzt (insbes. Fahrtziel). Bei Privatfahrten können zudem aus der Grundaufzeichnung zugleich die Positionsdaten (GPS) gelöscht werden. Eine nachträgliche Änderung der Grundaufzeichnungen darf nicht möglich sein (Ausnahme: Löschung von Daten bei Privatfahrten, die über Anfangs- und Endkilometerstand hinausgehen). Eine Möglichkeit zur Veränderung von Daten binnen Jahresfrist dürfte zu weitgehend sein (so auch Nds. FG v. 23.1.2019 – 3 K 107/18, EFG 2019, 875, rkr., NZB als unzulässig verworfen: BFH v. 2.9.2019 – VI B 25/19, nv.). Die weiter verarbeiteten Auswertungen müssen ebenfalls Veränderungen erkennbar dokumentieren. Sämtliche erzeugte Daten (Grundaufzeichnungen und Auswertungen) sind elektronisch aufzubewahren. Nicht ausreichend ist lediglich die Aufbewahrung (Speicherung) der verarbeiteten Auswertungsdaten, selbst wenn diese (bspw. PDF, CSV, XLS) maschinell auswertbar sind (aA wohl *Kronauer*, DSB 2017, 256 [257]).

Die satellitengestützte Erfassung der Fahrtziele mittels GPS-Signals kann zu Folgeproblemen führen, wenn in städtischen Lagen abweichende Adressen erfasst werden (bspw. Querstraßen bei Fahrtzielen an Kreuzungsbereichen bzw. in engen Altstadtlagen). Dies berührt uE nicht die Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs, soweit die nahe Lage zum eigentlichen Fahrtziel ersichtlich ist (in diese Richtung auch OFD Rheinland und Münster

v. 18.2.2013, Kurzinfo LSt-Außendienst 02/2013), denn in diesem Fall gilt nichts anderes als für den Fall, in dem der Stpfl. nicht direkt am Fahrtziel eine Parkmöglichkeit findet, sondern nur einige Querstraßen vom Fahrtziel entfernt parken muss.

## 827 cc) Zeitnahe Führung des Fahrtenbuchs

Neben der Vollständigkeit und Richtigkeit kommt der zeitnahen Führung des Fahrtenbuchs entscheidende Bedeutung zu. Das Merkmal der Zeitnähe bezieht sich auf den zeitlichen Zusammenhang zwischen einer durchgeführten Fahrt und dem schriftlichen oder elektronischen Festhalten dieser Fahrt in einer Aufzeichnung (BFH v. 9.11.2005 – VI R 27/05, BStBl. II 2006, 408). Das Kriterium der Zeitnähe dient zum einen dazu, dass die Angaben mit einer Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit dem tatsächlichen Geschehnis entsprechen, weil jede Erinnerung, insbes. an alltägliche Fahrten, beim Stpfl. verblasst. Zum anderen müssen die Aufzeichnungen auch jederzeit überprüfbar sein (zB im Rahmen einer Außenprüfung), weshalb der tatsächliche Kilometerstand des Kfz. mit den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch genauso übereinstimmen muss wie Angaben über Kilometerstände in Inspektionsrechnungen o.Ä. (zutr. *Urban*, FR 1997, 661 [670]). Die Anforderungen sind in zeitlicher Hinsicht dennoch nicht mit Kassenaufzeichnungen vergleichbar, bei denen eine jederzeitige Kassen-Nachschau (§ 146b AO) möglich ist. Zumindest die Kilometerstände zu Beginn und Ende einer jeden Fahrt sind uE direkt im Kfz. vorzunehmen bzw. automatisch aufzuzeichnen. Die Angaben zum Zweck der Fahrt bzw. genauere Fahrtzielangaben können auch noch binnen Wochenfrist nachgeholt werden (zB am Ende der Arbeitswoche), da insoweit noch eine Rekapitulation der Woche aus dem Gedächtnis ohne Heranziehung weiterer Unterlagen möglich ist (für elektronische Fahrtenbücher ausdrücklich OFD Rheinland und Münster v. 18.2.2013, Kurzinfo LSt-Außendienst 2/2013; Nds. FG v. 23.1.2019 – 3 K 107/18, EFG 2019, 875, rkr.; aA für teilweise Übernahme von handschriftlichen Aufzeichnungen in eine Lotus Notes Datenbank Hess. FG v. 16.5.2023 – 3 K 1219/21, juris, rkr.; aA auch FG Nürnberg v. 25.7.2007 – III 108/2006, nv., rkr., das die Erfassung am Wochenende für unzureichend hielt; mehrere Monate zurückliegende Eintragungen sind in jedem Fall zu spät, vgl. FG Düsseldorf v. 24.11.2023 – 3 K 1887/22 H(L), EFG 2024, 181, rkr.; FG Münster v. 18.2.2020 – 6 K 46/17 E, G, juris, rkr.).

## dd) Mindestinhalt der Aufzeichnungen im Fahrtenbuch

### 828 (1) Angaben für jede Einzelfahrt

**Aufzeichnung jeder einzelnen Verwendung des Kraftfahrzeugs:** Besteht eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, so können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Zumindest für jeden Kalendertag ist jedoch ein gesonderter Eintrag erforderlich. Wird die berufliche Nutzung durch eine private Nutzung unterbrochen, so muss diese Nutzungsänderung gesondert dokumentiert werden (BFH v. 10.4.2008 – VI R 38/06, BStBl. II 2008, 768).

**Mindestangaben:** Als Mindestangaben sind erforderlich:

- Datum,
- Kilometerstand am Anfang der Fahrt,
- Kilometerstand am Ende der Fahrt,

- Startort,
- ggf. Reiseroute bei Umwegfahrten,
- Reiseziel und
- Reisezweck.

Der Kilometerstand am Anfang und am Ende einer jeden Fahrt ist zwingend vom Kilometerzähler des Kfz. abzulesen bzw. automatisch über die Kfz-Schnittstelle aufzuzeichnen. Die Angabe nur der zurückgelegten Entfernung als Ausgangsgröße für eine rechnerische Ermittlung der Gesamtkilometerstände ist nicht ausreichend. Deshalb sind bei GPS-basierten Anwendungen für Mobiltelefon die Kilometerstände mitunter manuell zu erfassen. Gerundete Angaben zum Kilometerstand genügen nicht (BFH v. 31.5.2005 – VI B 65/04, BFH/NV 2005, 1554). Es genügt jedoch die zeitnahe Erfassung des Anfangs- und Endstands des Kilometerzählers, die tatsächlich gefahrenen Kilometer müssen nicht zeitnah ausgerechnet und aufgezeichnet werden, weil die Angabe des Gesamtkilometerstands am Anfang und am Ende jeder Fahrt die zurückgelegte Entfernung ausreichend determiniert. Diese Berechnung kann auch am Ende eines Abrechnungszeitraums bzw. nach Ablauf des VZ erfolgen, wenn die Anteile der Nutzung ermittelt werden.

**Detailtiefe der Angaben zum Fahrtzweck:** Der Fahrtzweck muss sich regelmäßig schon aus dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen und dadurch eine stichprobenartige Überprüfung ermöglichen. Neben den Fahrtzielen ist grds. auch der jeweils aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner bzw. der konkrete Gegenstand der dienstlichen Verrichtung (zB Besuch einer bestimmten behördlichen Einrichtung, einer Filiale oder einer Baustelle) aufzuführen. Allgemeine Aufzeichnungen, wie zB „Kundenbesuch“, sind nicht ausreichend. Der Reisezweck muss so detailliert aufgezeichnet werden, dass nachprüfbar ist, ob eine benannte Person aus betrieblichen oder privaten Gründen aufgesucht wurde. Weitere Angaben zum Zweck des Kundenbesuchs müssen nicht im Fahrtenbuch genannt sein. Es genügt, wenn diese Angaben zur Verifizierung aus Rechnungen, Handakten, Terminkalendern oÄ rekonstruiert werden können (FG Saarl. v. 29.6.1999 – 1 K 210/97, juris, rkr.). Grundsätzlich sind Angaben zu Ort, Straße und Hausnummer zu machen (krit. *Korn/Strahl* in *Korn*, § 6 Rz. 408.5 [8/2023]). Reine Ortsangaben genügen nur, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus dieser Ortsangabe zweifelsfrei ergibt (BFH v. 16.3.2006 – VI R 87/04, BStBl. II 2006, 625). Möglich sind auch Abkürzungen für bestimmte, häufiger aufgesuchte Fahrtziele bzw. wiederkehrende Reisezwecke. Die Abkürzungen müssen aus sich heraus verständlich sein oder außerhalb des Fahrtenbuchs näher erläutert werden (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 28). Dies darf jedoch nicht dazu führen, dass im Fahrtenbuch lediglich Kundennummern oÄ verwendet werden, die nur im Zusammenhang mit weiteren Geschäftspapieren bzw. Datenbanken vervollständigt werden können (so wohl BFH v. 1.3.2012 – VI R 33/10, BStBl. II 2012, 505). Der Stpfl. sollte deshalb nur solche Abkürzungen nutzen, die er im Fahrtenbuch selbst definiert.

## (2) Zu erfassende Strecken

828a

**Angaben bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und bei Privatfahrten:** Hier genügt zur Angabe des Fahrtzwecks der Vermerk „Wohnung/Betrieb“ bzw. „privat“ oder eine Abkürzung („W/B“ bzw. „p“). Bei Privatfahrten sind weitere Angaben entbehrlich. Privatfahrten über mehrere Kalendertage (zB Ur-

laubsfahrt) können zusammenhängend angegeben werden. Diese Mindestangabe ist jedoch erforderlich, damit weiterhin ein Fahrtenbuch und nicht nur eine unzusammenhängende Aufzeichnung betrieblicher Fahrten vorliegt. Nicht zuzustimmen ist insoweit *Urban* (FR 1997, 661 [670]), der die Kilometerangaben bei Privatfahrten für insgesamt überflüssig hält, weil die Angaben von betrieblich/beruflich gefahrene Strecken und Fahrten zwischen Wohnung und BS genügen, um als Residualgröße die Summe der Privatfahrten zu ermitteln.

**Reiseroute bei Umwegfahrten:** Die Angabe der Reiseroute ist bei Umwegfahrten erforderlich (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 24), weil sonst keine nachträgliche Überprüfung möglich ist. Bei Umwegfahrten ist zudem der Zweck des Umwegs anzugeben, um die private bzw. betriebliche/berufliche Veranlassung zu überprüfen. Gegebenenfalls sind die Fahrten bereits im Fahrtenbuch aufzuteilen.

**Abweichungen vom idealtypischen Streckenverlauf und Toleranzgrenzen:** Reiserouten sind nicht anzugeben, wenn die Abweichungen zum idealtypischen Streckenverlauf geringfügig sind. Das FG Düss. (FG Düss. v. 7.11.2008 – 12 K 4479/07 E, EFG 2009, 324, rkr.) hält die Angabe der Reiseroute erst dann für erforderlich, wenn die tatsächliche Gesamtstrecke die von einem Routenplaner empfohlene längste Strecke um mehr als 20 % übersteigt (in diese Richtung auch BFH v. 14.3.2012 – VIII B 120/11, BFH/NV 2012, 949, der eine Abweichung von 24 % bei einer Entfernung von 232 km nicht mehr zuließ). Höhere Abweichungen sind nach der Rspr. des FG Düss. insbes. im Stadtverkehr denkbar, wenn Staus umfahren werden müssen und die gefahrene Strecke sogar die idealtypische um mehr als 200 % übersteigt. Diese Einschränkungen für Umwegfahrten sind uE zutr., jedoch ist zu beachten, dass diese auf ex post Beurteilungen der Finanzgerichtsbarkeit beruhen. Bei laufenden Fahrten hat der Stpfl. nicht zwingend idealtypische Routen bzw. einen Routenplaner in Gebrauch. Eine Abweichung vom Verlauf ist somit insbes. bei nicht wiederkehrenden Fahrten eher zu tolerieren, als bei ständigen Fahrtrouten. Entsprechend sind Abweichungen auf kurzen (Stadt-)fahrten in relativer Hinsicht eher zu tolerieren, als auf langen (Überland-)fahrten.

Wegen der beschränkten Abzugsfähigkeit der BA für Fahrten zwischen Wohnung und BS (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 aE) sind betriebliche oder private Umwege bei den Fahrten zwischen Wohnung und BS gesondert aufzuzeichnen.

## 829 ee) Berufsspezifische Erleichterungen

**Berufsspezifische Erleichterungen für Vielfahrer:** Die FinVerw. gewährt Erleichterungen bei der Führung des Fahrtenbuchs bei Fahrtätigkeiten (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 25 ff.). Handelsvertreter oder Kurierere dürfen bei langen Strecken und unterschiedlichen Reisezielen allein die Kunden bezeichnen, ohne die Wegstrecke anzugeben. Die Angabe von Zwischenentfernungen soll nur bei größeren Differenzen zwischen direkter und tatsächlicher Entfernung nötig sein. Eine Vereinfachung durch die FinVerw. ist uE hierin nicht zu erkennen, weil detailliertere Angaben schon nach Satz 3 nicht erforderlich sind, soweit die insgesamt betriebliche/berufliche Fahrt nicht zu Privatzwecken unterbrochen wird. Genauso verhält es sich mit den Vereinfachungen für Taxifahrer bzw. für Fahrlehrer (Angabe „Fahrten im Pflichtgebiet“ bzw. „Fahrschulfahrt“ sollen genügen). Auch hier gewährt die FinVerw. nur eine Vereinfachung, weil sie ohnehin zu strenge Maßstäbe an die Angaben zur Reiseroute stellt.

Im Übrigen ist es uE nicht nachzuvollziehen, warum diese Erleichterungen nicht allg. für alle Stpfl. gelten können, denn wenn die Angaben für den Kreis der Vielfahrer ausreichen, muss dies auch für „Wenigfahrer“ ausreichen, weil hier eine Nachprüfung noch leichter fällt.

## ff) Eingeschränkte Angaben durch Berufsgeheimnisträger

### (1) Auffassung von Finanzverwaltung, Literatur und Rechtsprechung

830

**Auffassung der Finanzverwaltung und in der Literatur:** Die FinVerw. hat deutlich gemacht, dass die allgemeinen Anforderungen auch für Stpfl. mit Auskunfts- und Mitwirkungsverweigerungsrechten gem. § 102 AO gelten sollen (OFD Frankfurt/Main v. 19.1.2011 – S 2145 A – 15 – St 210). Die FinVerw. verzichtete früher teilweise auf detaillierte Angaben (so noch OFD München v. 18.1.2001, DStR 2001, 850; befristet bis zum 31.12.1997; aA OFD Rostock v. 31.7.1997, DB 1997, 1691; OFD Frankfurt v. 19.4.2000, FR 2000, 738). In der Literatur wurde vertreten, dass das Verlangen, Namen und Anschrift von Patienten/Mandanten im Fahrtenbuch anzugeben, einen Verstoß gegen § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO und § 203 Abs. 1 Nr. 1 StGB darstelle. Das Steuergeheimnis (§ 30 AO) und dessen strafrechtl. Absicherung (§ 355 StGB) seien kein genügender Rechtfertigungsgrund (so *Langhein*, AO-StB 2022, 27; *Schmitz*, wistra 1997, 293; *Au*, NJW 1999, 340; aA *Wacker*, NWB F. 3, 10119 [10144]; *Bilsdorfer*, DStR 2012, 1477 [1479]).

**Rechtsprechung:** Der BFH widerspricht der Auffassung, dass die anwaltliche Schweigepflicht dazu führt, dass Satz 3 nicht anwendbar ist (BFH v. 3.1.2007 – XI B 128/06, BFH/NV 2007, 706). Der BFH hat sich bisher zu den Angaben bei Bewirtungsaufwendungen geäußert (BFH v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502). Bei diesen Aufwendungen können Berufsgeheimnisträger keine Angaben unterlassen, da für die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ausdrücklich die Angabe aller Bewirtungsteilnehmer erforderlich ist. Der BFH geht zur Rechtfertigung einer unbefugten Offenbarung nach § 203 StGB insoweit von einer konkludenten Einwilligung des Bewirteten aus, da dieser von der Aufzeichnungspflicht weiß (vgl. zur stillschweigenden Entbindung von der Verschwiegenheitsverpflichtung auch BFH v. 8.4.2008 – VIII R 61/06, BStBl. II 2009, 579; BFH v. 27.9.2017 – XI R 15/15, BStBl. II 2018, 155). Ansonsten betont die Rspr., dass Unterlagen in neutralisierter Form vorzulegen sind (zu allg. verlangten Unterlagen im Rahmen einer Prüfung vgl. BFH v. 28.10.2009 – VIII R 78/05, BStBl. II 2010, 455). Nach der Rspr. der FG sollen Verschwiegenheitspflichten nicht dazu zwingen, die Maßstäbe bei der Führung von Fahrtenbüchern herabzusetzen, da allein durch die Nennung von Namen und Anschrift des Patienten/Mandanten keine schützenswerten Interessen berührt würden (FG Hamb. v. 17.1.2007 – 8 K 74/06, EFG 2007, 669, rkr.; FG München v. 20.7.2007 – 13 K 1877/04, juris, rkr.), bzw. die Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und das Steuergeheimnis eine Offenbarung zuließen (Hess. FG v. 3.12.2013 – 3 K 1184/11, juris, rkr.). Gegen das Argument, dass das strafrechtl. geschützte Steuergeheimnis nicht genüge, wandte sich bereits das Sächs. FG v. 14.12.2007 – 2 K 1785/07, juris, rkr.

**Vorlageverweigerungsrechte in der Außenprüfung:** Allerdings bestehen auch in der beim Berufsgeheimnisträger selbst stattfindenden Außenprüfung Vorlageverweigerungsrechte nach § 104 Abs. 1 AO (BFH v. 28.10.2009 – VIII R 78/05, BStBl. II 2010, 455). Bei Ausgangsrechnungen und anderen Belegen, aus denen sich die Identität von Mandanten ergibt, beschränkt sich das Vorlagerecht der Fin-

Beh. auf Unterlagen in neutralisierter Form. Ein Verweigerungsrecht gilt jedoch nicht für solche Mandanten, die auf die Geheimhaltung ihrer Identität verzichtet haben (zB Mandanten eines Steuerberaters, dessen Mandatierung auf deren StErklärung sichtbar gemacht wird).

### 831 (2) Eigene Auffassung

Die Anforderungen an Fahrtenbücher von Berufsheimnisträgern sind uE entgegen der neueren Auffassung der FinVerw. einzuschränken (zutr. Bundessteuerberaterkammer, Positionspapier v. 1.2.2013 zur Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht bei steuerlichen Betriebsprüfungen in Steuerberaterpraxen). Wenn ein Berufsheimnisträger im Fall einer Außenprüfung berechtigt ist Mandantenangaben zu schwärzen, dann ist es uE unverhältnismäßig, erst solche Angaben im Fahrtenbuch zu verlangen (in diese Richtung auch *Werndl* in *KSM*, § 6 Rz. E 92 [4/2018]: Angabe „Patientenbesuch“ genügt, und *M. Prinz* in *B/B*, § 6 Rz. 1/721 [6/2015]). Da ein Verzicht auf Geheimhaltung der Identität nach der vorgenannten Rspr. nicht bei allen Berufsheimnisträgern die Regel ist (zB Steuerberater) sind auch nicht für alle Berufsheimnisträger allgemeingültige Aussagen zur Detailtiefe eines Fahrtenbuchs zu machen. Insbesondere nicht geheimhaltungsrelevante berufliche Fahrten (zB eines Anwalts zum Gericht, zu Banken) sind in allen Fällen zu kennzeichnen. Bei Steuerberatern sind zumindest dann Angaben zu machen, wenn das Mandantschaftsverhältnis bei einem FA bekannt ist. Die Rspr. des BFH zu den Bewirtungsaufwendungen ist nicht übertragbar. Zum einen fordert Satz 3 nur ein ordnungsmäßiges Fahrtenbuch; Mandanten- bzw. Patientenangaben sind nicht materiell-gesetzliche Voraussetzung der Abzugsfähigkeit der Kfz-Aufwendungen als BA, vielmehr sollen diese der Ermittlung des privaten Nutzungsanteils dienen. Zum anderen ist bei Fahrtenbuchaufzeichnungen nicht von einer konkludenten Einwilligung des Mandanten/Patienten zur Offenbarung gegenüber der FinVerw. auszugehen, da die Mandanten/Patienten nicht wissen können, ob der Berufsträger den Nutzungsanteil nach Satz 2 oder 3 ermittelt. Im Zweifel sollte der zur Verschwiegenheit verpflichtete Stpfl. im Fahrtenbuch eine Mandanten- bzw. Rechnungsnummer vermerken, damit auch über eine neutralisierte Ausgangsrechnung ein betrieblicher Zusammenhang der Fahrt herstellbar bleibt und stichprobenartig überprüft werden kann (in diese Richtung auch zuletzt *Pieske-Kontny*, ZAP 2018, 657 [666]).

832–834 Einstweilen frei.

#### d) Rechtsfolge: Bewertung der Nutzungsentnahme mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen

### 835 aa) Nachweis mit ordnungsgemäßem Fahrtenbuch

Die Nutzungsentnahme für die private Kfz-Nutzung ermittelt sich – bei Wahlrechtsausübung durch den Stpfl. (Anm. 795) – durch die Gegenüberstellung der Gesamtaufwendungen im Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten.

#### Beispiel:

Rechtsanwalt R hat ein gebrauchtes erworbenes Kfz. der Oberklasse im BV, welches er überwiegend betrieblich nutzt. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung betrug 65 000 €. Für das Kfz. sind nachweislich folgende Aufwendungen entstanden:

AfA des Kfz.	10 000 €
laufende Kosten mit Vorsteuerabzug	12 000 €
laufende Kosten ohne Vorsteuerabzug	3 000 €
Gesamtaufwendungen	25 000 €

Nach dem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch ergeben sich für den VZ folgende Fahrten bzw. Kostenteile:

Fahrten Wohnung – BS

180 Tage $2 \times 20 \text{ km} =$	7 200 km	18 %	4 500 €
Betriebliche Fahrten	20 800 km	52 %	13 000 €
Privatfahrten	12 000 km	30 %	7 500 €
Gesamtfahrten	40 000 km	100 %	25 000 €

Auf die Privatfahrten entfallen somit Aufwendungen iHv. 7 500 € (netto), davon gelten 6 600 € als mit Vorsteuer belastete Aufwendungen ( $7 500 \text{ €} \times 22 000 \text{ €} / 25 000 \text{ €}$ ). Die Nutzungsentnahme beträgt somit 7 500 € zzgl. 1 254 € USt.

Für die Fahrten zwischen Wohnung und BS kann gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 max. die Entfernungspauschale angesetzt werden:  $180 \text{ Tage} \times 20 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 1 080 \text{ €}$ . Dem Gewinn sind somit 3 420 € nicht abzugsfähige BA hinzuzurechnen ( $4 500 \text{ €} ./ 1 080 \text{ €}$ ).

Nach der Listenpreismethode würde sich ein Betrag von  $65 000 \text{ €} \times 1 \% \times 12 = 7 800 \text{ €}$  für die Privatnutzung ergeben. Davon gelten 80 % als mit USt zu belasten, mithin ergibt sich eine Nutzungsentnahme von 7 800 € zzgl. 1 185,60 € USt. Für die Fahrten Wohnung – BS sind  $65 000 \text{ €} \times 0,03 \% \times 12 = 4 680 \text{ €}$  als Nutzungsvorteil und somit 3 600 € nicht abzugsfähige BA hinzuzurechnen ( $4 680 \text{ €} ./ 1 080 \text{ €}$ ). Eine Kostendeckelung würde nicht eingreifen, weil die Gesamtaufwendungen mit 25 000 € über den ermittelten Pauschalwerten liegen. Die Fahrtenbuchmethode wäre im Beispiel nur geringfügig günstiger (480 €).

## bb) Feststellung nicht ordnungsgemäßer Fahrtenbuchführung

### (1) Prüfung der Ordnungsmäßigkeit

836

Die Fahrtenbuchmethode findet nur Anwendung, wenn das Fahrtenbuch ordnungsgemäß ist, mithin kein Anlass ersichtlich ist, die sachliche Richtigkeit zu beanstanden (§ 158 AO). Die FinBeh. trifft die Beweislast für die sachliche Unrichtigkeit. Unter Anwendung der uE anzuwendenden Grundsätze von §§ 140–148 AO bedeutet dies jedoch auch, dass nicht jeder geringfügige formelle Mangel zur Verwerfung des Fahrtenbuchs führen kann. Ebenso wie eine Buchführung trotz einiger formeller Mängel noch als ordnungsgemäß erscheinen kann, führen auch kleinere Mängel im Fahrtenbuch nicht zur Verwerfung, wenn die Angaben insgesamt noch plausibel sind. Maßgeblich ist, ob trotz der Mängel noch eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben gegeben und der Nachweis der privaten Kfz-Nutzung noch möglich ist (BFH v. 10.4.2008 – VI R 38/06, BStBl. II 2008, 768). Zu prüfen ist das Fahrtenbuch und der belegmäßige Nachweis der gesamten Aufwendungen. Soweit einzelne Aufwendungen nicht nachgewiesen werden können, bedeutet dies uE nicht, dass die Fahrtenbuchmethode nicht anwendbar ist (aA für wesentliche Aufwendungen, wie bspw. Treibstoffkosten BFH v. 15.12.2022 – VI R 44/20, BStBl. II 2023, 442). Die Aufzeichnungen sind im Original vorzulegen, bloße Abschriften und komprimierte Darstellungen genügen nicht (BFH v. 14.12.2006 – IV R 62/04, BFH/NV 2007, 691). Die Überprüfung kann auch mittels statistischer Methoden erfolgen (FG Münster v. 7.12.2005 – 1 K 6384/03 E, EFG 2006, 652, rkr., zum Chi-Quadrat Test). Dieser Test beruht darauf, dass jeder Mensch eine Vorliebe für bestimmte Ziffern hat,

wogegen Kilometerstände nach Tachometer eines Kfz. bei sämtlichen Fahrten willkürliche Ziffernreihen ergeben sollten. Dies gilt aber nicht zwingend, wenn das Kfz. für gleichbleibende Strecken genutzt wird und damit bestimmte Wegstrecken immer wieder vorkommen. Nur wenn dies ausgeschlossen werden kann, kann bei der Häufung bestimmter Ziffern von der nachträglichen Führung des Fahrtenbuchs ausgegangen werden. Die Ergebnisse können jedoch nur einen Hinweis auf mögliche Manipulationen ergeben, denn bei einem Fahrtenbuch werden idR nicht die für einen sicheren Schluss nötigen Datenmengen vorhanden sein (bei Überprüfung von Kasseneinnahmen sind nach der Rspr. mindestens 500 bzw. 3 000 Datensätze erforderlich, vgl. FG Münster v. 14.8.2003 – 8 V 2651/03 E, U, EFG 2004, 9, rkr.).

## 837 (2) Maßstab der Ordnungsmäßigkeit

**Hinzuschätzung bei kleineren Mängeln:** Es ergeben sich unterschiedliche Folgen, je nach Grad der festgestellten Unrichtigkeit. Bei kleineren Mängeln des Fahrtenbuchs (zB nicht nachvollziehbarer Reisezweck an einigen Tagen), wird die Erhöhung der Quote der privaten Kfz-Nutzung in Betracht kommen, weil dann von weiteren Privatfahrten auszugehen ist. Da eine Schlüssigkeitsprüfung keine umfangreiche Überprüfung jeder einzelnen Eintragung bedingt, kommt uE auch ein pauschaler Zuschlag auf die Quote der privaten Kfz-Nutzung in Betracht. Dies sollte jedoch nur möglich sein, wenn das Fahrtenbuch ansonsten formell einwandfrei ist.

**Rückgriff auf Listenpreismethode bei mindestens 50 % betrieblicher Nutzung:** Liegen erhebliche Mängel vor bzw. besteht der Verdacht der nicht zeitnahen Führung, ist das Fahrtenbuch grds. zu verwerfen (BMF v. 18.11.2009 – IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326 Rz. 30), wenn das Kfz. auch zu mindestens 50 % betrieblich genutzt wurde (vgl. Anm. 800).

**Ordnungsmäßigkeitsmaßstab bei Kraftfahrzeugen mit betrieblicher Nutzung unter 50 %:** Die FinVerw. äußert sich nicht zur Vorgehensweise, wenn die Listenpreismethode nicht anwendbar ist. In diesem Fall ist uE der Maßstab für die Ordnungsmäßigkeitsprüfung des Fahrtenbuchs herabzusetzen (aA *Schindler in Kirchhoff/Seer*, 23. Aufl. 2024, § 6 Rz. 164, Nutzungsentnahme mit Anteil an festen und variablen Kosten im Sinne der Rspr. zur allgemeinen Nutzungsentnahme). Mangels Anwendbarkeit der Listenpreismethode müsste der private Nutzungsanteil ohnehin geschätzt werden (vgl. Anm. 817). Bevor jedoch eine volle (griffweise) Schätzung in Betracht kommt, wäre eine Übernahme des Fahrtenbuchergebnisses unter erhöhten Sicherheitszuschlägen vorzuziehen. Dieses Vorgehen setzt allerdings ebenfalls ein bestimmtes Mindestmaß an Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs sowie Anhaltspunkte für eine betriebliche Nutzung im Rahmen von 10 % bis 50 % voraus und könnte bspw. bei einer nicht zeitnahen Führung bzw. bei Unplausibilitäten in Verbindung mit dem Belegnachweis genutzt werden. Soweit ein Fahrtenbuch für bestimmte Zeiträume nicht vorliegt und die Fehlzeiten nicht ins Gewicht fallen (maximal ein bis zwei Monate), kommt uE eine Schätzung unter Sicherheitszuschlag anhand der restlichen Monate in Betracht, soweit nicht Angaben vorliegen, aus denen sich eine überwiegende bzw. vollständige private Nutzung für diesen Zeitraum ergibt (zB Urlaub in den Sommermonaten).

838–839 Einstweilen frei.

#### 4. Buchwertprivileg bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern für begünstigte Zwecke (Abs. 1 Nr. 4 Sätze 4 und 5)

**Schrifttum:** *Hüttemann*, Das Buchwertprivileg bei Sachspenden nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG, DB 2008, 1590; *Seer*, Entnahme zum Buchwert bei unentgeltlicher Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine gemeinnützige GmbH oder Stiftung – Zur Reichweite des sog. Buchwertprivilegs des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 5 EStG, GmbHR 2008, 785; *Kirchhain*, Zuwendung von Anteilen an gewerblich geprägten Mitunternehmerschaften an NPOs nicht mehr vollständig privilegiert?, DB 2016, 1605.

##### a) Bedeutung

840

Nach der Grundregel des Nr. 4 Satz 1 sind Entnahmen mit dem Teilwert zu bewerten. Dadurch werden stille Reserven der entnommenen WG aufgedeckt und idR ergibt sich eine stl. Belastung. Soweit gem. § 10b ein Abzug dieser Aufwendungen als SA (bzw. als Kürzung nach § 9 Nr. 5 GewStG) in der Höhe begrenzt ist, kann die stl. Belastung der Aufdeckung stiller Reserven nicht kompensiert werden. Eine Hingabe von WG des BV für steuerbegünstigte Zwecke wird stl. unattraktiv. Das sog. Buchwertprivileg von Nr. 4 Satz 4 führt zu einer Entnahme ohne Aufdeckung der stillen Reserven. Hierdurch soll „die Spendenbereitschaft gefördert und damit dazu beigetragen werden, die wirtschaftliche Grundlage der gemeinnützigen wissenschaftlichen Institutionen zu erweitern“; ferner sollen „in Anbetracht der zunehmenden Anforderungen, die der technische Fortschritt an alle Bereiche des Bildungswesens stellt“, Erziehung, Volks- und Berufsausbildung gefördert werden (Begr. zum StÄndG 1969 v. 18.8.1969, BTDrucks. V/3890, 20). Die Regelung gilt entsprechend auch für die GewSt (vgl. *Schindler* in *Kirchhoff/Seer*, 23. Aufl. 2024, § 6 Rz. 175).

##### b) Tatbestand: Entnahme von Wirtschaftsgütern zum Buchwert für begünstigte Zwecke (Abs. 1 Nr. 4 Satz 4)

841

**Erfasste Entnahmen:** Die Begünstigung gilt für alle WG, auch für immaterielle Güter wie zB Rechte oder Anteile an KapGes.; nicht dagegen für Nutzungen und Leistungen (s. Anm. 843).

**Empfangende Körperschaft:** Das WG muss einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (zu den weiteren Voraussetzungen vgl. § 5 KStG Anm. 200 ff.) oder einer jPöR überlassen werden.

**Überlassung des Wirtschaftsguts:** Das WG muss unentgeltlich zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke überlassen werden; dh., der Stpfl. darf vom Empfänger keinen wirtschaftlichen Vorteil erhalten, der eine Gegenleistung für die Zuwendung des WG bildet. Überlassen meint untechnisch die Übertragung des Eigentums am WG (*Hüttemann*, DB 2008, 1590). Das WG muss unmittelbar nach seiner Entnahme dem Empfänger überlassen werden. Nach dem Sprachgebrauch ist damit der zeitliche Ablauf gemeint; dh., zwischen der Entnahme und der Zuwendung darf kein anderer Vorgang oder Zustand liegen. Es ist nicht zulässig, dass der Stpfl. ein WG zum Buchwert entnimmt und es erst noch privat nutzt mit der Begr., er habe seine Absicht, das WG einem begünstigten Empfänger zuzuwenden, nicht unverzüglich (ohne schuldhaftes Zögern) verwirklichen können.

**Kein unmittelbares Verwendungserfordernis:** Das Erfordernis der Unmittelbarkeit bezieht sich jedoch nicht auf das Verwendungserfordernis (dazu umfassend *Seer*, GmbHR 2008, 785). Insoweit ist das Buchwertprivileg auch auf WG anwendbar, die zwar dem begünstigten Empfänger überlassen werden, dieser jedoch nicht unmittelbar mit diesem WG, sondern bspw. aus einem Veräußerungserlös des WG dem begünstigten Zweck nachkommt (so ausdrücklich R 6.12 Abs. 3 EStR 2012; ebenso *Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 1337 [5/2023]). Da Nr. 4 Satz 4 einen weiten Anwendungsbereich hat, stellt die Veräußerung des WG und gemeinnützige Verwendung des Veräußerungserlöses uE keinen Gestaltungsmissbrauch dar (so *Seer*, GmbHR 2008, 785; *Hüttemann*, DB 2008, 1590 [1592]; *Schindler* in *Kirchhof/Seer*, 23. Aufl. 2024, § 6 Rz. 175). Da die Abziehbarkeit nach § 10b nicht Voraussetzung der Begünstigung ist, kommt Nr. 4 Satz 4 auch bei einer von Todes wegen angeordneten Überlassung in Betracht (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 53/99, BStBl. II 2003, 237).

**Hilfswise Anwendung bei Nichtanwendbarkeit von § 6 Abs. 3:** Die Übertragung eines Mitunternehmeranteils (Anm. 1220 ff.) an einer (nur) gewerblich geprägten PersGes. auf eine sbefreite Körperschaft unterfällt nicht § 6 Abs. 3, da die Besteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist (BFH v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858; BFH v. 18.2.2016 – V R 60/13, BStBl. II 2017, 251; BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, 2019/0964762, BStBl. I 2019, 1291 Rz. 5). Nr. 4 Satz 4 ist dann aber anwendbar, weil die Übertragung zur Aufgabe des Mitunternehmeranteils führt (*Krumm* in *Brandis/Heuermann*, § 6 Rz. 1339 [5/2023]). Die FinVerw. will das Buchwertprivileg anwenden, wenn die den Mitunternehmeranteil umfassenden WG der gemeinnützigen Körperschaft unentgeltlich überlassen werden. Umfasst der Mitunternehmeranteil jedoch auch Verbindlichkeiten, liegt nach Auffassung der FinVerw. keine unentgeltliche Überlassung vor, so dass die Anwendung des Buchwertprivilegs nicht möglich ist und die im Mitunternehmeranteil verhafteten stillen Reserven zwingend aufzudecken sind (vgl. OFD Frankfurt/Main v. 27.7.2016 – S 2241 A - 129 – St 213, DB 2016, 1966; FinMin. Schl.-Holst. v. 9.6.2016 – VI 306 – S 2241 - 299, DStR 2016, 1474). Insoweit stellt sich auch hier das Problem nach der Frage Trennungs- vs. Einheitstheorie (ausführl. Anm. 1230 ff.), weil die FinVerw. die Unentgeltlichkeit an das Vorhandensein von Verbindlichkeiten knüpft. Richtigerweise schließt die Existenz von Verbindlichkeiten in der Mitunternehmerschaft das Buchwertprivileg aber nur „insoweit“ aus, wie die Verbindlichkeiten die Teilwerte des Aktivvermögens übersteigen (so auch *Kirchhain*, DB 2016, 1605 [1607]).

#### 842 c) Rechtsfolge

Nr. 4 Satz 4 gewährt ein Wahlrecht, der Stpfl. kann statt des in Satz 1 vorgeschriebenen Teilwerts den niedrigeren Buchwert ansetzen. Der Ansatz des Teilwerts kommt zB dann in Betracht, wenn die Aufdeckung stiller Reserven durch anderweitige Verluste kompensiert wird oder der Stpfl. die Sachspende in Höhe ihres Teilwerts als SA geltend machen möchte, da sich der Zuwendungswert nach § 10b Abs. 3 Satz 2 nach dem Entnahmewert richtet. Eine Optimierung von Verlustnutzung und SA-Abzug durch den sog. Zwischenwertansatz der Entnahme entsprechend § 3 Abs. 2 UmwStG 2006 kommt nicht in Betracht, da ein solches Wahlrecht einer expliziten Regelung bedarf.

**d) Rückausnahme für Nutzungen und Leistungen (Abs. 1 Nr. 4 Satz 5)** 843

Das Buchwertprivileg gilt nicht für Nutzungen (zB die unentgeltliche Gebrauchsüberlassung einer Sache oder eines Rechts) und Leistungen (zB Dienstleistungen), denn insoweit kommt es bereits nicht zu einer Gewinnrealisierung durch die Entnahme, sondern lediglich zu einer Kostenneutralisierung (s. Anm. 791). Eine Beschränkung auf den Buchwert ist weder möglich noch erforderlich.

Einstweilen frei. 844

**5. Entnahmeprivileg für die private Nutzung klassischer Fahrräder (Abs. 1 Nr. 4 Satz 6)**

**Schrifttum:** *Brunckhorst*, Fahrräder im Betriebsvermögen – Überlassung an Arbeitnehmende und Nutzung durch Selbständige Fragestellungen zur Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer, EStB 2024, 65.

**a) Bedeutung** 845

Die private Nutzung betrieblicher Fahrräder wird nicht durch Nr. 4 Satz 1 erfasst. Anzusetzen sind für die Nutzung betrieblicher WG grds. die Selbstkosten (s. ausführl. Anm. 791). Die Regelung führt zu einer Rückausnahme der Entnahmebewertung für den Zeitraum vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2030 (§ 52 Abs. 12 Satz 7). Die Regelung ist zur Lenkung und Vereinfachung durch Art. 3 Nr. 2 des „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338) eingefügt worden. Die Lenkung besteht darin, die Nutzung von Fahrrädern zu fördern, indem eine private (Mit-)Nutzung nicht erfasst wird (ausführl. auch zur Befreiung entsprechender Sachbezüge von ArbN *Brunckhorst*, EStB 2024, 65, § 3 Nr. 37 Anm. 2). Die betriebliche Widmung eines Fahrrads als gewillkürtes BV ermöglicht damit die stl. Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als BA, auch wenn das Fahrrad erheblich (bspw. 89 %) privat genutzt wird. Der Vereinfachungszweck ergibt sich allein daraus, dass entsprechende Nutzungsanteile weder aufgezeichnet noch geschätzt werden müssen.

**b) Tatbestand: Private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads (Abs. 1 Nr. 4 Satz 4)** 846

**Erfasste Fahrräder:** Die Begünstigung gilt für alle Fahrräder, die zum BV gehören (zur grundsätzlichen Erfassung von geleasteten WG s. Anm. 797) und keine Kfz. iSv. Nr. 4 Satz 2 (Anm. 797) sind. Erfasst sind damit klassische Fahrräder, die durch Muskelkraft angetrieben werden. Erfasst sind aber auch Fahrräder mit einem elektromotorischen Hilfsantrieb mit einer Nenndauerleistung von höchstens 0,25 kW und einer Unterstützungsleistung bis zur Geschwindigkeit von 25 km/h (*Brunckhorst*, EStB 2024, 65, Anm. 797). Bereits sprachlich sind Elektro-Roller bzw. E-Scooter (sog. Elektrokleinstfahrzeuge) keine Fahrräder und damit nicht erfasst. Die private Nutzung entsprechender WG ist weiterhin durch Ansatz eines Teils der Selbstkosten zu korrigieren.

**c) Rechtsfolge** 847

Die private Nutzung bleibt außer Ansatz. Selbstkosten sind nicht zur Neutralisierung angefallener BA (insbes. AfA) als Entnahme anzusetzen.

Einstweilen frei. 848–849

## XI. Bewertung von Einlagen (Abs. 1 Nr. 5)

**Schrifttum:** *Zitzlaff*, Die Bewertung von Einlagen (§ 6 Ziff. 5 EStG, Abschn. 59 Abs. 1 EStR II/1948 und 1949), DStZ 1950, 313; *Grieger*, Bewertung der Einlage einer Beteiligung mit dem Teilwert trotz höherer Anschaffungskosten, BB 1966, 66; *Hanraths*, Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Fällen der Einlage nach vorheriger Entnahme, BB 1967, 657; *Littmann*, Entscheidungen des BFH zum Bilanzsteuerrecht – Eine Übersicht aus dem Jahre 1966 (2. Teil), Inf. 1967, 145; *el.*, Einlage unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter, DB 1970, 1002; *Quack*, Zur Bilanzierung von Gesellschaftereinlagen in der Bilanz des Gesellschafters und der Kapitalgesellschaft, BB 1971, 863; *Wismeth*, Einlage von Wirtschaftsgütern, deren Teilwert niedriger ist als ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. ihr Restwert, FR 1974, 261; *Durchlaub*, Bewertung von Einlagen – Höhe der Anschaffungskosten, DB 1975, 2245; *Söffing*, Konjunkturzulage bei Anschaffung vor Betriebsöffnung, FR 1975, 211; *Söffing*, Zur Bewertung von Einlagen, DStZ 1980, 65; *Groh*, Gemischte Schenkung und gemischte Sacheinlage im Ertragsteuerrecht, StuW 1984, 217; *Meincke*, Einlagen und Absetzungen, StuW 1985, 390; *Fasold*, Nutzungseinlagen vor dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs, BB 1987, 1220; *Felix*, Nutzungsvorteile als einlagefähige Wirtschaftsgüter und als verdeckte Gewinnausschüttung, DStZ 1988, 179; *Groh*, Nutzungseinlage, Nutzungsentnahme und Nutzungsausschüttung – Zum Beschluß des Großen Senats vom 26.10.1987 GrS 2/86, DB 1988, 514 (Teil I), 571 (Teil II); *Hoffmann*, Fragen und Gestaltungshinweise zur BFH-Entscheidung über den Forderungsverzicht des Gesellschafters, DStR 1997, 1625; *Dinkelbach*, Einlagen und Abgeltungssteuer – Gestaltungsmöglichkeiten und Nachbesserungsbedarf, DStR 2011, 941; *Paus*, Überführen von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in eine Personengesellschaft, EStB 2012, 70; *Weidmann*, Übertragung von Wertgegenständen aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, FR 2012, 205 und 344; *Briese*, Pensionsverzicht durch Gesellschafter-Geschäftsführer: Grundsätzliches zur verdeckten Einlage und deren Bewertung, DStR 2017, 2135; *Arnold/Steinau*, Verdeckte „Abwärtseinlage“ in Kapitalgesellschaften aus dem Betriebsvermögen, Ubg 2019, 153; *Dorn*, Zur Möglichkeit der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens im Wege der verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten, Ubg 2019, 157.

### 1. Begriff der Einlage

#### 850 a) Bedeutung des Begriffs

Um den BV-Vergleich zutr. durchführen zu können, sind die Privatsphäre und der betriebliche Bereich des Stpfl. voneinander abzugrenzen (vgl. auch § 4 Abs. 1 Satz 1). Werden WG von der einen in die andere Sphäre verlagert, sind hierfür Bewertungsregeln erforderlich, die Wertveränderungen der jeweils „richtigen“ Sphäre zuordnen. Diese Funktion übernimmt für den Fall der Verlagerung von WG aus dem privaten Bereich in das BV Abs. 1 Nr. 5 (für den Fall der Entnahme s. Anm. 790).

Der Begriff der Einlage wird ua. in § 4 Abs. 1 Sätze 1 und 5, § 4 Abs. 4a, § 5 Abs. 6 und § 6 Abs. 1 Nr. 5 verwendet. Er hat seine grundsätzliche Bedeutung im Bereich der Ermittlung des stpfl. Gewinns durch BV-Vergleich nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1. Es soll vermieden werden, dass es zu einer Besteuerung von zulässigerweise im nichtsteuerbaren Bereich gebildeten oder bereits versteuertem Vermögen kommt, das sonst durch die Zuführung zum Betrieb (erneut) der Besteuerung unterliegen würde (Anm. 150; BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; glA *Loschelder* in *Schmidt*, 43. Aufl. 2024, § 4 Rz. 220). Aus diesem Grund sieht § 4 Abs. 1 Satz 1 die Kürzung des Unterschiedsbetrags durch den Wert der in dem Wj. zugeführten Einlagen und Abs. 1 Nr. 5 die Bewertung der Einlage mit dem Teilwert vor (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 16.12.2004 – III R 8/98, BStBl. II 2005, 278, V.3.a).