

Checkliste „Anforderungen an ein Fahrtenbuch“

Nach bisherigem Recht konnten Gewerbetreibende oder Freiberufler, die einen Pkw mindestens zu 10 v.H. betrieblich nutzen, diesen im Betriebsvermögen führen und alle damit in Zusammenhang stehenden Kosten als Betriebsausgaben geltend machen. Günstig wirkte sich dabei häufig die Ermittlung des Privatanteils anhand der 1-Prozent-Regelung aus. Der Gesetzgeber hat nun rückwirkend zum 1.1.06 den sachlichen Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG auf Kfz beschränkt, die zu mehr als 50 v.H. betrieblich genutzt werden (Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen vom 7.4.06, BGBl I 1, 1095). Im Ergebnis führt dies dazu, dass praktisch jeder Steuerpflichtige ein Fahrtenbuch führen muss, um nicht in Nachweisschwierigkeiten hinsichtlich der 50-Prozent-Grenze zu kommen. Dies ist Anlass genug, die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch ausführlich im Rahmen einer Checkliste darzustellen und dabei auf steuerliche Fallstricke hinzuweisen.

1. Allgemeines

Wird ein Betriebs-Pkw vom Unternehmer oder Arbeitnehmer auch privat genutzt, ist der Privatanteil mit 1 v.H. des inländischen Brutto-Listenpreises anzusetzen. Eine Ausnahme sieht das Gesetz nur dann vor (Escape-Klausel), wenn der Gesamtaufwand für den Betrieb des Pkw durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den betrieblichen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden kann (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG).

Das Problem dieser Escape-Klausel besteht darin, dass der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs gesetzlich nicht näher bestimmt wird. Aus dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck der Regelung folgt allenfalls, dass die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Zudem müssen die Angaben mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein (so ausdrücklich BFH 16.3.06, VI R 87/04). Was das im Einzelfall bedeutet, ist seit Einführung der Vorschrift in 1996 bis heute häufig Gegenstand von Finanzgerichtsprozessen gewesen. Soweit ersichtlich hat sich der BFH nun erstmals im Urteil vom 9.11.05 (BFH/NV 06, 858) konkret mit dem Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs auseinandergesetzt. Weitere Präzisierungen folgten in den Entscheidungen vom 16.11.05 (BFH/NV 06, 864) und 16.3.06 (VI R 87/04). Die für die steuerliche Beratungspraxis wichtigen Einzelheiten werden in der folgenden Checkliste dargestellt.

2. Checkliste

2.1 Anscheinsbeweis für private Nutzung

- Soll geltend gemacht werden, dass tatsächlich keine Privatnutzung erfolgt?
- Ist die Privatnutzung aber grundsätzlich möglich?

Hinweis: Im FG-Verfahren sind im Rahmen der freien Beweiswürdigung die Grundsätze des Anscheinsbeweises anzuwenden (BFH 27.5.05, BFH/N\ 06, 292). Ist die private Mitbenutzung eines betrieblichen Pkw möglich, so besteht ein allgemeiner Erfahrungssatz, dass eine private Mitbenutzung, auch tatsächlich erfolgt; hierauf beruht u.a. die Vorschrift des § 6 Abs. I Nr. 4 S. 2 EStG (vgl. BFH 11.7.05, BFH/NV 05, 1801).

- Wird als Argument angeführt, dass ein weiterer Pkw im Privatvermögen für Privatfahrten zur Verfügung steht?

Hinweis: Der Anscheinsbeweis für die private Nutzung wird nicht allein durch das Vorhandensein eines weiteren Kfz entkräftet (vgl. FG Düsseldorf 4.4.06, 18 V 273/06 A).

Anmerkung für den FG-Prozess: Der auf Erfahrungssätzen beruhende Anscheinsbeweis kann durch einen Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden. Dabei ist nicht der Beweis des Gegenteils erforderlich es genügt die Darlegung eines Sachverhalts, aus dem sich die ernsthafte Möglichkeit eines anderen als der allgemeinen Erfahrung entsprechendes Geschehensablaufes ergibt (BFH/NV 06, 292; BFH/NV 05, 1801). Ist der Anscheinsbeweis erschüttert, muss die Privatnutzung durch eine normale Beweiserhebung ermittelt werden. In Frage kommt hier in erster Linie der Indizienbeweis (vgl. FG Münster, EFG 06, 175). Mit einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch ist man aber eher auf der sicheren Seite.

- Ist dem Arbeitnehmer vertraglich untersagt, den überlassenen Pkw privat zu nutzen (formelles Nutzungsverbot)?

Hinweis: Der BFH hat im Beschluss vom 27.10.05 (BFH/NV 06, 292) einen Anscheinsbeweis für eine private Nutzung trotz formellem Nutzungsverbot angenommen (so auch Nieders. FG 1.3.06, Az.: 2 K 53/03).

- Wird dieses Verbot zumindest stichprobenartig überwacht?

Hinweis: Das FG Saarland geht davon aus, dass die Vereinbarung eines Nutzungsverbotes die Anwendung der 1-Prozent-Regelung nur bei einer entsprechenden Überwachung durch den Arbeitgeber verhindern kann (a.A. Nieders. FG, EFG 05,1265, Rev. Az. des BFH: VI R 19/05). Zu empfehlen sind daher stichprobenartige Kontrollmaßnahmen (vgl. BMF BStBl 196, 654): Aufzeichnungen über betriebliche Fahrten mit dem Firmenwagen und eine Kontrolle der tatsächlich gefahrenen Kilometer, aus denen sich die ausschließlich betriebliche Nutzung nachvollziehen lässt, wären hier angebracht.

2.2 Allgemeine Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

- Wird das Fahrtenbuch in geschlossener (Buch-)Form geführt?

Hinweis: Die erforderlichen Angaben müssen in einer gebundenen oder jedenfalls in sich geschlossenen Form festgehalten werden, die nachträglichen Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder zumindest deutlich als solche erkennbar werden lässt. Lose Notizzettel können daher schon in begrifflicher Hinsicht kein „Fahrtenbuch“ sein (vgl. BFH 9.11.05, StBp 06,134)

Hinweis: Die Abkürzungen müssen aus sich heraus verständlich oder in einem beigelegten Ergänzungsblatt aufgeschlüsselt sein (zu den von der Finanzverwaltung bislang noch zugelassenen Erleichterungen, auf die der BFH ausdrücklich Bezug nimmt, siehe BMF 12.5.97, BStBl I, 562Tz. 21; 31 (9-10) LStR 2006; BMF 21.1.02, BStBl I, 148Tz. 20-23 für bestimmte Berufsgruppen wie Handelsvertreter, Taxifahrer, Automatenaufsteller u.ä.).

- Verwenden zur Schweigepflicht verpflichtete Freiberufler wie Ärzte oder Steuerberater lediglich Bezeichnungen wie „Patienten- oder Mandantenbesuch“?

Hinweis: Im Grundsatz müssen auch in diesen Fällen die Namen angegeben werden (BFH, BStBl II 04, 501). Zulässig sollen aber getrennte Listen über Patienten oder Mandanten mit zugeordneten Nummern sein, wenn die spätere Zusammenführung möglich ist (so BMF 21.1.02, BStBl I, 148Tz. 23: ähnlich FG Köln, EFG 00, 922, Rev. BFH: IV R 120/00).

2.3 Anforderungen an ein elektronisches Fahrtenbuch

- Wird ein Fahrtenbuch mittels Computer erstellt?
- Gewährleistet das Computerprogramm, dass nachträgliche Änderungen, Ergänzungen oder Streichungen an den vormals abgegebenen Daten technisch ausgeschlossen sind?
- Wenn nein, dokumentiert das Programm die nachträglichen Veränderungen und legt sie damit offen?

Hinweis: Kann ein Computerprogramm diese Vorgaben nicht erfüllen ist diese Aufzeichnungsmethode nicht geeignet, den fortlaufenden und lückenlosen Charakter der Angaben und ihre zeitnahe Erfassung mit hinreichender Zuverlässigkeit zu belegen. Der auf diese Weise erzeugte Datenbestand ist kein in sich geschlossenes Verzeichnis und damit auch kein Fahrtenbuch (BFH 16.11.05, BFH/NV 06, 864). Ein Fahrtenbuch, das mit dem von Microsoft entwickelten Programm MS-Excel erstellt wird, ist damit nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH nicht ordnungsgemäß, da nachträgliche Manipulationen nicht ausgeschlossen sind.

Beachten Sie: Unter Berücksichtigung der Vorgaben des BFH dürfte es auch nicht ausreichen, wenn bei einem mittels Excel-Programm erstellten Fahrtenbuch ein zeitnahe Ausdruck vorgenommen wird, der dann fortlaufen paginiert und signiert wird. Es handelt sich auch in diesem Fall um eine Loseblattsammlung, die keine Gewähr der Manipulationsfreiheit bietet.

3. Fazit

Es ist angesichts der zum 1.1.06 eingetretenen Verschärfung der 1-Prozent-Regelung zu erwarten, dass die Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuches künftig vermehrt von den Finanzämtern geprüft wird. Daher sollte der steuerliche Berater seine Mandanten unbedingt auf die neuen Rechtsgrundsätze - ggf. im Wege eines Mandantenrundschreibens - aufmerksam machen. Nur so können Fehler für die Zukunft abgestellt werden. Nachträglich können Unregelmäßigkeiten nicht mehr korrigiert werden.