

**Bewertung der privaten Nutzungsentnahme
eines Kraftfahrzeuges insbesondere
unter Berücksichtigung eines
ordnungsgemäßen Fahrtenbuches**

Hausarbeit mit dem Schwerpunkt im Studienfach

Einkommensteuer

eingereicht beim Fachbereich Steuerverwaltung der
Fachhochschule für Verwaltung und Dienstleistung
(_____ -Ausfertigung)

am 24.01.2007

Verfasst von: Stefan Dres Schultz

Lehrgruppe: S2-04

Betreuende Lehrkraft: Frau Masannek
Herr Carstensen

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	I
Abkürzungsverzeichnis	II
1 Einleitung	01
2 Voraussetzungen für die Nutzungsentnahme	01
2.1 Entnahmegegenstand der PKW Nutzung	02
2.2 Entnahmehandlung der PKW Nutzung	03
3 Bewertung der Entnahme	04
3.1 Ansätze bis zum VZ 95	05
3.1.1 Nachweis per Eigenbeleg	05
3.1.2 Schätzung des privaten Nutzungsanteils	06
3.1.3 Durchschnittswert in Anlehnung an den Sachbezug	06
3.2 Ansätze ab dem VZ 96	07
3.2.1 1%-Regelung als Standard	08
3.2.1.1 Bemessungsgrundlage der 1%- Regelung	09
3.2.1.2 Deckelung im Rahmen der 1%- Regelung	11
3.2.2 Fahrtenbuch-Methode	13
3.2.2.1 Voraussetzungen	14
3.2.2.1.1 Form des Fahrtenbuches	15
3.2.2.1.2 Inhalt des Fahrtenbuches	18
3.2.2.1.3 Besondere Streitpunkte zum Fahrtenbuch	19
3.2.2.2 Überprüfungsmöglichkeiten des Fahrtenbuches	22
3.2.2.3 Mängel und Konsequenz bei Nicht- vorliegen der Voraussetzungen	23
3.3 Änderungen ab VZ 2006	25
4 Eigene Betrachtung und Fazit	28
Literaturverzeichnis	a

Abkürzung

Bedeutung

Anm.	=	Anmerkung
AO	=	Abgabenordnung
Az.	=	Aktenzeichen
BFH	=	Bundesfinanzhof
BGBI.	=	Bundesgesetzblatt
BMF	=	Bundesministerium der Finanzen
Bst.	=	Buchstabe
BStBl.	=	Bundessteuerblatt
BV	=	Betriebsvermögen
bzw.	=	beziehungsweise
EStG	=	Einkommensteuergesetz
EStR	=	Einkommensteuerrichtlinien
evtl.	=	eventuell
f.	=	folgende
ff	=	fort folgende
FG	=	Finanzgericht
FGO	=	Finanzgerichtsordnung
ggf.	=	gegebenenfalls
i.d.R.	=	in der Regel
KFZ	=	Kraftfahrzeug
LKW	=	Lastkraftwagen
LStH	=	Lohnsteuerhinweise
LStR	=	Lohnsteuerrichtlinien
m.E.	=	meines Erachtens
Nr.	=	Nummer
o.ä.	=	oder ähnlich
o.g.	=	oben genannten/m
Pkt.	=	Punkt
PKW	=	Personenkraftwagen
Rz	=	Randziffern
S.	=	Seite
s.a.	=	so auch
s.o.	=	siehe oben
Sog.	=	So genannten
Stpfl.	=	Steuerpflichtiger
usw.	=	und so weiter
vGA	=	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	=	vergleiche
VZ	=	Veranlagungszeitraum
z.B.	=	zum Beispiel

1. Einleitung

Zum Thema Bewertung einer Nutzungsentnahme PKW ist zuerst einmal fraglich, warum diese Bewertung überhaupt notwendig ist. Die Notwendigkeit resultiert aus dem Gewinnbegriff, welcher in §4(1) Satz 1 EStG definiert ist. Gemäß dem Gesetzestext sind hier nach dem Bestandsvergleich alle Entnahmen hinzu zu rechnen. Dies gilt auch für die Gewinnermittlung nach §4(3) EStG^(1, 2, 3).

Da es Körperschaften an einer privaten Sphäre mangelt, sie also keine Nutzungsentnahme in den privaten Bereich tätigen können⁽⁴⁾, bleiben sie im Folgenden außer Betracht. Die Verwaltung wendet allerdings die Regelungen entsprechend aus Vereinfachungsgründen auch für eine vGA an⁽⁵⁾.

Auch lässt sich durch §12 Nr.1 EStG die Notwendigkeit zur Bewertung argumentieren, da diese Entnahme in den privaten Bereich die Lebensführung des Steuerpflichtigen berührt und daher den Tatbestand der nicht abziehbaren Aufwendung erfüllt⁽⁶⁾. Diese dürfen nicht bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt werden. Die Definition des Gesetzes ähnelt hier der in §4(1) Satz 2 EStG.

2. Voraussetzungen für die Nutzungsentnahme

Definiert ist der Begriff der Entnahme in der Vorschrift §4(1) Satz 2 - 4 EStG. Entnahmen sind hierbei alle Wirtschaftsgüter, die für den Haushalt oder andere betriebsfremde Zwecke entnommen werden.

1 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 410

2 Lademann/Ortmann-Babel, §6 EStG, Rz. 870

3 Kirchhof/Fischer, §6 EStG, Rz. 161

4 Lademann/Ortmann-Babel, §6 EStG, Rz. 866

5 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 423

6 Nolte, I Nichtabziehbarkeit des privaten Nutzungsanteils

Das Gesetz definiert hier unter die Wirtschaftsgüter auch ausdrücklich die Nutzungen und Leistungen. Daher ist es unstrittig, dass die tatsächliche Handlung „nutzen“ hier vom Gesetz mit abgedeckt ist. Der große Senat weist in seinem Beschluss vom 26.10.1987 (BFH vom 26.10.1987, DB 1988, 529) darauf hin, dass dadurch nicht die Aussage getroffen worden ist, Nutzungen seien Wirtschaftsgüter⁽⁷⁾.

2.1 Entnahmegegenstand der PKW Nutzung

Das Fahren des PKW ist als Nutzung anzusehen. Es wird hier nicht der Gegenstand PKW entnommen, sondern die Nutzung des Wirtschaftsgutes PKW⁽⁸⁾. Dies erfüllt die o.g. Definition, wenn es zu betriebsfremden Zwecken erfolgt.

Dem Regelungsinhalt der Vorschrift §4(1) Satz 1 EStG und des BMF-Schreibens vom 21.01.2002 – BStBl I S. 148 ff., folgend bedarf es zuerst einmal eines zum BV gehörenden PKW, dessen Nutzung entnommen werden kann. Hierbei ist es grundsätzlich unbeachtlich, ob es sich bei dem PKW um notwendiges BV (über 50% betriebliche Nutzung - vgl. R4.2(1) Satz 4 EStR 2005) oder um gewillkürtes BV (10-50% betriebliche Nutzung und Zuordnung des PKW zum Betrieb - vgl. R4.2(1) Satz 6 EStR 2005) handelt (Vgl.^{9, 10}). Auch geleaste und gemietete Fahrzeuge, welche zu mehr als 50% betrieblichen Fahrten dienen, fallen unter diese Regelung (BMF-Schreiben vom 21.01.2002 - BStBl I S. 148 ff., Rz. 1 bestätigt durch BFH-Urteil vom 13.02.2003 - X R 23/01 BStBl. Teil II 03/472 ff.)(s.a.¹¹). LKW werden für die Berücksichtigung der Entnahme insgesamt anders behandelt als PKW (vgl. BMF-Schreiben

7 Blaue Reihe, 2.1.2 Entnahme von Nutzungen und Leistungen, Seite 119

8 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 420

9 Praxis-Kommentar/Herrmann, § 6 EStG, Rz.393

10 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 420

11 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 420

vom 21.01.2002 – BStBl I S. 148 ff., Rz. 1) und bleiben daher hier außer Betracht^(12, 13, 14).

Bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelte es sich bisher nicht um private Fahrten. Sie erfüllten die Definition des §4(4) EStG. Dies ist auch daran zu erkennen, dass ihre Abzugsfähigkeit durch §4(5) Satz 1 Nr. 6 EStG 2005 in der Höhe beschränkt wurden, analog zur Beschränkung der Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§9(1) Satz 3 Nr.4 EStG 2005). Um aber nach §4(5) nichtabziehbare Betriebsausgaben sein zu können, muss es sich erstmal um Betriebsausgaben handeln. Auch diese nichtabziehbaren Betriebsausgaben bleiben daher im Folgenden außer Betracht. Es wird nur auf rein private Fahrten mit PKW's abgestellt, sowie auf sonstige Fahrzeuge wie z.B. Wohnmobile und als sonstiges KFZ zugelassene Geländewagen, da diese, unabhängig von Ihrer Zulassung, wie PKW's berücksichtigt werden(vgl. hierzu: BFH vom 13.02.03 - X R 23/01 BStBl. II 03/472 ff.). Es ist auf die Geeignetheit des Fahrzeuges für Privatfahrten abzustellen^(15,16).

2.2 Entnahmehandlung der PKW Nutzung

Auch muss eine private Nutzung vorliegen. Hierzu bedarf es einer Willensentscheidung die äußerlich erkennbar wird und daher objektiv nachprüfbar ist. Die Entnahmehandlung kann in einem schlüssigen Verhalten liegen wie z.B. bei der Nutzungsentnahme durch Privatfahrten⁽¹⁷⁾. Da es i.d.R. selten direkte Beweismittel geben wird, welche das Vorhandensein bzw. viel wichtiger das Nichtvorhandensein einer privaten Nutzung beweisen können, greifen

12 Praxis-Kommentar/Herrmann, §6 EStG, Rz. 394a

13 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 420

14 Kirchhof/Fischer, §6 EStG, Rz. 161

15 Praxis-Kommentar/Herrmann, §6 EStG, Rz. 394a

16 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 420

17 Praxis-Kommentar/Herrmann, §6 EStG, Rz. 376

Gericht, und auch die Verwaltung, regelmäßig auf mittelbare oder indirekte Beweise zurück⁽¹⁸⁾. Als mittelbarer Beweis dient häufig der Anscheinsbeweis. Hierzu wird auf die allgemeine Lebenserfahrung zurückgegriffen. Diesem, aus der allgemeinen Lebenserfahrung gewonnenen Anscheinsbeweis folgend, kann sich der Steuerpflichtige nicht mit der bloßen Behauptung entziehen, er habe das Fahrzeug nicht privat genutzt. Vielmehr muss für diesen Fall ein von der Regel abweichender Sachverhalt dargelegt werden, z.B. dergestalt, dass der Stpfl. keinen Führerschein hat⁽¹⁹⁾. Auch nach Auffassung des BMF (BMF-Schreiben vom 21.01.2002 – BStBl I S. 148 ff., Rz. 2) und des BFH (BFH vom 13.02.03 - X R 23/01 BStBl. II 03/472 ff.) reicht die bloße Behauptung der nicht privaten Nutzung nicht aus. Den Steuerpflichtigen trifft hier die objektive Beweislast(s.a.²⁰).

Wenn beiden Voraussetzungen, Entnahmegegenstand und -handlung, vorliegen, ist der Tatbestand einer Entnahme bereits erfüllt. Dies führt zu der Frage mit welchem Wert diese Entnahme im steuerlichen Sinne zu berücksichtigen ist und wie dieser Wert zu ermitteln ist.

3 Bewertung der Entnahme

Grundsätzlich sind Entnahmen gemäß §6(1) Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Der Teilwert ist in §6(1) Nr.1 Satz 3 EStG definiert und bezieht sich auf Wirtschaftsgüter. Problematisch ist hierbei, dass eine Nutzung, wie bereits erwähnt, kein Wirtschaftsgut ist^(21, 22, 23). Diese Problematik kann ab 1996 bis 2005 allerdings offen bleiben, da das Gesetz seit dem VZ 1996 im §6(1)

18 Pfützenreuter, Anmerkungen 1. & 2.

19 Praxis-Kommentar/Herrmann, §6 EStG, Rz. 393

20 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1012

21 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1010

22 Praxis-Kommentar/Herrmann, §6 EStG, Rz. 385

23 Lademann/Ortmann-Babel, §6 EStG, Rz. 871

Nr. 4 Satz 2 & 3 EStG (96 bis 05) für die Bewertung der Entnahme einer KFZ-Nutzung 2 verbindliche Methoden vorsieht. Da diese spezielleren Bewertungsmethoden der allgemeineren des Teilwertes vorgehen, ist diese Problematik nur bis zum VZ 1995 beachtlich. Sie gewinnt erst ab dem VZ 2006 wieder neu an Aktualität, da mit dem Gesetz zur Eindämmung der missbräuchlichen Steuergestaltung vom 28.04.2006 (BGBl. I Seite 1095) §6 (1) Nr.4 EStG dahingehend geändert wurde, dass die 1%-Regelung für Fahrzeuge des gewillkürten Betriebsvermögens nicht mehr zulässig ist.

3.1 Ansätze bis zum VZ 95

Bis einschließlich VZ 95 enthielt das EStG keine spezielle Regelung, wie die Entnahme der privaten PKW-Nutzung zu bewerten ist. Da der Teilwertbegriff des §6(1) Nr.1 Satz 3 EStG in Ermangelung eines Wirtschaftsgutes (s.o.) nicht zur Anwendung kommen konnte^(24,25), wurde diese Regelungslücke dadurch geschlossen, dass auf den Begriff der Selbstkosten, also den im Betrieb entstandenen Aufwendungen, für die Nutzungsentnahme zurückgegriffen wurde^(26,27,28). Es musste daher ermittelt werden, welchen Umfang die private Nutzung hatte. Hierzu waren bis einschließlich VZ 95 drei unterschiedliche Methoden gebräuchlich.

3.1.1. Nachweis per Eigenbeleg

Nach den Regelungen in R. 118 EStR 1993 musste der Stpfl. die betriebliche Nutzung grundsätzlich anhand von nachprüfbaren Aufzeichnungen belegen. Dies konnte sowohl ein Fahrtenbuch als auch ein Fahrtenschreiber sein. Es war nicht zu beanstanden,

24 Kirchhof/Fischer, §6 EStG, Rz. 161

25 Lademann/Ortmann-Babel, §6 EStG, Rz. 871

26 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1010

27 Praxis-Kommentar/Herrmann, §6 EStG, Rz. 378

28 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 414

wenn dies nur für einen repräsentativen Zeitraum erfolgte (vgl.²⁹), welcher i.d.R. ein Jahr betrug. Die Aufwendungen wurden dann im sich aus den Aufzeichnungen ergebenden Verhältnis aufgeteilt.

3.1.2. Schätzung des privaten Nutzungsanteils

Für den Fall, dass der Stpfl. den entsprechenden Nachweis nicht führte, war es aus Vereinfachungsgründen vorgesehen den betrieblichen Nutzungsanteil, und damit folglich auch den privaten Nutzungsanteil, zu schätzen. Der betriebliche Anteil wurde nach A.118(2) EStR 1987 mit 75 – 80% der entstandenen Aufwendungen angenommen, was einen Privatanteil an den Kosten von 20 – 25% zur Folge hatte. Das Anteilsverhältnis änderte sich durch A.118(2) EStR 1990 auf 65 – 70% betriebliche Nutzung. Diese Sätze waren nicht fix, sondern an die Verhältnisse des Einzelfalles anzupassen und stellten daher nur eine Schätzungsgrundlage dar (vgl.³⁰).

3.1.3 Durchschnittswert in Anlehnung an den Sachbezug

Als dritte Möglichkeit gab es den Ansatz mit einem Durchschnittswert. Dies erfolgte in Anlehnung an A.31(7) LStR 1993. Für diesen Durchschnittswert wurde als Bemessungsgrundlage 1% des auf 100 DM abgerundeten Kaufpreises pro Monat als privater Nutzungsanteil zum Ansatz gebracht. Es wurde dabei davon ausgegangen, dass dies in etwa einem privaten Anteil von 20 – 25% der Aufwendungen für das Fahrzeug entsprach. Als Kaufpreis wurde der Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung, auch bei gebrauchten Fahrzeugen, zuzüglich Anschaffungsnebenkosten und Sonderausstattung berücksichtigt. Allerdings war, im Unterschied

29 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1012 (1)

30 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1012 (2)

zur heutigen 1%-Regelung, die Vorsteuer, soweit sie abziehbar war, nicht mit in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl.³¹).

Hieran kann man erkennen, dass die 1%-Regelung keine Neuerung ab 1996 darstellt. Auch kann man sehen, welcher private Entnahmeanteil der 1%-Regelung zugrunde liegt. Es handelt sich um einen Wert von ca. 20 – 30 % privatem Nutzungsanteil an der Gesamtnutzung⁽³²⁾.

3.2. Ansätze ab dem VZ 96

(EStG-Zitate beziehen sich in diesem Abschnitt und seinen Unterabschnitten auf das EStG 2005)

Durch das Jahressteuergesetz 1996 wurde die Bewertung der privaten Fahrzeugnutzungsentnahme neu geregelt. Seit dem VZ 1996 ist die private Nutzungsentnahme grundsätzlich nach der 1%-Regelung des §6(1) Nr.4 Satz 2 EStG zu bewerten. Als einzige Alternative wird nach den Regelungen des §6(1) Nr.4 Satz 3 EStG die sog. Fahrtenbuch-Methode zugelassen. Hierbei werden die auf die private Nutzung entfallenden Aufwendungen zum Ansatz gebracht, wenn die gesamten Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein „ordnungsgemäßes Fahrtenbuch“ nachgewiesen werden. Schätzungen auf anderen Grundlagen, welche bis zum VZ 95 möglich waren, sind daher ausgeschlossen⁽³³⁾. Ab dem VZ 2006 gibt es davon eine Ausnahme, dazu mehr bei den Änderungen ab 2006.

Diese Regelungen gelten ab VZ 1996 auch für die Ermittlung des Sachwertbezuges durch die Gestellung eines PKW's im Rahmen des Arbeitsverhältnisses. Die Regelung in §8(2) Satz 2 EStG ver-

31 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1012 (3)

32 Kirchhof/Fischer, §6 EStG, Rz. 161

33 Heuermann, A II Nr.4 Keine freie Schätzung

weist auf die 1%-Regelung in §6(1) Nr.4 Satz 2 EStG. Und auch hier ist als einzige abweichende Methode die Fahrtenbuchmethode durch Verweis von §8(2) Satz 4 EStG auf §6(1) Nr.4 Satz 3 EStG zulässig. Daher treten in beiden Bereichen die gleichen Zweifelsfragen auf. Im Sinne der Gleichmäßigkeit sind daher die Regelungen und Anforderungen analog zu berücksichtigen.

3.2.1 1%-Regelung als Standard

Die sog. 1%-Regelung soll der Vereinfachung dienen^(34,35). Diese Regelung wurde vom BFH als verfassungsgemäß angesehen (BFH vom 01.03.2001 - IV 27/00, BStBl. II 01/403 ff.)(s.a.³⁶), auch da noch eine Wahlmöglichkeit zur Fahrtenbuchmethode besteht^(37, 38). Für die Anwendung der Regelung wird nach §6(1) Nr.4 Satz 2 EStG der Wert mit 1% des inländischen Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zum Ansatz gebracht. Dieser Wert ist für jeden Kalendermonat zu berücksichtigen. Der Ansatz ist auch dann für jeden Kalendermonat zu berücksichtigen, wenn das Fahrzeug nur gelegentlich zu Privatfahrten genutzt wird (vgl. BMF-Schreiben vom 21.01.2002 – BStBl I S. 148 ff., Rz. 11). Nur wenn die private Nutzung für einen vollen Kalendermonat ausgeschlossen ist, z.B. durch Reparaturen > 1 Monat, durch Stilllegung oder wegen tatsächlicher Abwesenheit von über einem Monat⁽³⁹⁾, unterbleibt der Ansatz für den entsprechenden vollen Monat. Es handelt sich daher um eine sehr grobe Typisierung des Entnahmewertes⁽⁴⁰⁾, auch da der Entnahmewert die tatsächlichen Anschaffungs- und Unterhaltungskosten nicht berücksichtigt.

34 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 419

35 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1013 b

36 Bergkemper, Kommentar 1. Absatz

37 Kirchhof/Fischer, §6 EStG, Rz. 161

38 Praxis-Kommentar/Herrmann, §6 EStG, Rz. 394

39 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 420

40 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1013 b

Der BFH stellt jedoch klar (BFH-Urteil vom 26.04.2006 - X R 35/05), dass diese Bewertung mit der 1%-Regelung nur die privaten Fahrten abdeckt. Nutzungsentnahmen zur Erzielung anderweitiger steuerbarer Einkünfte sind durch die 1%-Regelung nicht erfasst (s.a.⁴¹).

3.2.1.1 Bemessungsgrundlage der 1%-Regelung

Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich aus dem Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung, zuzüglich der Kosten für vorhandene Sonderausstattung. Auch die Sonderausstattung ist mit dem entsprechenden Listenpreis zu berücksichtigen. Hiervon ausgenommen ist nur rein betriebliche Sonderausstattung wie etwa die zusätzlichen Pedale eines Fahrschulwagens (BMF-Schreiben vom 21.01.2002 – BStBl I S. 148 ff., Rz. 7). Der Lebenserfahrung folgend entspricht dies nicht den realen Anschaffungskosten⁽⁴²⁾, da i.d.R., auch in Deutschland, gerade im KFZ-Bereich, gehandelt wird und ein entsprechendes Potenzial für Preisnachlässe vorhanden ist. Der Bruttolistenpreis umfasst diesbezüglich die Umsatzsteuer auch wenn sie als Vorsteuer abgezogen werden kann und zwar in der Höhe, welche auf den Listenpreis entfällt und nicht in Höhe der auf die tatsächlichen Anschaffungskosten entfallende Vorsteuer⁽⁴³⁾.

Die Bemessungsgrundlage gilt auch für Fahrzeuge, die im Rahmen von Reimporten erworben wurden, für gebraucht angeschaffte Fahrzeuge und für Oldtimer, insgesamt also unabhängig vom Alter und der Herkunft des Fahrzeuges^(44,45). Einziger Grund für eine Kürzung des inländischen Listenpreises ist eine Minderaus-

41 Schuster, D Auswirkungen für die Praxis

42 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 421

43 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1013 a

44 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1013 b

45 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 421

stattung des Kraftfahrzeuges (vgl. auch H31(9-10) LStH „Listenpreis bei reimportierten Fahrzeugen“)(s.a.⁴⁶).

Der so ermittelte Bruttolistenpreis ist nach dem BMF-Schreiben vom 21.01.2002 – BStBl I S. 148 ff. Rz. 7 auf volle 100,- Euro abzurunden. Dies ist bisher nicht streitbefangen.

Gehören zum Unternehmen mehrere Fahrzeuge, so sieht es das BMF-Schreiben vom 21.01.2002 – BStBl I S. 148 ff., Rz. 9 vor, dass für jedes Fahrzeug der pauschale Nutzungswert nach der 1%-Regelung zum Ansatz kommt, welches vom Stpfl., bzw. seinen Familienangehörigen oder anderen Personen, die zu seiner Privatsphäre gehören, für private Fahrten genutzt wird. Es sind aus allen Fahrzeugen die mit den höchsten Listenpreisen zugrunde zu legen, wenn mehr Fahrzeuge als Nutzer vorhanden sind (s.a.^{47,48}). Auch wenn ein PKW im Privatvermögen vorhanden ist, kann nicht davon ausgegangen werden, dass bestimmte betriebliche PKW, auch wenn sie mit einer Firmenaufschrift versehen sind, ausschließlich für betriebliche Zwecke verwendet werden, welche den Ansatz einer privaten Nutzung ausschließen würde⁽⁴⁹⁾. Ebenso ist nach Urteil des FG München (Urteil vom 07.12.2004, Az.: 2 K 3137/03, EFG 2005 S. 685 f.) eine starke Verschmutzung des Fahrzeuges aus betrieblichen Gründen kein Indiz für eine fehlende private Nutzung.

Der Stpfl. hat für jedes Fahrzeug einzeln die Möglichkeit ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu führen und so die Entnahme mit den tatsächlich entstandenen Kosten zum Ansatz zu bringen. Er muss sich nicht für die Gesamtheit der Fahrzeuge festlegen^(50,51).

46 Nolte, IV Listenpreismethode Nr.4 Listenpreis

47 Praxis-Kommentar/Herrmann, §6 EStG, Rz. 399

48 Kirchhof/Fischer, §6 EStG, Rz. 161

49 Lademann/Ortmann-Babel, §6 EStG, Rz. 886

50 Praxis-Kommentar/Herrmann, §6 EStG, Rz. 399

51 Nolte, V Fahrtenbuchmethode Nr.2 Fahrtenbuchführung bei mehreren

Eine entsprechende Gestaltung, bei der das Fahrtenbuch nur für Fahrzeuge geführt wird, für die dieser Ansatz günstiger ist, ist zulässig. Für ein Fahrzeug muss die Wahl allerdings innerhalb eines Kalenderjahres einheitlich sein. Ein Methodenwechsel im Laufe des Jahres ist nicht zulässig⁽⁵²⁾. So sieht es das BMF -Schreiben vom 21.01.2002 – BStBl I S. 148 ff., Rz. 4 vor (vgl.⁵³).

Wechselt im Laufe des Jahres ein Fahrzeug, so sieht das BMF-Schreiben vom 21.01.2002 – BStBl I S. 148 ff., Rz. 5 vor, dass im Monat des Wechsels das Fahrzeug mit der überwiegenden Nutzung nach Anzahl der Nutzungstage Berücksichtigung findet.

3.2.1.2 Deckelung im Rahmen der 1%-Regelung

Die Höhe des für die Nutzungsentnahme nach §6(1) Nr. 4 Satz 2 EStG anzusetzenden Wertes ist grundsätzlich unabhängig von den tatsächlich angefallenen Kosten, die für das, auch privat genutzte, Fahrzeug angefallen sind⁽⁵⁴⁾. Durch die doch sehr grobe Typisierung der 1%-Regelung kann es vorkommen, dass der errechnete Wert höher ist, als die tatsächlich für das Fahrzeug entstandenen Aufwendungen. Dies ist insbesondere bei bereits abgedescribten, älteren Fahrzeugen der Fall, welche aber noch nicht den hohen Erhaltungsaufwand eines Oldtimers benötigen. Die Finanzverwaltung beschränkt daher die pauschal ermittelte Nutzungsentnahme auf die Höhe der im gesamten Wirtschaftsjahr angefallenen Aufwendungen für das betriebliche Fahrzeug⁽⁵⁵⁾. Diese sog. Kostendeckelung hat die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 21.01.2002 – BStBl I S. 148 ff., Rz. 14 festgeschrieben. Wird dem folgend im Einzelfall nachgewiesen, dass die tatsächlich

Kraftfahrzeugen

52 Lademann/Ortmann-Babel, §6 EStG, Rz. 894

53 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 422

54 Nolte, IV Listenpreismethode Nr.11 Höchstbetrag des Entnahmewertes

55 Seifert, 2 Anwendung der Kostendeckelungsmethode

entstandenen Aufwendungen für das Fahrzeug den pauschalen Wertansatz nach der 1%-Regelung des §6(1) Nr.4 Satz 2 EStG zuzüglich den nach §4(5) Satz 1 Nr. 6 EStG ermittelten nicht abziehbaren Betriebsausgaben übersteigen, so sind beide Positionen insgesamt höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten des Kraftfahrzeuges zum Ansatz zu bringen.

Diese Deckelung kann bei mehreren Fahrzeugen auf die zusammengefassten pauschal ermittelten Wertansätze erfolgen. Es ist aber auch eine fahrzeugbezogene Kostendeckelung zulässig(vgl. auch ⁵⁶).

In der Konsequenz bedeutet dies eine Reduzierung des Aufwands auf Null. Wird nun aber dieser PKW zu mehr als 50% betrieblich genutzt, wie es bei notwendigem BV der Fall ist, verhindert diese Auslegung der Finanzverwaltung eine Berücksichtigung von betrieblichem Aufwand vollständig. Eigentlich sollte der Aufwandsanteil mindestens analog zum Nutzungsanteil in den Gewinn mit einfließen können(⁵⁷). Die tatsächlich auf den gesamten Aufwand bezogene Deckelung wird damit gerechtfertigt, dass es dem Stpfl. frei steht durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch und entsprechende Belege die richtige Aufteilung darzulegen(⁵⁸).

Auch bei gewillkürtem BV hat diese Regelung dazu geführt, dass die für gewillkürtes BV notwendige betriebliche Nutzung von mindestens 10% der Gesamtnutzung sich nicht als Aufwand bei der Gewinnermittlung niederschlagen konnte bzw. neutralisiert wurde. Es würde in so einem Fall wahrscheinlich günstiger sein, das Fahrzeug im Privatvermögen zu halten und eine entsprechende Nutzungseinlage durchzuführen. Hierdurch ergibt sich eine Bes-

56 Lademann/Ortmann-Babel, §6 EStG, Rz. 892

57 Seifert, 2 Anwendung der Kostendeckelungsmethode

58 Nolte, IV Listenpreismethode Nr.11 Höchstbetrag des Entnahmewertes

Herstellung von Privatvermögen gegenüber dem gewillkürten BV⁽⁵⁹⁾. Dies wird sich ab VZ 2006 bei gewillkürtem BV nicht mehr so darstellen, da durch das Gesetz zur Eindämmung der missbräuchlichen Steuergestaltung vom 28.04.2006 (BGBl. I Seite 1095) die Anwendbarkeit der 1%-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen BV eingeschränkt wurde.

Da die Deckelung als Verwaltungsregelung keine Bindungswirkung für die Rechtsprechung hat (Urteil des FG Düsseldorf vom 06.09.2002 Az.: 16 K 2797/00 E, EFG 2005, S. 99ff.) steht die höchstrichterliche Klärung der Frage noch aus, ob die Regelung so anzuwenden ist. Das entsprechende Verfahren ist beim BFH unter dem Az. XI R 59/04 anhängig.

3.2.2 Fahrtenbuch-Methode

Neben der 1%-Regel ist seit dem VZ 1996 die Ermittlung des privaten Nutzungsanteils nach der Fahrtenbuchmethode die einzige vom Gesetz zugelassene Alternative zur Bewertung des Entnahmewertes. Sie wird daher in der Literatur auch gelegentlich als „Escape-Klausel“ bezeichnet, weil es nur noch diese Alternative gibt^(60,61). Diese Formulierung impliziert m.E., dass die 1%-Regelung grundsätzlich von Nachteil ist, da man nur vor etwas nachteiligem, unangenehmen flüchten muss. M.E. kann man dies nicht so einseitig sehen. Auch ist es wohl nicht nur in einer sehr kleinen Anzahl von Fällen vorteilhaft, per 1%-Regelung den privaten Nutzungsanteil zu bewerten. Ansonsten wäre es nicht dazu gekommen, dass mit dem Gesetz zur Eindämmung der missbräuchlichen Steuergestaltung vom 28.04.2006 (BGBl. I Seite 1095) die Anwendbarkeit der 1%-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen

59 Seifert, 2 Anwendung der Kostendeckelungsmethode

60 Büchter-Hole im ersten Absatz der Anmerkungen

61 Nolte, V Fahrtenbuchmethode-1.Allgemeines 1.Abs. Seite 13836

BV eingeschränkt wurde⁶²). Daher erscheint die Bezeichnung „alternative Ermittlung bzw. Methode“ hier zutreffender.

Die Methode durch Berücksichtigung anhand eines für einen repräsentativen Zeitraum angefertigten Eigenbeleges ist ab dem VZ 1996 ersatzlos weggefallen (vgl.⁶³).

Bei der Fahrtenbuchmethode wird das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch das Fahrtenbuch ermittelt. Die insgesamt entstandenen Aufwendungen werden anhand der aufzeichneten Kosten ermittelt. Die Bewertung erfolgt dadurch, dass das ermittelte Kilometerverhältnis auf die Kosten angewandt wird und so sich der private Kostenanteil ergibt.

3.2.2.1 Voraussetzungen

Das Fahrtenbuch stellt einen Eigenbeleg des Steuerpflichtigen dar (BFH-Urteil VI R 27/05 vom 09.11.2005 BStBl. II 2006 S. 408 ff. Rz. 19; BFH-Urteil VI R 64/04 vom 16.11.2005 BStBl. II 2006 S. 410 ff. Rz. 11)(s.a.⁶⁴). Um den Entnahmewert nach der Fahrtenbuchmethode zu ermitteln muss das Fahrtenbuch nach der Formulierung in §6(1)Nr.4 Satz 3 EStG ordnungsgemäß sein. Der Gesetzestext definiert die Begriffe „Fahrtenbuch“ und „ordnungsgemäß“ allerdings weder in der Vorschrift § 6, noch an anderer Stelle des EStG. Diese Tatsache hat dazu geführt, dass auch 10 Jahre nach der Einführung dieser Regelung vielfach darum gestritten wird, wie ein solches Fahrtenbuch auszusehen hat. Dies findet Niederschlag in den zahlreichen BFH-Entscheidungen zu diesem Thema. Da es sich bei dem Fahrtenbuch um eine freiwillig auferlegte Aufzeichnungsverpflichtung des Stpfl. handelt, gelten nach

62 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 420

63 Praxis-Kommentar/Herrmann, §6 EStG, Rz. 401

64 Nolte, V Fahrtenbuchmethode Nr. 3 Fahrtenbuch Bst. a) Allgemeines

§146(6) AO die Ordnungsvorschriften für die Führung von Büchern und Aufzeichnungen auch für das Fahrtenbuch⁽⁶⁵⁾.

Die Aufwendungen sind für das einzelne Fahrzeug durch Beleg nachzuweisen. Dies wird in den seltensten Fällen problematisch sein, da die Belegführung bereits im Rahmen einer ordnungsgemäßen Buchführung notwendig und i.d.R. vorhanden ist. Es mangelt an dieser Voraussetzung aber, wenn diese Belege, auch teilweise, verloren gegangen sind⁽⁶⁶⁾. Nicht zulässig ist es, bei mehreren Fahrzeugen einen Durchschnittswert zu ermitteln. Es müssen für jedes Fahrzeug einzeln die Aufwendungen aufgezeichnet werden⁽⁶⁷⁾.

3.2.2.1.1 Form des Fahrtenbuches

Wie bereits erwähnt, ist der Begriff des Fahrtenbuches vom Gesetzgeber nicht definiert worden. Daher existiert auch keine gesetzlich vorgegebene Form für das Fahrtenbuch. Es muss folglich eine entsprechende Definition gefunden werden. Wikipedia – die freie Enzyklopädie definiert den Begriff „Buch“ so:

„Ein Buch ist eine mit einer Bindung und meistens auch mit einem Bucheinband versehene Sammlung von bedruckten, beschriebenen, bemalten oder auch leeren Blättern aus Papier oder anderen geeigneten Materialien⁽⁶⁸⁾.“

Das Fahrtenbuch ist also auf jeden Fall schriftlich zu führen. Nachweise durch Zeugen sind unzureichend⁽⁶⁹⁾. Auch ist es nach einem Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16.03.2000(4 K 3019/98 vom 16.03.2000, DstRE 2000, S.717 f.) unzureichend eine Ton-

65 Nolte, V Fahrtenbuchmethode Nr. 3 Fahrtenbuch Bst. b) Anforderungen

66 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1014a

67 Wolf/Lahme, V Nr. 2 – Ermittlung der Gesamtkosten

68 Wikipedia – Buch

69 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1014b

bandkassette zu besprechen und nach über einem Jahr aus diesen Tonaufzeichnungen ein Buch zu fertigen. Durch die jederzeitige Abänderbarkeit habe die Tonbandkassette keinen eigenen Beweiswert (s.a.⁷⁰), so dass auch hierdurch nicht das Schrifterfordernis umgangen werden kann. Wikipedia definiert die akustische Aufzeichnung als Hörbuch⁽⁷¹⁾. Da das Haupthindernis aber die leichte Abänderbarkeit ist, erscheint die Tonaufzeichnung auch weiterhin ungeeignet.

Eine lose Blattsammlung kann schon begrifflich nicht als Fahrten-“Buch“ gelten^(72,73). Dies ist auch laufende Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil VI R 64/04 vom 16.11.2005 BStBl. II 2006 S. 410 ff.; BFH-Urteil VI R 27/05 vom 09.11.2005 BStBl. II 2006 S. 408 ff.; BFH-Urteil VI R 87/04 vom 16.03.2006 BFH/NV 2006 S.1205 ff.). Entscheidend für die Eignung als Eigenbeleg zum Zwecke der Rechenschaftslegung bezüglich der mit dem Fahrzeug unternommenen Fahrten ist der fortlaufende, geschlossene Charakter, welcher die Aufzeichnungen nachprüfbar macht. Nachträgliche Änderungen und Einfügungen sollen hierdurch ausgeschlossen werden oder zumindest deutlich erkennbar sein. Die Frage, ob ein nach Grundaufzeichnungen und später in Reinschrift erstelltes Fahrtenbuch als ordnungsgemäß anzuerkennen ist, beschäftigt momentan den BFH (anhängiges Verfahren: BFH IV R 62/04 – Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 04.09.02, Az.: 4 K 11106/00).

Die Verwaltung erlaubt in ihren Ausführungen im BMF-Schreiben vom 21.01.2002 – BStBl I S. 148 ff., Rz. 18 auch die Führung eines elektronischen Fahrtenbuches oder auch die Nutzung eines Fahrtenschreibers, wenn sich daraus die selben Erkenntnisse ge-

70 Büchter-Hole im vierten Absatz der Anmerkungen

71 Wikipedia – Buch

72 Heuermann, A I Nr.2 Begriff und Erfordernisse eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches

73 Seifert/Diskussionsforum, II Nr. 3

winnen lassen wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch. Wikipedia definiert, dass elektronisch gespeicherte Buchtexte ein Buch seien und als digitales Buch bezeichnet werden⁽⁷⁴⁾.

Die Möglichkeit zum Führen eines digitalen Fahrtenbuches ist nicht durch das BFH-Urteil vom 16.11.2005 (BFH-Urteil VI R 64/04 vom 16.11.2005 BStBl. II 2006 S. 410 ff.) aufgehoben worden. Entscheidend ist nach diesem Urteil, dass sich aus dem elektronischen Fahrtenbuch oder dem Fahrtenschreiber die selben Erkenntnisse gewinnen lassen, wie aus einem Papierfahrtenbuch und dass die jeweiligen eingegebenen Daten nicht nachträglich geändert werden können oder zu mindestens eine Änderung an den eingegebenen Daten in der Datei leicht nachvollziehbar dokumentiert wird (s.a.⁷⁵). Dem ist entgegen zu halten, dass Manipulationen bei handschriftlich geführten Fahrtenbüchern nicht grundsätzlich ausgeschlossen sind und die darin gemachten Angaben daher nicht in jedem Fall den Tatsachen entsprechen müssen⁽⁷⁶⁾ ähnl.⁷⁷).

Auch ist fraglich, ob es schädlich ist, wenn zu dem Fahrtenbuch ergänzende Unterlagen geführt werden(z.B. Kundenverzeichnis, Terminkalender,o.ä.). Im Urteil des BFH vom 16.03.2006 (BFH-Urteil VI R 87/04 vom 16.03.2006 BFH/NV 2006 Seite1205 ff.) wurde hierzu keine abschließende Entscheidung getroffen(dies wird in der Literatur nach dem Urteil teilweise als zulässig angesehen, so z.B. ⁷⁸), da der Terminkalender erst in der Revisionsinstanz vorgelegt wurde und dieser neue Sachvortrag in der Revisionsinstanz nicht mehr zulässig berücksichtigt werden kann. Aber es wurde im Urteil bereits festgestellt, dass im Fahrtenbuch gebrauchte Abkür-

74 Wikipedia - Buch

75 Pfützenreuter/JurisII C

76 Bücher-Hole im letzten Absatz der Anmerkungen

77 Pfützenreuter/JurisII, D Auswirkungen auf die Praxis

78 Leidigkeit, Zumutbarer Blick in den Terminkalender

zungen in einer Anlage näher aufgeschlüsselt werden dürfen, ohne dass sich hieraus schädliche Konsequenzen ergäben (s.a.⁷⁹). Hieraus könnte man schließen, dass es zulässig ist in Bezug auf erforderliche Angaben auf zusätzliche Unterlagen zu verweisen (⁸⁰). Der BFH führt dazu im Urteil vom 16.03.2006 (BFH-Urteil VI R 87/04 vom 16.03.2006 BFH/NV 2006 Seite 1205 ff.) aus, dass es zulässig ist auf weitere Unterlagen zu verweisen, wenn der geschlossene Charakter der Aufzeichnungen durch den Verweis nicht leidet.

Somit bleibt insgesamt festzuhalten, dass sowohl die konventionelle Form in Papier, als auch die moderne, elektronische Form möglich ist. Nach dem BFH-Urteil (BFH-Urteil VI R 64/04 vom 16.11.2005 BStBl. II 2006 S. 410 ff.) sind diverse Hersteller auf den Markt getreten, welche Programme anbieten, die die Anforderungen erfüllen sollen (z.B. JGM-Software - <http://fahrtenbuch.jgm-software.com/fahrtenbuch.php>). Auch werden von diversen Verlagen Papierfahrtenbücher angeboten, welche Ihrerseits alle Formvorschriften erfüllen sollen (z.B. vom Haufe-Verlag ⁸¹).

3.2.2.1.2 Inhalt des Fahrtenbuches

Da das Fahrtenbuch ordnungsgemäß sein muss, ist fraglich was neben der Form, also an Inhalt im Fahrtenbuch vorhanden sein muss. Obwohl die Fahrtenbuchregelung nun bereits 10 Jahre alt ist, musste sich der BFH auch kürzlich wieder mit der Frage auseinandersetzen, was in einem ordnungsgemäßen Fahrtenbuch an Angaben enthalten sein muss (so zuletzt mit BFH-Urteil VI R 87/04 vom 16.03.2006 BFH/NV 2006 Seite 1205 ff.). Die Verwaltung hat sich bereits mit BMF-Schreiben vom 21.01.2002 – BStBl I

79 Bergkemper, Aus den Entscheidungsgründen Bst. c)

80 Bergkemper/Juris, D Auswirkungen für die Praxis

81 Leidigkeit, Hilfe vom Haufe-Verlag

S. 148 ff., Rz.19 sehr restriktiv zu den Punkten geäußert, welche im Fahrtenbuch aufgeführt sein müssen. Nach Verwaltungsauffassung sind dies im Einzelnen:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und zum Ende jeder einzelnen Fahrt
- Reiseziel (ein Umweg ist aufzuzeichnen)
- Reisezweck
- aufgesuchte Geschäftspartner

für die dienstlichen bzw. betrieblichen Fahrten. Für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bedarf es lediglich eines kurzen Vermerks. Die Privaten Fahrten sind mit den jeweiligen Kilometerangaben zu erfassen.

In der Literatur herrscht weitgehend Einigkeit darüber, dass die von der Verwaltung gestellten Anforderungen die minimalen Anforderungen an ein Fahrtenbuch vom Inhalt her sind^(82,83,84).

3.2.2.1.3 Besondere Streitpunkte zum Fahrtenbuch

Fraglich ist bezüglich der Kilometerstände, ob bei den Kilometerangaben die Entfernung zum aufgesuchten Ziel bei mehreren Fahrten ausreichend ist, wenn sich durch Kilometerstandangaben zum Ende des vorigen Tages bzw. Beginn des Tages die einzelnen Werte ermitteln lassen. Dies ist zu bejahen, da es dem Zweck des Fahrtenbuches als Eigenbeleg die beruflichen und privaten Fahrten nachvollziehbar darzulegen gerecht wird^(85, anders:86). Die Anforderungen an das Fahrtenbuch sollten nicht überspitzt werden und in reinem Bürokratismus enden⁽⁸⁷⁾.

82 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1014b

83 Lademann/Ortmann-Babel, §6 EStG, Rz. 895

84 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 422

85 Spaniol/Becker, 2.2.1 Zeitnahe Führung des Fahrtenbuches

86 Nolte, V Fahrtenbuchmethode Nr. 3 Fahrtenbuch Bst. c)Inhalt

87 Bergkemper/Juris, D Auswirkungen für die Praxis

Des Weiteren gibt es eine Reihe von berufsspezifischen Erleichterungen. So brauchen Handelsvertreter, Kurierfahrer und ähnliche Berufsgruppen nur Angaben zu den besuchten Kunden und an welchen Orten diese aufgesucht wurden zu machen. Angaben zu Entfernungen zwischen den verschiedenen Orten sind nur bei größeren Differenzen erforderlich (so BMF-Schreiben vom 21.01.2002 – BStBl I S. 148 ff., Rz. 20). Die entsprechenden Kilometer der Tagesfahrten können zusammengefasst werden(vgl.⁸⁸). Auch brauchen Taxifahrer bzw. Fahrschullehrer nur eine Eintragung wie z.B. „ Fahrt im Pflichtfahrgebiet“ bzw. „Lehrfahrt“ anzugeben. Für die jeweils zurückgelegten Kilometer reicht auch hier die Angabe der Gesamtheit der gefahrenen Kilometer zum Tagesende(so BMF-Schreiben vom 21.01.2002 – BStBl I S. 148 ff., Rz. 21). Auch diese Erleichterungen der Verwaltung legen es nahe, dass eher der Zweck des leicht nachprüfbaren Nachweises verfolgt wird, als die dogmatische Einhaltung von Formalismen.

Problematisch, den Reisezweck bzw. den aufgesuchten Geschäftspartner zu benennen, kann es für Berufsgruppen sein, welche einer berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen (z.B. Ärzte, Anwälte, o.ä.) (⁸⁹; zustimmend ⁹⁰). Es besteht die Möglichkeit, den Geschäftspartner verschlüsselt bzw. codiert im Fahrtenbuch zu benennen, wenn sich aus einem Mandanten- bzw. Kundenverzeichnis oder anderen Belegen die Identität ergibt. Dieses Verzeichnis ist dem Fahrtenbuch beizufügen(^{91,92}). Dies entschärft die Problematik etwas. Da aber trotzdem die Personen benannt werden müssen, nur über verschiedene Unterlagen verteilt, bleibt das Problem, dass ein vorhandenes Aussageverweigerungsrecht bezüglich dieser Informationen, z.B. nach §102 AO,

88 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 422

89 Seifert, Nr. 4 Wann ist ein Fahrtenbuch ordnungsgemäß?

90 Kirchhof/Fischer, §6 EStG, Rz. 161

91 Nolte, V Fahrtenbuchmethode Nr. 3 Fahrtenbuch Bst. c)Inhalt

92 Spaniol/Becker, 2.1 Verwaltungsauffassung

hierdurch entweder ausgehebelt wird oder dazu führt, dass dem entsprechenden Personenkreis die Fahrtenbuch-Methode verwehrt bleibt. Dies scheint nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung so zulässig zu sein^(93,94).

Auch ist in diesem Zusammenhang fraglich, ob jeder die Erleichterung auf ergänzende Unterlagen Bezug zu nehmen für sich beanspruchen kann. Der BFH führt dazu im Urteil vom 16.03.2006 (BFH-Urteil VI R 87/04 vom 16.03.2006 BFH/NV 2006 S.1205 ff.) aus, dass dies zulässig ist, wenn der geschlossene Charakter der Aufzeichnungen darunter nicht leidet. Dies ist m.E. in der Umsetzung sehr konsequent.

Das Gesetz lässt es in §6(1)Nr. 4 Satz 3 und auch an anderen Stellen (z.B. analoge Vorschrift in §8) des EStG offen, zu welchem Zeitpunkt ein Fahrtenbuch zu erstellen ist. Nach der laufenden, aktuellen Rechtsprechung kommt es für die Ordnungsmäßigkeit auf eine zeitnahe Erfassung der Daten im Fahrtenbuch an (so z.B. BFH-Urteil VI R 27/05 vom 09.11.2005 BStBl. II 2006 S. 408 ff.; BFH-Urteil VI R 87/04 vom 16.03.2006 BFH/NV 2006 S.1205 ff.). Fraglich ist daher was unter dem Begriff „zeitnah“ genau zu verstehen ist und wie lange eine fehlende Information ggf. auch durch ergänzende Unterlagen nachgeholt werden kann⁽⁹⁵⁾.

Im Urteil vom 09.11.2005 (BFH-Urteil VI R 27/05 vom 09.11.2005 BStBl. II 2006 S. 408 ff.) stellt der BFH klar, dass ein erst im Klageverfahren erstelltes Fahrtenbuch nicht zeitnah erstellt ist und dass dem Stpfl. durch die zeitnahe Erfassung keine übermäßige Belastung auferlegt wird. Es wird allerdings vom BFH offen gelassen, wann das Fahrtenbuch zeitnah erstellt ist; ob nach Abschluss

93 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 422

94 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1014b

95 Adamek, 3. Absatz der Anmerkungen

jeder einzelnen Fahrt noch auf dem Parkplatz, am Ende des Tages oder am Ende der Arbeitswoche ausreichend ist(ähnlich fragend ⁹⁶). Auf der sicheren Seite ist der Betroffene wohl bis zu einer endgültigen Definition, wenn nach jeder einzelnen Fahrt, noch auf dem Parkplatz, das Fahrtenbuch ausgefüllt wird. Ausreichend sollte m.E. auch noch sein am Ende des Tages die Daten in das Fahrtenbuch einzutragen. Am Ende der Woche das Fahrtenbuch zu erstellen, sollte bereits aus dem Grunde nachteilig sein, dass es schwer fallen wird ein exaktes Gedächtnisprotokoll nach mehreren Tagen zu erzeugen. Es ist fraglich, ob der BFH es akzeptieren würde, wenn dieses Fahrtenbuch nach einer Woche oder später aus Notizen erstellt werden würde(anhängiges Verfahren: BFH IV R 62/04 – Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 04.09.2002, Az.: 4 K 11106/00).

Auch wird die Finanzverwaltung, bis zu einer höchstrichterlichen Entscheidung zu dieser Frage, evtl. die Richtigkeit der Aufzeichnung anzweifeln, da die ganze Woche wie „in einem Rutsch“ erstellt erscheint (ist sie dann ja auch), zumindest ist aber das Misstrauen geweckt.

3.2.2.2 Überprüfungsmöglichkeiten des Fahrtenbuches

Es gibt mehrere Möglichkeiten ein Fahrtenbuch zu überprüfen. Zuerst natürlich die Prüfung, ob es inhaltlich schlüssig ist, also z.B. die Kilometerstände am Beginn einer Fahrt mit denen am Ende der vorhergehenden Fahrt übereinstimmen. Als nächstes können die Eintragungen mit den Belegen abgeglichen werden. Es wäre schon irritierend, wenn an einem Tag lt. Beleg getankt wurde, das Fahrzeug aber lt. Fahrtenbuch nicht bewegt wurde.

96 Pfützenreuter/JurisI, D Auswirkungen für die Praxis

In jüngerer Zeit überprüft die Finanzverwaltung ein Fahrtenbuch auch mit mathematisch-statistischen Methoden, z.B. dem sog. Chi-Quadrat-Test. Das FG Münster hat in seinem rechtskräftigen Urteil vom 07.12.2005(FG Münster vom 07.12.2005, Az.: 1 K 6384/03 E) festgestellt, dass ein Chi-Quadrat-Test geeignet ist, ein Fahrtenbuch auf Ordnungsmäßigkeit zu überprüfen. Dieser Test basiert auf der Annahme, dass die Verteilung der Endziffern ungefähr gleich sein muss, der Mensch aber bei Zahlen eine Vorliebe hat, evtl. nur unterbewusst. Aus diesem Grund ist eine aus freien Stücken erfundene Aufstellung der Fahrten mittels der statistischen Methode zu erkennen. Für diesen Test muss eine ausreichend große Menge an Zahlen, hier also unterschiedliche Fahrten, vorliegen. Auch müssen die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ausgeschieden werden, da sie durch ihre stets gleiche Größe das Ergebnis verfälschen würden. Ist eine ausreichend große Menge gegeben, so kann man davon ausgehen, hier ein schlüssiges Ergebnis zu erhalten, da, anders als bei Kassenbüchern wo dieser Test auch angewandt wird, bei Entfernungen von einer ziemlich gleichmäßigen Verteilung ausgegangen werden kann(s.a.⁹⁷).

3.2.2.3 Mängel und Konsequenzen bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen

Ein Mangel kann sich dergestalt zeigen, dass entweder die Kosten des Fahrzeuges nicht vollständig nachgewiesen wurden oder dass das Fahrtenbuch von Form bzw. Inhalt her nicht den Anforderungen genügt. Bei den Mängeln kann man nach schweren und nach leichten Mängeln unterscheiden⁽⁹⁸⁾. Die Finanzverwaltung tendiert m.E. dazu auch beim Auftreten kleinerer Mängel die Konsequenz

97 Zimmermann, Anmerkungen – Überprüfung der Richtigkeit von Fahrtenbucheintragen mit dem sog. „Chi-Quadrat-Test“

98 Nolte, 3. Bst. f) Nicht ordnungsgemäße Fahrtenbuchführung – Geringe Mängel

zu ziehen nach der grundsätzlich zu nutzenden 1%-Regelung die Bewertung der Nutzungsentnahme vorzunehmen(s.a.^{99,100}).

Unter den kleineren Mängeln versteht man z.B. das Fehlen eines Beleges über geringfügige Aufwendungen für das Fahrzeug oder z.B. falls ein besuchter Geschäftspartner bzw. Reisezweck bei einer aufgezeichneten Fahrt nicht benannt wurde⁽¹⁰¹⁾. Auch das komplette fehlen einer einzelnen Fahrt aus Versehen gehört m.E. noch zu den geringfügigen Mängeln. Folglich sind alle weitergehenden Mängel als schwere Mängel zu bezeichnen.

Ob bereits beim Vorliegen eines geringen Mangels bzw. geringer Mängel die Konsequenz gezogen werden kann, die alternative Bewertung nach der Fahrtenbuchmethode nicht zuzulassen, ist indes höchststrichterlich noch nicht entscheiden. Es ist hier noch ein Verfahren anhängig bezüglich fehlender Eintragungen von kurzen Tank- und Werkstattfahrten (BFH VI R 94/04 – Vorinstanz: FG Düsseldorf 11.02.2003 Az.: 8 K 7307/01 H (L)). In einem ähnlichen Fall hat der BFH wegen des Fehlens von einer geringen Anzahl an Fahrten (BFH XI R 13/05 – vorgehend FG Münster 18.02.2005 11 K 5218/03 EU) das Verfahren durch Beschluss nach §126a FGO erledigt, so dass hier evtl. der große Senat des BFH mit der strittigen Frage betraut wird.

Anders bei schweren Mängeln. Hier ist die Konsequenz, dass die Bewertung der Nutzungsentnahme mit dem gesetzlichen Standard erfolgt. Hierüber besteht Einigkeit. Dies bedeutete bis einschließlich VZ 2005 in jedem Fall die Anwendung der 1%-Regelung für das gesamte Jahr, da der Methodenwechsel, wie oben beschrieben, nur für ganze Jahre möglich ist.

99 Blümich/Ehmcke, §6 EStG, Rz.1015

100Spaniol/Becker, 3.1 Folgerungen bei den Gewinneinkünften

101Nolte, 3. Bst. f) Nicht ordnungsgemäße Fahrtenbuchführung – Geringe Mängel

3.3 Änderungen ab VZ 2006

(EStG-Zitate beziehen sich ab hier wieder auf das aktuelle EStG 2006)

Durch das Gesetz zur Eindämmung der missbräuchlichen Steuergestaltung vom 28.04.2006(BGBl. I Seite1095) wurde auch die Bewertung der Nutzungsentnahme im Bereich PKW geändert. Die hauptsächliche Änderung für die Bewertung besteht in §6(1) Nr. 4 Satz 2 EStG. Es wird die 1%-Regelung nur noch für Fahrzeuge des notwendigen BV als Standard-Bewertungsmethode festgelegt (vgl.¹⁰²). Der bisherige Satz 3 mit der alternativen Fahrtenbuchmethode ist auf Satz 4 verschoben worden und hat dem neuen Satz 3 Platz gemacht. Im neuen §6(1) Nr. 4 Satz 3 EStG wird nun gesetzlich festgelegt, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, sowie Familienheimfahrten, bei der Ermittlung der Nutzungsanteile dem betrieblichen Umfeld zugeordnet werden. Diese Festlegung war bisher nicht notwendig, da die entsprechenden Fahrten bisher zu den Betriebsausgaben gezählt wurden. Es trägt dem neuen Gedanken Rechnung, dass es sich bei diesen Fahrten um private Fahrten handelt(vgl. BMF Schreiben vom 01.12.2006 zu den Entfernungspauschalen ab 2007 – 1.Absatz). Analog wurde bei den Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit im neu gefassten §9(2) EStG die entsprechenden Fahrten nicht mehr als Werbungskosten definiert werden.

Insgesamt ist dieses Konstrukt m.E. unstimmg. Auf der einen Seite legt der Gesetzgeber fest, dass bei den Gewinneinkünften Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betrieblich veranlasst sind, zumindest für den Ansatz zur Ermittlung der betrieblichen Nutzungsquote des Fahrzeuges. Dies impliziert m.E. konsequenter Weise Betriebsausgaben. Auf der anderen Seite wird mit dem

102 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 420

neu eingeführten §4(5a) EStG festgelegt, dass es sich bei diesen Aufwendungen gerade nicht um Betriebsausgaben handelt, was m.E. konsequenter Weise dazu führen müsste, dass diese Fahrten bei der Ermittlung des betrieblichen Nutzungsanteils des Fahrzeuges im privaten Bereich zu berücksichtigen wären. Ob sich dieses Konstrukt halten wird, muss die Zukunft zeigen. Es kann davon ausgegangen werden, dass diese Diskrepanz angegriffen wird. Auch die Tatsache an sich, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Privatfahrten angesehen werden, wird sich einer höchstrichterlichen Überprüfung stellen müssen (für den Bereich Werbungskosten ist hier bereits ein Musterverfahren des Bundes der Steuerzahler beim Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern unter dem Az. 1 K 497/06 anhängig). M.E. erscheint diese Sicht nicht zutreffend, da man wohl nicht aus privaten Erwägungen zur Arbeitsstätte fährt, wie man z.B. ins Theater oder zum Einkaufen für den Haushalt fahren würde. Die Fahrt zur Arbeit dient i.d.R. dem Erzielen von Einkünften.

Ab dem VZ 2006 ist es daher von Bedeutung, ob ein im BV befindliches Fahrzeug dem gewillkürten oder dem notwendigen BV zuzuordnen ist. Es muss daher gefragt werden in welcher Form der Nutzungsanteil zu ermitteln ist. Hierzu hat sich die Verwaltung mit BMF Schreiben vom 07.07.2006 geäußert. Hierin wird festgelegt, dass die Verwaltung für diese Zwecke kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch fordert. Es kommen alle möglich Arten der Darlegung in Frage, z.B. Terminkalender, Abrechnungen, usw. (ähnlich ¹⁰³). Sind bereits durch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mehr als 50% Nutzung erreicht, bedarf es keiner weiteren Darlegung (s.a. ¹⁰⁴). Das Fahrzeug wird dem notwendigen BV zugerechnet. Auf der anderen Seite wird der Betroffene, gerade wenn es um zweifelhafte Größen wie etwa 49,9 % oder 50,1% geht, mit ei-

103 Schmidt/Glanegger, §6 EStG, Rz. 420

104 Jahn, Einleitung und 1.

nem Fahrtenbuch auf der sicheren Seite sein wenn er den genauen Anteil eindeutig belegen muss⁽¹⁰⁵⁾.

Für Fahrzeuge des notwendigen BV ändert sich durch die Regelung nichts. Es gilt weiterhin die bisherige Rechtslage. Entweder als Standard die Bewertung des Privatanteils nach der 1%-Methode oder als Alternative die Bewertung nach der Fahrtenbuch-Methode.

Für Fahrzeuge des gewillkürten BV stellt sich die Situation anders dar, weil die Standardmethode wechselt(bisher 1%-Regelung – jetzt Schätzung). Wie bereits unter Punkt 3.1 beschrieben, kann nicht auf den Teilwert zurückgegriffen werden. Diese, noch bestehende Regelungslücke muss, wie bis einschließlich VZ95 auch, dadurch geschlossen werden, dass auf den Begriff der Selbstkosten zurückgegriffen wird(s. Pkt. 3.1). Dies hat auch zur Folge, dass es mit gewillkürtem BV nicht möglich ist, dass sich der Betriebsausgabenanteil auf Null reduziert, wie es bei der 1%-Regelung des notwendigen BV möglich ist (vgl. Pkt. 3.2.1.2). Es kann sich daher für den Einzelnen durchaus rentieren, die eine oder andere zusätzliche private Fahrt zu unternehmen, nur um den privaten Nutzungsanteil zu erhöhen und so das Fahrzeug in den Bereich des gewillkürten BV zu bekommen.

Nach der Neuregelung wird auch ein fehlerhaftes Fahrtenbuch (z.B. Datum nicht eingetragen, einzelne Fahrt fehlt) eine Schätzung- und Darlegungsgrundlage darstellen, wenn für ein dem gewillkürten BV angehöriges Fahrzeug kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wird(ähnlich ¹⁰⁶).

105 Fuchs, Geplante Neuregelung - 5.Abs.

106 Dehning

Insgesamt eröffnet diese Neuregelung durch die unterschiedliche Behandlung von gewillkürtem und notwendigem BV mehr Möglichkeiten zur Gestaltung als es bisher der Fall war.

4 Eigene Betrachtung und Fazit

Über die Art und Weise, in welcher die Bewertung der Nutzungsentnahme erfolgt, werden seit langer Zeit unterschiedliche Meinungen vertreten. Grundsätzlich sollte m.E. die Fahrtenbuchmethode der Standard sein und eine Schätzung, egal nach welcher Methode, die Ausnahme.

Die genaueste Methode erscheint m.E. eine Erfassung mittels elektronischem Fahrtenbuch. Ein solches Gerät (z.B. ein Taschencomputer bzw. Notebook ggf. fest im Fahrzeug installiert) gekoppelt mit einem GPS (Global Positioning System – genauere Erläuterungen zu diesem System siehe hier ¹⁰⁷)-Empfänger, könnte zumindest dafür Sorge tragen, dass alle unternommenen Fahrten, inklusive der Fahrtroute, genau aufgezeichnet werden. Es bedarf nun nur noch einer Eintragung, welchem Zweck die Fahrt diene und der Benennung des aufgesuchten Geschäftspartners, um den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch gerecht zu werden. Damit würde man der Forderung entgegen kommen, das Fahrtenbuch elektronisch, z.B. per PDA (Personal Digital Assistant – Taschencomputer), führen zu können. Evtl. würde auch ein höherer Anteil an Stpfl. durch diese für ihn einfachere Ausgestaltung der Buchführung dazu gebracht werden ein solches Fahrtenbuch zu führen. Es ist sehr schwer zu erläutern, warum man seine Umsatzsteuervor- und Lohnsteueranmeldung elektronisch abgeben soll, das Fahrtenbuch aber, im Hinblick auf die Sicherheit gegen Manipulation, nicht. Insbesondere da das „ELSTER“-System gera-

107 Wikipedia – GPS

de wegen seiner Sicherheit teilweise in der Diskussion war(s.^{108,109,110}).

Diese Lösung des elektronischen Fahrtenbuches hat den Vorteil, dass die Daten bereits digital vorliegen. Dadurch kann ein Abgleich und Überprüfung mit den Daten der Buchführung auf einfachem Wege erfolgen, da die Buchführungsdaten i.d.R. auch elektronisch vorliegen und der Finanzverwaltung gemäß §147(6) AO zugänglich gemacht werden müssen. Dadurch stellt sich, insbesondere bei mathematisch-statistischen Methoden, eine Vereinfachung der Überprüfbarkeit der angegebenen Fahrten ein.

Evtl. könnte auch das vorhandene Maut-System, welches bisher nur für LKW benutzt wird, für solche Zwecke mitbenutzt werden. Auch unter dem Aspekt, dass immer häufiger in der Politik der Ruf nach einer Maut für PKW laut wird. In diesem Fall sind die Daten bereits vorhanden, da das Maut-System, technisch gesehen, nur die Position überwacht und nicht auf Autobahnen beschränkt ist.

Aber auch bei dem konventionellen Papier-Fahrtenbuch sollte es m.E. mit der Formtreue nicht auf die Spitze getrieben werden. Gerade wenn nur leichte Mängel im Fahrtenbuch enthalten sind, was auch beim Elektronischen passieren kann, sollte nicht das ganze Fahrtenbuch verworfen werden. Unsicherheiten bei einzelnen Fahrten oder auch fehlende Kilometer, z.B. die Probefahrt des Werkstattmeisters nach der Reparatur der Bremse, könnte man dem privaten Bereich zuschreiben(ähnlich¹¹¹). Es würde die Akzeptanz der Fahrtenbuch-Methode erhöhen und wäre letztlich wahrscheinlich immer noch konsequenter und zutreffender als die doch sehr grobe Schätzung nach der 1%-Regelung.

108 Heise

109 Computerwoche, Gravierende Lücken

110 ZDNet

111 Nolte, 3. Bst. f) Nicht ordnungsgemäße Fahrtenbuchführung – Geringe Mängel

Für den Fall, dass kein Fahrtenbuch geführt wurde oder es nicht vorgelegt werden kann, sollte m.E. auf Grundlage von vorhandenen Unterlagen wie z.B. Terminkalender o.ä. eine Schätzung durchgeführt werden, ähnlich der Neuregelung bei gewillkürtem BV. Die Darlegungs- und Aufbereitungslast hat hier natürlich der Stpfl. zu tragen; er hätte ja ein Fahrtenbuch führen können. Dadurch würden evtl. zu erwartenden Streitigkeiten bei der Zuordnung des Fahrzeuges zum gewillkürten bzw. notwendigen BV umgangen werden. Auch könnten branchenabhängige Richtwert-Sammlungen erstellt werden, wie es in anderen Bereichen, z.B. Entnahme von Lebensmitteln in der Gastronomie, bereits üblich ist.

Es ist nicht eingängig, warum die Schätzung des Entnahmewertes bei Fahrzeugen des gewillkürten BV nach den Selbstkosten möglich sein soll, bzw. sogar vorgesehen ist und beim notwendigen BV überhaupt keine Alternative darstellt. Auch im Hinblick auf die bei der 1%-Regelung mögliche Reduktion des Betriebsausgabenansatzes auf Null ist hier keine Gleichbehandlung gegeben, da dies, wie bereits erwähnt, bei gewillkürtem BV nicht möglich ist.

Die 1%-Regelung als ungenaueste Variante sollte nur dann zur Anwendung gelangen, wenn es keine andere akzeptable Form der Schätzung mehr gibt oder in Ermangelung aussagefähiger Unterlagen bzw. Richtwerttabellen aus denen sich Schätzungsansätze ergeben könnten. Sie müsste in Ihrem Deckelungsmodus m.E. die BV Zugehörigkeit berücksichtigen, so dass bei gewillkürtem BV 10% und bei notwendigem BV 50% der Aufwendungen mindestens im Betrieb verbleiben. Der Berücksichtigung von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei der Ermittlung des BV Nutzungsanteils aber nicht bei den Betriebsausgaben kann m.E., wie unter Pkt. 3.3 beschrieben, nicht gefolgt werden.

Literaturverzeichnis

Bücher

- Blümich, Einkommensteuergesetz - Kommentar, Verlag Franz Vahlen, München, 86. Ergänzungslieferung mit Stand Mai 2005, Band 1: §§1-8 EStG [zitiert als Blümich]
- Frotscher, Einkommensteuergesetz – Praxis - Kommentar, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg, 134. Ergänzungslieferung mit Stand vom September 2006 [zitiert als Praxis-Kommentar]
- Horschitz/Groß/Weidner/Fanck, Bilanzsteuerrecht und Buchführung, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 10. Auflage Oktober 2004 [zitiert als Blaue Reihe]
- Kirchhof, Einkommensteuergesetz - Kompakt Kommentar, C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 6. neu bearbeitete Auflage 2006 [zitiert als Kirchhof]
- Lademann/Lenski/Brockhoff, Einkommensteuergesetz - Kommentar, Richard Boorberg Verlag, Heidelberg, 4. Auflage mit dem 152. Nachtrag Stand Mai 2006 [zitiert als Lademann]
- Schmidt, Einkommensteuergesetz - Kommentar, Verlag C.H. Beck, München, 25. Auflage 2006 [zitiert als Schmidt]

Zeitschriften

- Adamek, Richard, Anmerkungen zum FG Berlin Urteil vom 16.09.2003, EFG 2004 Nr.1, Seite 54 – 56 [zitiert als Adamek]
- Bergkemper, Winfried, Kommentar zur Rechtsprechung, Finanzrundschau Nr. 13 / 2006, Seite 595 – 597 [zitiert als Bergkemper]
- Bergkemper, Winfried, Erforderliche Angaben in ordnungsgemäßem Fahrtenbuch, Juris Praxis Report Steuerrecht Ausgabe 19/2006 Anm. 2 (ohne Seitennummerierung) [zitiert als Bergkemper/Juris]
- Büchter-Hole, Claudia, Anmerkungen zum FG BadenWürttemberg Urteil vom 27.02.02, EFG 2002 Nr.11, Seite 667 – 668 [zitiert als Büchter-Hole]
- Heuermann, Bernd, Rechtsprechung im besonderen Blickpunkt der Außenprüfung, Die steuerliche Betriebsprüfung Ausgabe 4/2006, Seite 134 – 137 [zitiert als Heuermann]
- Jahn, Andreas, Erleichterung der Nachweispflicht bei Besteuerung der Privatnutzung von Fahrzeugen, Steueranwaltsmagazin 5/2006 32. Ausgabe | 8. Jahrgang, Seite 164 – 165 [zitiert als Jahn]
- Nolte, Anna M., Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeuges, NWB Nr.7/2006 vom 13.02.2006, Fach 3 Seite 13825 – 13848 [zitiert als Nolte]
- Pfützenreuter, Volker, Anmerkungen zum FG Münster Urteil vom 28.10.2005, EFG 2006 Nr. 3, Seite 174 – 176 [zitiert als Pfützenreuter]

- Pfützenreuter, Volker, Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch – zeitnahe Führung in geschlossener Form, Juris Praxis Report Steuerrecht Ausgabe 14/2006 Anm. 3 (ohne Seitennummerierung) [zitiert als Pfützenreuter/JurisI]
- Pfützenreuter, Volker, Computerdatei als ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, Juris Praxis Report Steuerrecht Ausgabe 14/2006, Anm. 4 (ohne Seitennummerierung) [zitiert als Pfützenreuter/JurisII]
- Schuster, Silvia, Keine abgeltende Bewertung der Nutzungsentnahme zur Erzielung anderweitiger außerbetrieblicher Einkünfte nach der 1%-Regelung, Juris Praxis Report Steuerrecht Ausgabe 47/2006, Anm. 3 (ohne Seitennummerierung) [zitiert als Schuster]
- Seifert, Michael, Weitere Ungereimtheiten zur außerbetrieblichen PKW-Nutzung, Informationen der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Ausgabe 14/1998, Seite 427 – 430 [zitiert als Seifert]
- Seifert, Michael, BFH verschärft Anforderungen an Fahrtenbücher, Steuern und Bilanzen Ausgabe 10/2006, Seite 384 – 387 [zitiert als Seifert/Diskussionsforum]
- Spaniol, Iris / Becker, Werner, Das ordnungsgemäße Fahrtenbuch – Ein Buch mit sieben Siegeln ?, Informationen für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Ausgabe 24/2005, Seite 937 – 941 [zitiert als Spaniol/Becker]
- Wolf, Nathalie / Lahme, Stefan, Lohnt sich das Führen eines Fahrtenbuches ?, Der Betrieb Ausgabe 11/2003, Seite 578 – 580 [zitiert als Wolf/Lahme]
- Zimmermann, Thomas, Anmerkungen zum FG Münster Urteil vom 07.12.2005, EFG 2006 Nr. 9, Seite 652 – 654 [zitiert als Zimmermann]

Internet

- Dehning, Oliver, Feedback zum Artikel „Gesetzesentwurf zur Privatnutzung von Geschäftswagen: Kosequenzen und Praxishinweise, Bearbeitungsstand: 30.03.2006, URL: <http://www.law-blog.de/265/privatnutzung-von-geschaeftwagen-praxishinweise.htm>“ vom 29.05.2006 auf gleicher Internetseite [zitiert als Dehning]
- Fuchs, Stefan, Artikel: Gesetzesentwurf zur Privatnutzung von Geschäftswagen: Kosequenzen und Praxishinweise, Bearbeitungsstand: 30.03.2006, URL: <http://www.law-blog.de/265/privatnutzung-von-geschaeftwagen-praxishinweise.htm> [zitiert als Fuchs]
- Heise Online, Newsticker BITKOM kritisiert mangelnde „ELSTER“-Sicherheit, Bearbeitungsstand: 28.12.2004, URL: <http://www.heise.de/newsticker/meldung/54651> [zitiert als Heise]
- Leidigkeit, Wolfgang, Artikel: Was muss in einem Fahrtenbuch stehen, Bearbeitungsstand: 08.11.2006, URL: <http://www.haufe.de/SID109.a7EeSERVRrkY/newsPrint> [zitiert als Leidigkeit]
- Müller, Dietmar, Gefährliche Lücken in Steuersoftware ELSTER, Bearbeitungsstand: 28.12.2004, URL: <http://www.zdnet.de/security/news/0,39029460,39128977,00.htm> [zitiert als ZDNet]

- Reppesgaard, Lars, Artikel: Freud und Leid mit ELSTER, Bearbeitungsstand: 06.10.2005, URL: http://www.computerwoche.de/hp_cw_mittelstand/markt_und_trend/567228 [zitiert als Computerwoche]
- Wikipedia.org – Die freie Enzyklopädie, Artikel: Buch, Bearbeitungsstand: 30.12.2006 18:15, URL: <http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Buch&oldid=25244657> alternativ: <http://de.wikipedia.org/wiki/Buch> [zitiert als Wikipedia – Buch]
- Wikipedia.org – Die freie Enzyklopädie, Artikel: Global Positioning System, Bearbeitungsstand: 06.01.2007, URL: http://de.wikipedia.org/w/index.php?title=Global_Positioning_System&oldid=26077423 alternativ: http://de.wikipedia.org/wiki/Global_Positioning_System [zitiert als Wikipedia – GPS]

Erklärung

Hiermit versichere ich, dass ich die vorstehende Arbeit selbstständig und ohne Mitwirkung anderer Personen verfasst und alle wörtlichen oder sinngemäß aus Veröffentlichungen entnommenen Beiträge einzeln kenntlich gemacht habe.