

## **Darf die Fahrtenbuchmethode bei Schätzung des Treibstoffverbrauchs angewendet werden?**

**Der BFH sieht keinen Raum für die Anwendung der Fahrtenbuchmethode, wenn die Aufwendungen für das Fahrzeug teilweise geschätzt werden. Ob bei der Schätzung ein Sicherheitszuschlag berücksichtigt wurde, ist für den BFH unerheblich. Die Nachweiserbringung ist, nach Ansicht des BFH, den Steuerpflichtigen im Regelfall möglich und zumutbar.**

\* BFH, Urt. v. 15.12.2022 - VI R 44/20

### **Ausgangssituation**

Die Klägerin und Arbeitgeberin war eine GmbH. Sie stellte im Zeitraum von Dezember 2011 bis April 2016 (Streitzeitraum) zwei Arbeitnehmern jeweils ein betriebliches Fahrzeug zur Verfügung. Die Arbeitnehmer durften diese Fahrzeuge für private Fahrten nutzen. Ein Arbeitnehmer nutzte das betriebliche Fahrzeug auch für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

Durch ordnungsgemäß geführte Fahrtenbücher konnte das Verhältnis zwischen den privaten und den übrigen Fahrten nachgewiesen werden. Demnach ergaben sich für die Arbeitnehmer in den Streitjahren Privatanteile von 1,8 % bis 12,3 %. Aufgrund des niedrigen Privatanteils bewertete die Arbeitgeberin den privaten Nutzungsvorteil ihrer Arbeitnehmer nach der Fahrtenbuchmethode. Für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte wurde jedoch die 0,03%-Methode angewandt.

Die insgesamt entstandenen Aufwendungen für Leasing, Kfz-Steuern, Kfz-Versicherungen, Reparaturen usw. konnten durch Belege nachgewiesen werden. Nachweise über die tatsächlichen Treibstoffkosten lagen hingegen nicht vor. Denn die Fahrzeuge wurden durchgehend über eine betriebliche Zapfsäule der Arbeitgeberin betankt. Angaben zur Menge oder zum Preis des getankten Treibstoffs konnten an der Zapfsäule nicht abgelesen werden, da keine entsprechende Anzeige vorlag.

Anhand ihres gesamten Jahresaufwands für Treibstoff ermittelte die Arbeitgeberin die durchschnittlichen Kosten pro Liter Treibstoff. Die entsprechenden Einkaufsrechnungen lagen vor. Zur Bestimmung des Treibstoffverbrauchs der einzelnen Fahrzeuge wurde auf die durchschnittlichen Herstellerangaben zurückgegriffen. Insoweit gingen nur geschätzte Kosten in die Berechnungen der geldwerten Vorteile für die Arbeitnehmer ein.

### **Ansicht des Finanzamts**

Das Finanzamt führte für den Streitzeitraum eine Lohnsteueraußenprüfung bei der Arbeitgeberin durch. Zwar zweifelte der Prüfer die Ordnungsmäßigkeit der Fahrtenbücher nicht an, jedoch wurde bemängelt, dass die Treibstoffkosten nur einer Schätzung zugrunde lagen. Es könnten nicht sämtliche Aufwendungen durch Belege i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG nachgewiesen werden, so dass die tatbestandlichen Voraussetzungen zur Anwendung der Fahrtenbuchmethode nicht vorliegen würden.

In dem Bericht über die Lohnsteueraußenprüfung wurde daher die Privatnutzung der betrieblichen Fahrzeuge nach der 1%-Methode bzw. der 0,03%-Methode berechnet.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte gegenüber der Klägerin einen Haftungsbescheid fest. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg.

### **Ansicht der Klägerin**

Dass die Treibstoffkosten für die Fahrtenbuchmethode nur rechnerisch ermittelt wurden, stellte für die Klägerin nur einen geringen Mangel bei der Einzelaufzeichnungspflicht dar. Dieser dürfte nicht zur Versagung der Fahrtenbuchmethode führen. Eine pauschale Besteuerung des privaten Nutzungsvorteils mittels der 1%-Methode würde angesichts des niedrigen Privatanteils von 1,8 % bis 12,3 % zu einem ungerechtfertigt hohen Ergebnis führen.

## **Entscheidung des FG München**

Das FG München entschied am 16.10.2020 zugunsten der Klägerin (8 K 611/19). Neben einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch sei auch der Belegnachweis für die durch das Fahrzeug entstandenen Aufwendungen materiell-rechtliche Voraussetzung, um die Fahrtenbuchmethode nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG anwenden zu können. Im zugrundeliegenden Fall führe die Schätzung des Treibstoffverbrauchs allerdings nur zu einem geringfügigen Mangel. Die Einkaufsrechnungen über den von der Arbeitgeberin insgesamt in dem Jahr bezogenen Treibstoff würden als Nachweis genügen.

Erforderlich sei jedoch, dass bei der Schätzung des individuellen Treibstoffverbrauchs der höchste vom Hersteller angegebene (innerstädtische) Verbrauch berücksichtigt wird. Damit sei eine Manipulation praktisch ausgeschlossen. Gegen die Entscheidung des FG München hatte das Finanzamt Revision eingelegt.

### **Hinweis:**

Das FG München führte in seiner Urteilsbegründung das BFH-Urteil vom 10.04.2008 (VI R 38/06) an. Demnach würden kleinere Mängel nicht zur Verwerfung des Fahrtenbuchs und zur Anwendung der 1%-Methode führen, wenn die Angaben im Fahrtenbuch insgesamt plausibel sind.

Zwar kann die materielle Richtigkeit der Kilometerangaben in Frage gestellt werden, wenn das Fahrtenbuch inhaltliche Unregelmäßigkeiten aufweist, aber es führt nicht jede Unregelmäßigkeit direkt zur Verwerfung des gesamten Fahrtenbuchs. Maßgeblich ist, dass eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben gegeben sowie die Bestimmung des Privatanteils möglich ist.

Sollte das Finanzamt beispielsweise nur bemängeln, dass eine unternommene Fahrt zur nahegelegenen Tankstelle, für die ein Tankbeleg vorliegt, nicht im Fahrtenbuch aufgezeichnet worden ist, könnte mit dem Vorliegen eines kleinen Mangels argumentiert werden.

## **Entscheidung des BFH**

Der BFH vertritt eine vom FG München abweichende Auffassung. Er stimmt vielmehr der Rechtsauffassung des Finanzamts zu. Die geldwerten Vorteile für die private Nutzung der Fahrzeuge sowie für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte müssen im vorliegenden Fall nach der pauschalen 1%-Methode und 0,03%-Methode berechnet werden.

Der BFH stellt in seinem Urteil den Grundsatz auf, dass eine Schätzung von belegmäßig nicht erfassten Kosten die Anwendung der Fahrtenbuchmethode ausschließt.

Auch die Schätzung von vermeintlich höheren Gesamtkosten, um etwaige Unsicherheiten abzudecken, reicht nach Ansicht des BFH nicht für eine individuelle Wertermittlung anhand der Fahrtenbücher aus. Die anteiligen Treibstoffkosten je Fahrzeug hätten nachgewiesen werden müssen. Es darf nicht auf den vom Fahrzeughersteller angegebenen Durchschnittsverbrauch und auf den durchschnittlichen Literkraftstoffpreis abgestellt werden.

Auch wenn der private Nutzungsanteil ausweislich der ordnungsgemäß geführten Fahrtenbücher nur sehr gering ist, sieht der BFH im vorliegenden Fall keine Übermaßbesteuerung bei der Anwendung der pauschalen 1%-Methode. Die Steuerpflichtigen könnten schließlich zwischen der groben Bewertungsmethode und der genauen Fahrtenbuchmethode selbst wählen.

Um die Fahrtenbuchmethode anwenden zu können, müssen die Gesamtkosten überprüfbar sein. In der Folge hat der Gesetzgeber die belegmäßige Erfassung dieser Kosten angewiesen. Die Führen eines solchen Nachweises ist nach Ansicht des BFH jedem Steuerpflichtigen möglich und zumutbar.

### **Hinweis:**

Dass sämtliche Kosten, die im Zusammenhang mit dem privat genutzten Fahrzeug stehen, nachgewiesen werden müssen, bedeutet nicht, dass dafür auch ein gesondertes Aufwandskonto eingerichtet werden muss. § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG schreibt nur vor, dass die durch das Fahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege nachgewiesen werden müssen. Eine getrennte Aufzeichnung dieser Kosten ist nicht erforderlich. Eine gesonderte Aufzeichnung der Kosten könnte jedoch den Nachweis erleichtern (BFH, Ur. v. 10.04.2008 - VI R 38/06).

### **Fazit:**

Der BFH unterstreicht mit diesem Urteil, dass es für die Anwendung der Fahrtenbuchmethode nicht ausreichend ist, nur im Besitz eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuchs zu sein. Die Gesamtkosten für das Fahrzeug müssen durch Belege "insgesamt" nachgewiesen werden. Dies ist nämlich ebenfalls eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Besteuerung der privaten Nutzung eines Fahrzeugs nach der Fahrtenbuchmethode. Schätzungen dürfen bei dieser Bewertungsmethode nicht erfolgen.

Falls Ihre Mandantin oder Ihr Mandant ein (elektronisches) Fahrtenbuch führen möchte, weisen Sie dringend darauf hin, dass sämtliche (Tank-)Belege aufbewahrt werden müssen. Dass ihr Mandant vielleicht vergessen hat, eine Fahrt zur Tankstelle in das Fahrtenbuch einzutragen, verbucht das Finanzamt vermutlich noch als geringen Mangel am Fahrtenbuch. Ob das Finanzamt aber genauso gelassen mit der Situation umgeht, wenn zwar eine Fahrt zur Tankstelle im Fahrtenbuch aufgezeichnet ist, aber die entsprechende Tankrechnung nicht mehr vorgelegt werden kann, steht auf einem anderen Blatt. Für den BFH scheint es jedenfalls keine geringfügigen Mängel bei der Einzelaufzeichnungspflicht i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG zu geben.

## **Veräußerungsgewinne bei Kryptowährungen steuerpflichtig**

- 1. Zu den (anderen) Wirtschaftsgütern, die Gegenstand eines privaten Veräußerungsgeschäfts i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein können, gehören auch virtuelle Währungen in der Gestalt von Currency Token. Diese werden i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angeschafft, wenn sie im Tausch gegen Euro, gegen eine Fremdwährung oder gegen andere virtuelle Währungen erworben werden; sie werden veräußert i.S.d. Vorschrift, wenn sie in Euro oder gegen eine Fremdwährung zurückgetauscht oder in andere Currency Token umgetauscht werden.**
- 2. Bei der Erfassung und Besteuerung von Veräußerungsgeschäften mit Currency Token lag im Jahr 2017 kein normatives Vollzugsdefizit vor.**  
\*BFH, Urt. v. 14.02.2023 - IX R 3/22

Im Streitfall hatte der Kläger verschiedene Kryptowährungen erworben, getauscht und wieder veräußert. Im Einzelnen handelte es sich um Geschäfte mit Bitcoins, Ethereum und Monero, die der Steuerpflichtige privat tätigte. Im Streitjahr 2017 erzielte er daraus einen Gewinn i.H.v. insgesamt 3,4 Mio. €

Mit dem Finanzamt kam es zum Streit darüber, ob der Gewinn aus der Veräußerung und dem Tausch von Kryptowährungen der Einkommensteuer unterliegt. Die vom Steuerpflichtigen beim FG erhobene Klage war ganz überwiegend erfolglos.

Der BFH hat die Steuerpflicht der Veräußerungsgewinne aus Bitcoin, Ethereum und Monero bejaht. Bei Kryptowährungen handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die bei einer Anschaffung und Veräußerung innerhalb eines Jahres der Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unterfallen.

Virtuelle Währungen (Currency Token, Payment Token) stellen nach Auffassung des BFH ein "anderes Wirtschaftsgut" i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dar. Der Begriff des Wirtschaftsguts ist weit zu fassen. Er umfasst neben Sachen und Rechten auch tatsächliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten und Vorteile, deren Erlangung sich ein Steuerpflichtiger etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer gesonderten selbständigen Bewertung zugänglich sind. Diese Voraussetzungen sind bei virtuellen Währungen gegeben. Bitcoin, Ethereum und Monero sind wirtschaftlich betrachtet als Zahlungsmittel anzusehen. Sie werden auf Handelsplattformen und Börsen gehandelt, haben einen Kurswert und können für direkt zwischen Beteiligten abzuwickelnde Zahlungsvorgänge Verwendung finden. Technische Details virtueller Währungen sind für die Eigenschaft als Wirtschaftsgut nicht von Bedeutung. Erfolgen Anschaffung und Veräußerung oder Tausch der Token innerhalb eines Jahres, unterfallen daraus erzielte Gewinne oder Verluste der Besteuerung.

Das ist nach Ansicht des BFH auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Ein sog. strukturelles Vollzugsdefizit, das einer Besteuerung entgegensteht, liegt nicht vor. Weder sind gegenläufige Erhebungsregelungen vorhanden, die einer Besteuerung entgegenstehen, noch liegen Anhaltspunkte vor, dass seitens der Finanzverwaltung Gewinne und Verluste aus Geschäften mit Kryptowährungen nicht ermittelt und erfasst werden können. Dass es in Einzelfällen Steuerpflichtigen trotz aller Ermittlungsmaßnahmen der Finanzbehörden (z.B. in Form von Sammelauskunftsersuchen) beim Handel mit Kryptowährungen gelingt, sich der Besteuerung zu entziehen, kann ein strukturelles Vollzugsdefizit nicht begründen.

## **Beitrittsaufforderung: BMF-Richtsätze als geeignete Schätzungsgrundlage**

**Das BMF wird aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten, um zu der Frage Stellung zu nehmen, ob und - wenn ja - unter welchen Voraussetzungen ein äußerer Betriebsvergleich in Gestalt einer Schätzung anhand der Richtsätze der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF zulässig ist.**

BFH, Beschl. v. 14.12.2022 - X R 19/21

Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen durch einen äußeren Betriebsvergleich anhand der Richtsätze, die der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF zu entnehmen sind, bislang als grundsätzlich "anerkannte Schätzungsmethode" bewertet. Durch die Rechtsprechung ist zudem geklärt, dass Schätzungsgrundlagen in einem Streitfall von der Finanzbehörde so dargelegt werden müssen, dass ihre Nachprüfung und insbesondere eine Schlüssigkeitsprüfung des zahlenmäßigen Ergebnisses der Schätzung möglich ist. Hierzu müssen sowohl die Kalkulationsgrundlage - und damit auch die spezifischen Daten, auf denen die Schätzung basiert - als auch die Ergebnisse der Kalkulation sowie die Ermittlungen, die zu diesen Ergebnissen geführt haben, offengelegt werden.

Ungeachtet dessen hat sich der BFH bislang nicht näher damit auseinandergesetzt, auf welchen Grundlagen und Parametern die Richtsätze des BMF beruhen, wie sie zustande kommen und welche Auswirkungen sich hieraus auf die Tauglichkeit eines äußeren Betriebsvergleichs anhand der Richtsatzsammlung ergeben.

In Anbetracht der insbesondere für die steuerrechtliche, aber auch für die steuerstrafrechtliche Praxis erheblichen Bedeutung der Verprobung und Schätzung von Besteuerungsgrundlagen anhand der amtlichen Richtsatzsammlung erscheint es sachgerecht, das BMF - auch mit Blick auf dessen Herausgeberschaft der Sammlung - am Revisionsverfahren zu beteiligen.

Unklar erscheint dem BFH insbesondere,

- welche Einzeldaten mit welchem Gewicht in die Ermittlung der Richtsätze der jeweiligen Gewerbeklasse einfließen, wie die Repräsentativität der Daten sichergestellt wird und ob es Einzeldaten gibt, die von vornherein ausgeschlossen werden,
- ob die regional zum Teil erheblich unterschiedliche Höhe fixer Betriebskosten (insbesondere Raum- und Personalkosten) der Festlegung bundeseinheitlicher Richtsätze entgegensteht,
- weshalb die Ergebnisse von Außenprüfungen bei sog. Verlustbetrieben unberücksichtigt bleiben, obwohl auch solche Betriebe grundsätzlich einen positiven Rohgewinnaufschlagsatz ausweisen, und
- ob ganz oder teilweise erfolgreiche Rechtsbehelfe des Steuerpflichtigen gegen die auf eine Außenprüfung ergangenen Steuerbescheide Eingang in die Richtsatzsammlung finden.

Zudem stelle sich die Frage, wie dem Steuerpflichtigen ermöglicht werden kann, das Ergebnis einer Schätzung auf der Grundlage der amtlichen Richtsatzsammlung - insbesondere auch im Hinblick auf die spezifischen Daten, die dieser Sammlung zugrunde liegen - nachzuvollziehen und zu überprüfen.

**Hinweis:**

Der Streitfall betrifft eine in einer deutschen Großstadt betriebene Diskothek.

Ihre Steuerberater

**Steuertermine April 2023**

11.04. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler und Quartalszahler

11.04. Umsatzsteuer für Monatszahler

11.04. Umsatzsteuer für Quartalszahler ohne Fristverlängerung

Sie finden dieses Infoblatt auch unter [www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief](http://www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief)