

Ordnungsmäßigkeit eines elektronischen Fahrtenbuchs

Ein elektronisches Fahrtenbuch erfüllt nicht die Anforderungen an den ordnungsgemäßen Nachweis des tatsächlichen Umfangs der Privatnutzung eines betrieblichen Kfz, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nicht in der Datei selbst, sondern in externen Protokolldateien dokumentiert werden.

Hintergrund

Der gesetzlich nicht weiter bestimmte Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG ist durch die Rechtsprechung dahin gehend präzisiert worden, dass nach dem Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Regelung die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Ziel ordnungsgemäßer Aufzeichnungen muss es sein, die unzutreffende Zuordnung einzelner Privatfahrten zum beruflichen Nutzungsanteil wie auch deren gänzliche Nichtberücksichtigung im Fahrtenbuch möglichst auszuschließen. Dieser Anforderung wird nur die fortlaufende und zeitnahe Erfassung der Fahrten in einem geschlossenen Verzeichnis gerecht, das aufgrund seiner äußeren Gestaltung geeignet ist, jedenfalls im Regelfall nachträgliche Abänderungen, Streichungen und Ergänzungen als solche kenntlich werden zu lassen.

Entscheidung

Im Streitfall vor dem FG Düsseldorf erfüllten die Fahrtenbücher diese Anforderungen nicht. Zum einen fehlte die erforderliche äußere geschlossene Form und zum anderen wurden die Fahrtenbücher nicht zeitnah geführt.

Eine äußere geschlossene Form weist ein mithilfe eines Computerprogramms erzeugtes Fahrtenbuch nur dann auf, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert oder offengelegt werden und bereits bei gewöhnlicher Einsichtnahme in das elektronische Fahrtenbuch erkennbar sind. Alle erforderlichen Angaben müssen sich dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen. Ein Verweis auf ergänzende Unterlagen ist nur zulässig, wenn der geschlossene Charakter der Fahrtenbuchaufzeichnungen dadurch nicht beeinträchtigt wird.

Im Streitfall wurde zur Erstellung der Fahrtenbücher ein Programm verwendet, das nachträgliche Änderungen zulässt, ohne diese Änderungen im Fahrtenbuch selbst offenzulegen. Denn eingetragene Fahrten konnten bis zur Festschreibung des jeweiligen Monats beliebig geändert oder gelöscht werden. Vorgenommene Veränderungen waren dabei nicht unmittelbar aus dem Fahrtenbuch selbst ersichtlich, sondern wurden lediglich in Protokolldateien festgehalten.

Die Ordnungsgemäßheit des Fahrtenbuchs konnte daher nur unter Heranziehung der Änderungsprotokolle überprüft werden. Solche externen Dateien sind jedoch schon dem Grunde nach nicht geeignet, die

erforderliche geschlossene Form des Fahrtenbuchs herzustellen. Selbst wenn der Steuerpflichtige das Fahrtenbuch und sämtliche Protokolldateien ausdruckt oder dem FA anderweitig (z. B. elektronisch) zur Verfügung stellt, handelt es sich bei den einzelnen Dateien bzw. deren Ausdrucken letztlich nur um eine lose Ansammlung einzelner nicht untereinander verbundener Daten ohne äußeren Zusammenhang, d. h. ohne die erforderliche „buch“ förmige äußere Gestalt.

Außerdem sind vorgenommene Änderungen gerade nicht bereits „bei gewöhnlicher Einsichtnahme“ in das elektronische Fahrtenbuch erkennbar, vielmehr bedarf es eines erheblichen Aufwands, den Inhalt des Fahrtenbuchs mit dem Inhalt diverser Protokolldateien abzugleichen. Die benutzte Software war damit schon ihrer Art nach untauglich, die an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG zu stellenden Anforderungen zu erfüllen.

Im Streitfall wurden die Fahrtenbücher auch nicht zeitnah geführt. Denn die Eintragungen in das elektronische Fahrtenbuch wurden gebündelt – üblicherweise nach jedem Tankvorgang – vorgenommen und die Fahrten in der Zwischenzeit lediglich auf Notizzetteln festgehalten. Die gebündelte Eintragung der Fahrten mehrerer Tage bzw. sogar Wochen wird jedoch nicht den an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu stellenden Anforderungen gerecht. Das FG Düsseldorf hat die Revision nicht zugelassen. Das Urteil ist rechtskräftig.

FUNDSTELLE

FG Düsseldorf 24.11.23, 3 K 1887/22 H(L), www.de/astw, Abruf-Nr. 239154