

Private (?) Kfz-Nutzung im Steuerrecht – Unterstellungen und Übertreibungen

Prof. Dr. Thomas Zacher, MBA, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht sowie für Bank- und Kapitalmarktrecht, Rechtsanwälte Zacher & Partner, Köln und Fachhochschule der Wirtschaft, Bergisch Gladbach

I. Der Pkw als soziales Prestigeobjekt und steuerlicher Zankapfel

Folgt man verschiedenen in der Tagespresse und auch im Bereich der Automobilwirtschaft kursierenden Erhebungen, so geht die persönliche Wertschätzung und der Statuswert eines eigenen Pkw bei jüngeren Leuten zurück. Die Bedeutung als Statussymbol und auch die persönliche Wertschätzung der ständigen Verfügbarkeit eines "eigenen" Fahrzeuges gehe insbesondere bei der – urbanen – Jugend relativ zurück, bei der demgegenüber z.B. hochwertige Smartphones und andere Artikel einen zunehmenden Prestigezuwachs und eine persönliche Wertschätzung hervorriefen. Dagegen scheint es in der Realität der etwas älteren und arrierteren Berufstätigen offensichtlich noch ganz anders auszusehen, wenn man die nicht nachlassende Fülle von Entscheidungen zur privaten Dienstwagennutzung von Arbeitnehmern und Unternehmern bzw. Gesellschaftern betrachtet. Es hat den Anschein, als ob eine große Anzahl von Berufstätigen sehr viel Zeit und Energie darauf verwenden würde, durch findige Gestaltungen zu verschleiern, daß sie einen Großteil ihrer (Arbeits-) Zeit tatsächlich damit verbringen würden, mit (meist hochpreisigen) Dienstwagen privat motivierte Fahrten zu unternehmen. Dem steht ein ebenfalls beachtliches Heer mit (fast) allen Tricks vertrauten Außenprüfern seitens der Finanzverwaltung gegenüber, welche durch ihr nicht minder großes Engagement und entsprechende Verwaltungsanweisungen in die Lage versetzt werden, derartiges Tun aufzudecken. Betrachtet man vor einer rein "rechtstechnischen" Analyse und Bewertung der hierzu in jüngerer Zeit (weiter) ergangenen Judikate der Rechtsprechung¹ mögliche Gründe dafür, dass es sich offensichtlich um einen "Dauerbrenner" der Streitfälle zwischen Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung handelt, so könnten diese auf verschiedenen Ebenen liegen.

II. Der inkonsequente Gesetzgeber

1. Die Grundentscheidung

Es könnte zunächst grundsätzlich im Rahmen des gesetzgeberischen Ermessens liegen, ob Aufwände betreffend die Nutzung von Personenkraftwagen als jedenfalls potentiell sowohl betrieblich wie auch privat nutzbare Fahrzeuge zum Betriebsausgabenabzug zugelassen werden. Andere Länder schließen dies generell aus oder sehen in ihren Steuergesetzen bestimmte Höchstgrenzen im Hinblick auf den wirtschaftlichen Aufwand,

aber z. B. auch bezogen auf die Größe des Fahrzeugs, vor. Man mag einwenden, daß eine grundsätzliche Versagung in bezug auf Personenkraftwagen mit Grundsätzen des deutschen Steuerrechts wie etwa dem Leistungsfähigkeitsprinzip kollidieren würde. Nun ist aber sicher auch richtig, daß – vgl. den systematischen Standort in § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG bei der *Einschränkung* des Betriebsausgabenabzugs – der Gesetzgeber dieses Problem als Grenzfall durchaus erkannt hat und sich im übrigen sowohl bei der deutschen Lösung der grundsätzlichen Anerkennung mit Einschränkungen als auch im Falle eines generellen Abzugsverbotes Abgrenzungsschwierigkeiten stellen: In Deutschland wird z. B. bei der Abgrenzung zur Privatnutzung die Frage von anderen Fahrzeugtypen diskutiert, bei denen ebenfalls eine private Nutzung in Betracht kommt²; das Ausland mit anderer Grundentscheidung muß sich ähnlichen – wenn auch spiegelverkehrten – Problemen stellen, wie etwa des Pkw bei einem Handelsvertreter als ggf. "hauptsächlichem Arbeitsmittel" oder der Umgehung einer scheinbar eindeutigen Regelung durch "formale" technische Maßnahmen. Manchmal seltsame und sinnfreie Umbauten auf ausländischen Straßen bis hin zu Porsche-Modellen mit Hilfsladefläche im Stil eines Pickup³ sind Beispiele hierfür.

Als Zwischenfazit kann man konzedieren, daß insofern die deutsche Lösung einer grundsätzlichen Einbeziehung auch von Pkw in den Betriebsausgabenabzug systemgerecht (wenn auch vielleicht nicht absolut zwingend) ist und als solche keine Abgrenzungsschwierigkeiten in der Praxis mit sich bringt, welche bei dem umgekehrt denkbaren Grundsatz einer generellen Versagung nicht auch bestünden.

Die mit ►► gekennzeichneten Entscheidungen können unter www.steuerrecht.org in der Online-Variante dieses Hefts abgerufen werden.

1 Vgl. etwa BFH, Urteile vom 21.03. und 18.04.2013 (VI R 26/10; VI R 31/10; VI R 46/11; VI R 49/11; VI R 42/12; VI R 23/12) sowie FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 03.09.2013 (6 K 6154/10).

2 Vgl. etwa BFH, Urteil vom 18.12.2008 (VI R 34/07) auf FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 01.12.2006 (1 K 81/04) zur Diskussion um die private Nutzungsmöglichkeit eines "Werkstattwagens"; zu weiteren Grenzfällen s. Schmidt-Kulosa, EStG, 33-A, § 6 Rz. 512.

3 So etwa zeitweilig in Skandinavien mit steuerlicher Zielsetzung; vgl. auch heute noch die in den Niederlanden bei Pkw-Kombi und Geländewagen anzutreffenden "Dacherhöhungen" zur Erreichung einer Behandlung als Nutzfahrzeug.

2. Auf der Basis dieser Grundsatzentscheidung scheint der deutsche Gesetzgeber aber in seinen Wertungen dann durchaus zu "mäandern". Grundsätzlich sieht er drei differierende Systeme vor, um einen angemessenen Mittelweg zwischen der gesetzgeberischen Zulassung des Abzugs privater Affektionsinteressen gegenüber der unbilligen Versagung des Abzugs von notwendigen Aufwendungen zur Erzielung bestimmter Einkünfte zu finden. Zunächst in § 4 Abs. 5 Nr. 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit der sog. 1%-Methode. Diese ist einfach, aber sehr stark pauschalierend. Sie begünstigt tendenziell Nutzer mit relativ hohem privaten Nutzungsanteil bzw. Fahrzeuge mit geringeren (historischen)⁴ Anschaffungskosten bei hohen laufenden Kosten; sie ist tendenziell ungünstiger bei sehr geringem privaten Nutzungsanteil bzw. bei modernen Fahrzeugen mit relativ hohen Anschaffungskosten, aber geringen laufenden Kosten. Aktuell werden aber wiederum – innerhalb dieser Regelung – Elektrofahrzeuge bzw. Hybridelektrofahrzeuge begünstigt.

Der zweite Bewertungsansatz besteht in der sog. Fahrtenbuchmethode gemäß Abs. 4 Nr. 4 Ziffer 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG, welche tendenziell zu "gerechteren" Ergebnissen führt, aber einen von der Finanzverwaltung mit überwiegender Billigung der Rechtsprechung zusätzlich erhöhten Verwaltungsaufwand⁵ für den Steuerpflichtigen mit sich bringt. Mancher vermutet, dass dies nicht ganz unbeabsichtigt der Fall sei.⁶

Die dritte Methode ist schließlich einfach, aber betriebswirtschaftlich unstreitig den heutigen tatsächlichen Verhältnissen nicht mehr angemessen. Im Rahmen des Werbungskostenabzugs nach § 9 Abs. 1 Nr. 4a können pauschale Kilometersätze – nunmehr in Anlehnung an das Bundesreisekostengesetz – geltend gemacht werden. Diese liegen bei derzeit 0,30€ pro (Entfernungs- bzw.) Fahrkilometer. Auch diese Methode bedingt zwar Aufzeichnungen, die allerdings relativ einfach zu fertigen sind. Weiterhin kommt sie eigentlich nur im Rahmen der Tätigkeit von Arbeitnehmern bei der Nutzung von (deren) Privat-Pkw zu beruflichen Zwecken in Betracht; in der Praxis wird sie aber auch vielfach als Methode zur Ermittlung des betrieblichen Aufwands bei privaten Pkw von Unternehmern zugelassen bzw. "hilfsweise" angewendet, soweit keine (eindeutige) Zuordnung des Fahrzeugs zum Betriebsvermögen – aber eine begrenzte betriebliche Nutzung – vorliegt. Zum Teil werden jedoch dabei von der Finanzverwaltung bei (Mit-) Unternehmern insoweit höhere Km-Sätze im Schätzungswege unterstellt.

Etwas vereinfachend kann man sagen, daß die erste Methode gerecht, aber bewußt formal aufwendig ist; die zweite Methode ist einfach, aber stark pauschalierend mit Ausschlägen nach oben und unten im Einzelfall. Auch die dritte Methode ist einfach, führt aber zwingend zu Beträgen, die selbst bei einem sehr beschei-

denen Pkw heute noch nicht einmal 50% des tatsächlich im entstandenen Aufwand wirksam werden lassen.

Diese "Systemvielfalt" mit fragwürdigen Einzelergebnissen, aber auch "Gestaltungsspielräumen" ist sicher ein Grund dafür, daß die Rechtsprechung mit Fragen der sog. (privaten) Dienstwagennutzung übermäßig belastet wird.

III. Unterstellungen und Übertreibungen

1. Liest man die Sachverhalte vieler Entscheidungen genau und betrachtet ggf. auch selbst betreute Verfahren mit etwas Abstand, so ist zunächst auch ohne übertriebene Kritik an der Vorgehensweise der Finanzverwaltung vielfach festzustellen, dass das Pkw-Thema mit manchmal übertriebenem Eifer verfolgt wird. Dies gilt zunächst auf der Ebene von BMF-Schreiben und anderen Verwaltungsanweisungen. So wurde z.B. seit längerer Zeit die ursprünglich vernünftig erscheinende Vereinfachungsregelung, daß bei – nur potentieller – Nutzung mehrerer betrieblicher Kfz nur die Nutzung des Pkw mit dem höchsten Listenpreis zu unterstellen wäre, ebenso aufgehoben wie die Praxis der Zuordnung nur zu einem (Mit-) Unternehmer.⁷ Dies kann im Extremfall dazu führen, daß für denselben Pkw dem Grunde nach drei oder vier Mal die steuerliche Berücksichtigung verschiedener Teilnutzer, dabei in voller Höhe, angenommen werden müßte – was wiederum allenfalls durch die sog. Deckelungsregelung⁸ begrenzt wird.
2. Unterhalb dieses gleichsam institutionalisierten Verwaltungsmißtrauens gibt es darüber hinaus nicht selten Einzelfälle, wo jedenfalls der böse Schein einer besonders "scharfen" Beurteilung durch den betreffenden Außenprüfer entsteht, wenn er offensichtlich nach seinen persönlichen Maßstäben den Aufwand für einen (hochpreisigen) Betriebs-Pkw für unangemessen hält. Dies erscheint aber auch oft verständlich. Ebenfalls aus Gerichtsurteilen und der Praxis springen Fälle ins Auge, in denen sich schlicht die Frage erhebt: "Muß

4 Auch dies kann Anreiz zu steuerlichen Gestaltungen sein, etwa bei vollrestaurierten Old- oder Youngtimern der Oberklasse mit trotzdem (relativ) geringem Anschaffungspreis (gemessen am heutigen Neupreisen).

5 Kritisch schon Haas, DStR 2008, 656 ff.

6 Vgl. hierzu Schneider, HFR 13, 302; vgl. im übrigen hierzu den aktuellen Gesetzestext, der – zur Förderung alternativer Antriebe – auch diese Methode nunmehr (eigentlich systemfremd) mit pauschalen Abschlägen kombiniert.

7 Vgl. hierzu BFH, Urteil vom 09.03.2010 (VIII R 24/08), auch zur Entwicklung der BMF-Schreiben.

8 Hiernach soll jedenfalls durch die private Nutzung als Entnahme nicht insgesamt ein Ertrag entstehen, vgl. hierzu Schmidt-Kulosa, a.a.O., Rz. 523.

das sein?“. Extrem hochpreisige oder offensichtlich für berufliche Zwecke ungeeignete Fahrzeuge werden zu Dienstwagen gemacht⁹, Umsätze und Gewinn stehen in keinem Verhältnis zu einem durchaus grundsätzlich aner kennenswerten Repräsentationsbedürfnis und seltsame Vertragskonstruktionen führen dazu, dass angestellte Familienmitglieder mit offensichtlich begrenzter Tätigkeit im Unternehmen Dienstwagen im (behaupteten) ausschließlich betrieblichen Interesse nutzen. Daß hier mancher Prüfer geradezu provoziert wird, mit “lebensnaher“ Betrachtung gegenzuhalten, ist ebenso verständlich wie der Umstand, daß die Finanzverwaltung hier auf dem Erlaßwege ihre Interessen und Mitarbeiter gegenüber allzu findigen Steuerpflichtigen “aufmunitionieren“ schützen möchte.

IV. Die Rechtsprechung als – keineswegs – lachender Dritter

Bei Arbeitnehmern bzw. dem lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteil stellte zuletzt die sog. “Anscheinbeweis-Rechtsprechung“¹⁰ das Maß der Dinge dar. Zwar spräche nach der allgemeinen Lebenserfahrung der Beweis des ersten Anscheins für eine auch private Nutzung eines Dienstwagens. Dieser Anscheinbeweis könne aber durch den Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden, wobei die ernstliche Möglichkeit eines anderen Geschehensablaufs ausreiche.¹¹ Infolge dieser Rechtsprechung konnte z. B. das (ernsthafte) vertragliche Verbot der Privatnutzung, aber auch die Entkräftung des Anscheins durch tatsächliche Gegebenheiten wie anderweitige private (höherwertige) Fahrzeuge des Arbeitnehmers, etc. entkräftet werden. Mit den eingangs zitierten BFH-Urteilen vom 21.03.2013 wurde dann diese Rechtsprechung wieder dahingehend eingeschränkt, daß allein die mangelnde tatsächliche Nutzung des betreffenden Pkw – auch wenn sie belastbar behauptet wurde – nicht ausreichte, wenn jedenfalls eine Nutzungsbefugnis vorlag. Der BFH sah die potentielle Nutzungsmöglichkeit als hinreichenden Anknüpfungspunkt für die Anwendung der 1%-Regelung an, da nicht erst die Nutzung an sich, sondern bereits die Nutzungsmöglichkeit dem Arbeitnehmer einen entsprechenden Vorteil vermittele.

Bei Unternehmern, so wurde daraufhin argumentiert, komme diese Verschärfung aber nicht in Betracht, da eine Besteuerung als Entnahme eben die tatsächliche Entnahmehandlung und nicht nur die Entnahmemöglichkeit voraussetze.¹² Hiergegen steht allerdings die jüngst vom Finanzgericht Berlin-Brandenburg¹³ vertretene Auffassung, daß es bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer (und wohl auch bei einem Unternehmer bzw. beherrschenden Mitunternehmer) überhaupt nicht darauf ankommen könne, ob eine solche Nutzungsbefugnis vereinbart sei. Selbst wenn sie fehle, könne sie nicht überwacht werden, da der Betreffende ansonsten sich selbst in seinem Nutzungsverhalten

kontrollieren müsse, was lebensfremd sei. Das damit – würde sich diese Linie durchsetzen – im Ergebnis das Fahrtenbuch nicht nur zur Bestimmung des Umfangs der privaten Nutzung (als eine Alternative), sondern auch schon zur Beantwortung der Grundfrage des “Ob“ der Privatnutzung letztlich zwingend wäre, diskutierte das Finanzgericht Berlin-Brandenburg leider nicht. Es verwundert aber ebenfalls nicht, daß – vgl. oben III.2. – es sich um den Fall eines jungen Unternehmens handelte, bei der die Gesellschafter-Geschäftsführerin einen “hochwertigen und stark motorisierten Mercedes Benz mit einem Bruttolistenpreis von 78.651 €“ fuhr, gleichzeitig aber behauptet hatte, dieser sei lediglich “Springer-Fahrzeug“ und daneben im gleichen Jahr noch ein Mercedes-Roadster durch das Unternehmen angeschafft worden war, der dann unter nicht im Detail aufgeklärten Umständen an eine verbundene Gesellschaft vermietet wurde. Zusätzlich kam hier hinzu, daß – insoweit wieder auf den Boden der BFH-Rechtsprechung und auch Verwaltungsmeinung – dann eine verdeckte Gewinnausschüttung vorlag mit der Folge, daß zur Ermittlung der privaten Nutzung nicht lediglich die 1%-Regelung in Ansatz kam, sondern Fremdvergleichsmaßstäbe für die Ermittlung des Nutzungswerts.¹⁴

V. Schlußbetrachtung

Der Tendenz nach befindet sich die Frage der (möglichen) privaten Pkw-Nutzung von Dienstfahrzeugen und ihren steuerlichen Folgen auf einem Weg, der auch dem redlichen Steuerpflichtigen inzwischen kaum Erfüllbares abfordert, wenn er die sog. 1%-Regelung vermeiden möchte. Dies korrespondiert mit einer insoweit inhaltlich durchaus großzügigen Berechnungsmethode für die Vielzahl der Fälle, in denen tatsächlich eine nennenswerte private Nutzung stattfindet und auch ansonsten typische Verhältnisse vorliegen. Es scheint so, als ob dies auch ein Grund dafür sein könnte, daß Rechtsprechung und Finanzverwaltung die Steuerpflichtigen immer mehr in die 1%-Regelung drängen, weil hiermit im typischen Fall durchaus ein faires Angebot vorläge. Viel Streit könnte vermieden und ein ressourcenschonender Umgang mit dem wertvollen Gut der Rechtsfindung könnte befördert werden, wenn der Gesetz-

9 Vgl. ►► etwa FG Nürnberg, Urteil vom 28.02.2008 (IV 94/2006) wonach die Kosten eines Porsche Turbo 36% des Gesamtumsatzes ausmachten; FG Nürnberg; Urteil vom 27.01.2010 (VII K 966/2009), Ferrari Spider eines Tierarztes.

10 Vgl. *Eismann*, DStR 2013, 2047; mit detaillierter Übersicht über die Rechtsprechungsentwicklung.

11 Vgl. BFH, Urteil vom 07.11.2006 – VI R 19/05.

12 Vgl. *Eismann*, a. a. O., S. 2744.

13 Urteil vom 03.09.2013 – 6 K 6154/10.

14 Vgl. hierzu die in Fn 1 genannten Urteile.

geber neben der 1%-Regelung auch eine leichter handhabbare, aber zugleich auch sachnähere Alternative zur Berechnung der tatsächlichen betrieblichen Nutzung zur Verfügung stellen würde. Würde der schlichte Einzelnachweis betrieblicher Fahrten verbunden mit einem realistischen Pauschalkostenansatz pro Kilometer als Alternative zur 1%-Regelung einheitlich für Arbeitnehmer, Geschäftsführer und Unternehmer zugelassen, müsste man nicht nur weniger über die Ordnungsgemäßheit kompletter Fahrten-

bücher bzw. deren Notwendigkeit schon zur Vermeidung der Vermutung einer Privatnutzung an sich streiten, sondern es könnte auch der Tendenz zu "krampfhaften" Betriebs-Pkw Einhalt geboten werden. Steuergerecht wäre es ohnehin, den pauschalen Kilometeransatz nach oben anzupassen und ggf. – kompensierend – mit dem Wegfall der ohnehin fragwürdigen Fahrtenbuchmethode auch manchen Ansatz von "Luxusaufwendungen" als Belohnung für Fleißarbeiten steuerlich zu kappen.