

Bemessungsgrundlage für die 1%-Regelung

Umrüstung auf Flüssiggasbetrieb

- 2 Wird in einen betrieblichen Pkw nachträglich eine Flüssiggasanlage eingebaut, erhöhen die Umbaukosten nicht die Bemessungsgrundlage für die 1%-Regelung. Solche Sonderausstattungen erhöhen die Bemessungsgrundlage nur dann, wenn das Fahrzeug bereits werkseitig im Zeitpunkt der Erstzulassung damit ausgestattet ist. Nachträgliche Einbauten von zusätzlichen Ausstattungen bleiben nach Ansicht des BFH bei der Bemessungsgrundlage für die 1%-Regelung grundsätzlich unberücksichtigt.

Elektrofahrzeuge

- 3 Elektrofahrzeuge sind Fahrzeuge, die ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden. Die Motoren müssen ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern gespeist werden. Nach Ansicht der Bundesregierung werden Elektrofahrzeuge bei der 1%-Regelung benachteiligt. Denn deren Listenpreis ist derzeit deutlich höher als der Listenpreis von Fahrzeugen mit einem Verbrennungsmotor. Deshalb ist im Jahressteuergesetz 2013 geplant, den Bruttolistenpreis der Elektrofahrzeuge um die darin enthaltenen Kosten für die teuren Batterien zu mindern. Auf diese Weise soll eine Gleichstellung mit den anderen Fahrzeugen erreicht werden. Auch bei der Fahrtenbuchmethode sollen die Kosten für die Batterie außer Acht bleiben. Hybridfahrzeuge mit Alternativantrieb hingegen sollen nach jetzigem Stand nicht begünstigt werden.

Betriebsausgaben werden gekürzt

Aus für Oldtimer und exklusive Sportwagen?

- 4 Ein Fahrzeug, das für den Unternehmer durchgehend hohe Kosten verursacht, ist weder geeignet noch dazu bestimmt, den Betrieb zu fördern, so das FG Nürnberg. Das Gericht versagte daher die Zuordnung eines Pkw Ferrari Spider zum Betriebsvermögen und damit einhergehend auch den Betriebsausgabenabzug für die Kosten, die das geleaste Fahrzeug verursachte. Nur die angemessenen Kosten für die betrieblichen Fahrten sollen als Betriebsausgaben erfasst werden.

Ähnlich urteilte das FG Baden-Württemberg, nunmehr bestätigt durch den BFH, für einen Oldtimer und stuft die mit dem Fahrzeug verbundenen Kosten als unangemessenen Repräsentationsaufwand ein. Denn die Entscheidung, einen Oldtimer als betriebliches Fahrzeug zu nutzen, resultiere aus dem privaten Interesse an solchen Fahrzeugen. Das Steuerrecht kennt diesen Interessenskonflikt unter dem Begriff „Nähe zur privaten Lebensführung“, der den betrieblichen Zusammenhang überlagert.

Der Fiskus schließt damit aus, dass Kosten für außergewöhnliche Fahrzeuge - seien es Oldtimer oder exklusive Sportwagen - ohne weiteres in den betrieblichen Bereich verlagert werden, um sie dort steuermindernd anzusetzen.

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Ansatz der verkehrsgünstigsten Strecke

Die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte können Sie als Unternehmer mit 0,30 € pro Entfernungskilometer als Betriebsausgaben berücksichtigen. Dabei ist in der Regel die kürzeste Wegstrecke zugrunde zu legen. Alternativ können Sie eine längere, jedoch offensichtlich verkehrsgünstigere Strecke wählen, wenn Sie diese Strecke regelmäßig nutzen. Der BFH hat in diesen Fällen für eine Klarstellung gesorgt: „Offensichtlich“ verkehrsgünstiger ist eine Straßenverbindung immer dann, wenn sich jeder unvoreingenommene Verkehrsteilnehmer für diese Strecke entscheiden würde. Dabei kommt es nicht nur auf die Zeitersparnis an.

Während das FG Rheinland-Pfalz noch eine kürzere Fahrzeit von mindestens 20 Minuten verlangte, stellt der BFH nicht mehr auf eine solche feste Grenze ab. Sie dürfen sich dann für eine längere Fahrstrecke entscheiden, wenn Ihre Zeitersparnis mehr als 10 % der Fahrzeit beträgt, die Sie für die kürzeste Wegstrecke brauchen. Nach Ansicht des BFH ist die Zeitersparnis nur ein Kriterium, das beim Vergleich beider Strecken zu beachten ist. Darüber hinaus kommt es auf die konkreten Umstände des zu beurteilenden Einzelfalls an wie zum Beispiel die Streckenführung, die Ampelschaltung usw.

Hinweis: Sprechen Sie uns an, wenn Sie nicht die kürzeste Verbindung, sondern die verkehrsgünstigere, längere Strecke für Ihre Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ansetzen möchten. Bitte beachten Sie dabei aber die Wechselwirkung zwischen der Besteuerung nach der 1%-Regelung und dem 0,03%igen Ansatz pro Entfernungskilometer: Denn dann berechnet das Finanzamt die 0,03 % des Bruttolistenpreises auch auf die längere Strecke. Lesen Sie bitte hierzu auch die nachfolgende Entscheidung, die auf die Fahrtkosten eingeht.

Nur die tatsächlichen Fahrten sollen besteuert werden

Entscheiden Sie sich für die Versteuerung der privaten Kfz-Nutzung nach der 1%-Regelung und nutzen Sie den Pkw auch für Ihre Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte, stellt sich die Frage, ob Sie diesen geldwerten Vorteil zusätzlich mit 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer (= gefahrene Kilometer) versteuern müssen. Für Arbeitnehmer (z.B. Außendienstmitarbeiter), die den Pkw an weniger als 15 Tagen im Monat für Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte nutzen, hat der BFH bereits mehrfach entschieden, dass die Werbungskosten in dieser Höhe nur zu kürzen sind, soweit der Arbeitnehmer den Dienstwagen auch tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eingesetzt hat. Dabei erkennt die Rechtsprechung eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten mit 0,002 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer an. Zwar akzeptiert die Finanzverwaltung mittlerweile diese Rechtspre-

chung, jedoch nach ausdrücklicher aktueller Auskunft der Oberfinanzdirektion Magdeburg nur für Arbeitnehmer und nicht für Unternehmer. Für die Kürzung des Betriebsausgabenabzugs will die Finanzverwaltung weiterhin an den pauschalen 0,03 % pro Entfernungskilometer festhalten und nicht an die tatsächlichen Fahrten anknüpfen. Damit werden die Betriebsausgaben deutlich höher gekürzt und führen so zu einer Steuermehrbelastung.

Hinweis: Die für Sie nachteilige Ansicht der Finanzverwaltung steht nach unserer Einschätzung nicht im Einklang mit dem Gesetz. Wir empfehlen Ihnen daher, gegen entsprechende Bescheide Einspruch einzulegen und die Kürzung der Betriebsausgaben nicht zu akzeptieren.

Private Nutzung von betrieblichen Fahrzeugen

Widerlegen des Anscheinsbeweises

- 7 Ein Unternehmer kann - anders als ein weisungsabhängiger Arbeitnehmer - frei entscheiden, ob und in welchem Umfang er ein betriebliches Fahrzeug privat nutzt. Damit spricht der sogenannte Beweis des ersten Anscheins für eine private (Mit-)Benutzung eines betrieblichen Pkw. Jedoch gibt es keinen Erfahrungssatz, wonach dieser Anscheinsbeweis auch für Lkws, Zugmaschinen oder Werkstattwagen gelten soll.

Um diese Vermutung zu widerlegen, genügt es nicht, wenn der Unternehmer lediglich die private Nutzung bestreitet. Er muss vielmehr substantiiert darstellen und belegen können, dass in seinem Fall von einem atypischen Geschehensablauf und damit von einer ausschließlich betrieblichen Nutzung auszugehen ist. Dazu muss er aber kein Fahrtenbuch vorlegen. Es genügt, wenn er die private Nutzung aufgrund anderer Tatsachen und Beweise widerlegen kann, zum Beispiel wenn er anhand von Sachverhaltsschilderungen sein Nutzungsverhalten belegen kann, beispielsweise durch die Kilometerstände, den Vergleich mit der monatlichen Laufleistung, die örtliche Anbindung an den öffentlichen Nahverkehr usw.

Gegen eine private Fahrzeugnutzung spricht, wenn weitere, private Fahrzeuge zur Nutzung bereitstehen. Allein diese Tatsache widerlegt jedoch den Anscheinsbeweis nicht. Ist das private Fahrzeug in etwa dem betrieblichen Fahrzeug gleichwertig (z.B. ein Porsche 911 und ein Porsche 928) und stand dem Unternehmer und seiner Ehefrau zudem noch ein weiteres privates Fahrzeug zur Verfügung, lässt sich damit die private Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs widerlegen und damit eine Gewinnerhöhung über die 1%-Regelung vermeiden. Gegen diese Entscheidung des FG Sachsen-Anhalt ist ein Revisionsverfahren vor dem BFH anhängig.

Hinweis: Stehen Ihnen in den Zeiträumen, für die die Finanzverwaltung gegen Ihren Willen eine Zurechnung über die 1%-Regelung für ein betriebliches Fahrzeug vornehmen möchte, weitere, private Fahrzeuge zur Verfügung, die in

etwa gleichwertig sind, und können Sie durch nachvollziehbare Sachverhaltsschilderungen belegen, dass eine private Nutzung des betrieblichen Pkw ausscheidet, sollten Sie die Ansicht der Finanzverwaltung nicht widerspruchlos akzeptieren. Hilfreich für einen späteren Nachweis ist es zudem, wenn Sie für das betriebliche Fahrzeug zumindest für einen Anfangszeitraum von bis zu drei Monaten ein Fahrtenbuch führen. Mit einem Fahrtenbuch können Sie eine anderweitige Argumentation des Finanzamts später entkräften.

Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

In welchen Fällen kann das Finanzamt das Fahrtenbuch kippen?

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, anhand dessen der private Nutzungsanteil ermittelt werden soll, setzt nach Ansicht des BFH voraus, dass das Datum und der Zielort der jeweiligen Fahrten eingetragen sind.

Die Entscheidung zeigt einmal mehr, dass es nicht zu empfehlen ist, im Fahrtenbuch lediglich den Ort anzugeben und darauf zu verweisen, dort bestehe nur die Vertragsbeziehung zu einem bestimmten Lieferanten (oder ähnlich). Vielmehr sollten Sie vorsorglich auch den korrekten Straßennamen mit Hausnummer und den Kundennamen angeben, damit das Finanzamt das Fahrtenbuch nicht wegen mangelnder Angaben verwirft.

Dem BFH reicht es nicht aus, wenn als Fahrtziel nur der Straßename aufgeschrieben wird und sich deshalb das Ziel erst anhand nachträglich geführter Angaben präzisieren lässt. Das betonte der BFH in einer aktuellen Entscheidung, die sich mit dem Umfang der Aufzeichnungen im Fahrtenbuch beschäftigte.

Vorsicht ist ebenso geboten, wenn betriebliche Fahrtziele über Umwege angefahren werden. In diesem Fall sollten Sie zusätzlich die Reiseroute im Fahrtenbuch aufzeichnen. Ob solche zusätzlichen Angaben auch für die lohnsteuerliche Behandlung gelten, darüber hat der BFH demnächst zu entscheiden.

Für welchen Zeitraum ein Fahrtenbuch geführt werden muss, damit es als ordnungsgemäß angesehen werden kann, ist gesetzlich nicht geregelt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung darf bei demselben Kfz das Verfahren (Fahrtbuch oder 1%-Regelung) während des Kalenderjahres nicht gewechselt werden.

Die gleiche Ansicht vertritt auch das FG Münster in seiner erst kürzlich getroffenen Entscheidung. Die Richter erkannten ein Fahrtenbuch nicht an, da es nur für wenige Monate geführt wurde. Notwendig sei vielmehr ein repräsentativer Zeitraum von mindestens einem Jahr. Ein unterjähriger Wechsel zum Fahrtenbuch würde Manipulationen erleichtern und das Überprüfen auf Richtigkeit erschweren. Die Revision ist mittlerweile vor dem BFH anhängig. Es bleibt abzuwarten, ob sich das oberste Finanzgericht dieser Meinung anschließt. Bis dahin gilt: Vorsicht bei unterjährigem Wechseln zur Fahrtenbuchmethode!

II. Tipps und Hinweise für GmbH-Geschäftsführer

Arbeitslohn oder verdeckte Gewinnausschüttung

Haben Sie an die Nutzungsvereinbarung gedacht?

- 9 Während die Nutzung eines betrieblichen Kfz durch den Arbeitnehmer, also auch durch den lediglich angestellten Fremdgeschäftsführer, für private Zwecke unzweifelhaft als Arbeitslohn einzustufen ist, lässt sich dies für den GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer nicht so eindeutig beantworten.

Arbeitslohn liegt bei ihm nur dann vor, wenn die Kfz-Nutzung auf Basis einer **fremdüblichen Nutzungs- oder Überlassungsvereinbarung** erfolgt. Diese Vereinbarung kann bereits im Geschäftsführer-anstellungsvertrag schriftlich niedergelegt, aber auch mündlich getroffen werden, wenn dementsprechend tatsächlich verfahren wird, also zum Beispiel der Arbeitslohn des Geschäftsführers um die 1 % des Bruttolistenpreises erhöht und das Gehalt entsprechend abgerechnet wird.

Demgegenüber handelt es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA), wenn

- eine fremdübliche Nutzungsvereinbarung fehlt,
- die tatsächliche Fahrzeugnutzung über das Vereinbarte hinausgeht oder
- sich der Geschäftsführer dem ausdrücklichen Verbot der privaten Pkw-Nutzung dauerhaft widersetzt.

In allen drei Fällen ist die Kfz-Nutzung zumindest gesellschaftsrechtlich (mit-)veranlasst und begründet eine vGA. Sie erhöht das Einkommen der GmbH und belastet die Gesellschaft mit Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag. Der Gesellschafter versteuert die vGA nicht als Arbeitslohn, sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen, die in der Regel dem Abgeltungsteuersatz unterliegen.

Hinweis: Es empfiehlt sich, die Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs bereits im Arbeitsvertrag zu regeln. Dadurch vermeiden Sie Diskussionen mit dem Finanzamt, ob und in welchem Umfang eventuell mündliche Vereinbarungen mit der GmbH bestehen. Eine schriftliche Fixierung allein genügt aber nicht, wenn die Vereinbarung nicht in der Praxis gelebt wird. Bei jeder Veränderung der tatsächlichen Verhältnisse ist deshalb zu prüfen, ob die ursprünglichen vertraglichen Vereinbarungen anzupassen sind, wie zum Beispiel durch einen Nachtrag zum Anstellungsvertrag.

Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)

Wie viel Steuer löst eine vGA aus?

- 10 Ist die Nutzungsüberlassung des betrieblichen Kfz als vGA einzustufen, stellt sich die Frage, mit welchem Wert sie zu bewerten bzw. zu versteuern ist. Bei der

Kapitalgesellschaft wird die vGA anders bewertet bzw. versteuert als beim begünstigten Gesellschafter-Geschäftsführer. Während sie bei der GmbH mit dem gemeinen Wert der Nutzungsüberlassung (= erzielbare Vergütung für die Kfz-Nutzung, z.B. Kfz-Miete) in Ansatz zu bringen ist, wird auf Ebene des Gesellschafters die 1%-Regelung angewendet zuzüglich einer etwaigen Besteuerung für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Finanzverwaltung erlaubt es aber aus Vereinfachungsgründen zumindest für den Einzelfall, dass auch auf Ebene der GmbH die 1%-Regelung herangezogen werden kann.

1%-Regelung bei Fahrten zur Arbeitsstätte

Kein Ansatz bei fehlender Privatnutzung

Für die Beantwortung der Frage, ob ein geldwerter Vorteil durch die Nutzung eines betrieblichen Kfz als Arbeitslohn zu erfassen ist, führt der BFH aus:

1. Allein die Erlaubnis, das betriebliche Fahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu nutzen, bedeutet nicht, dass das Fahrzeug auch für private Zwecke genutzt werden darf. Denn die Fahrten zur Arbeitsstätte sind der Erwerbssphäre des Arbeitnehmers und nicht seiner Privatsphäre zuzuordnen.
2. Es darf nicht automatisch unterstellt werden, dass ein Arbeitnehmer über die Erlaubnis seines Arbeitgebers hinaus das Fahrzeug auch privat nutzt. Das gilt vor allem dann, wenn der Arbeitgeber ihm die private Nutzung ausdrücklich untersagt hat.
3. Das Finanzamt hat die tatsächliche private Nutzung des Pkw nachzuweisen. Nur wenn feststeht, dass dem Arbeitnehmer und damit auch dem angestellten Geschäftsführer tatsächlich ein Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen wurde, kommt die Anwendung der 1%-Regelung in Betracht. Setzt sich der Arbeitnehmer über ein Privatnutzungsverbot hinweg, kann diese vertragswidrige Nutzung nicht als Arbeitslohn eingestuft werden. Für Geschäftsführer, die zugleich Gesellschafter der GmbH sind, stellt sich dann die Frage, ob insoweit eine vGA zu bejahen ist.

Hinweis: Auch unter diesem Aspekt empfehlen wir Ihnen, die vertraglichen Formulierungen mit der tatsächlichen Nutzung des betrieblichen Kfz abzugleichen. Wird der Pkw nur für Fahrten zur Arbeitsstätte genutzt, muss der 1%ige geldwerte Vorteil nicht hinzugerechnet werden, wenn die Vertragsverhältnisse an die tatsächliche Nutzung angepasst werden.

Mit freundlichen Grüßen