

Wann dürfen bei betrieblichen Fahrzeugen Privatfahrten unterstellt werden?

Der BFH hat in seinem Urteil vom 04.12.2012 – VIII R 42/09 praxisrelevante Erläuterungen ausgeführt, inwieweit der Anscheinsbeweis bei der 1%-Listenpreisregelung bei einer privaten Dienstwagennutzung angewendet werden darf. Dabei wurden drei Kernaussagen getroffen:

1. Der Beweis des ersten Anscheins, der für eine private Nutzung des betrieblichen Pkw spricht, ist jedenfalls dann entkräftet, wenn für private Fahrten andere Fahrzeuge im vergleichbaren Status und Gebrauchswert zur Verfügung stehen. Notwendig ist jedoch kein identischer privater Pkw, um den Anscheinsbeweis zu entkräften. Daher darf es sich lediglich um nicht ungleichwertige Fahrzeuge handeln, worauf der BFH aber nicht näher eingeht.
2. Das Finanzamt hat den Anscheinsbeweis mit zuverlässigen Beweismitteln zu begründen und die private Nutzung im beanstandeten Zeitraum zu belegen.
3. Sofern ein Kraftfahrzeugsteuerbescheid existiert, aus dem eine Steuerfestsetzung nur für einen bestimmten Zeitraum ersichtlich ist, und das Fahrzeug nur während dieses Zeitraums auf den Betrieb zugelassen ist, kommt eine private Pkw-Nutzung theoretisch nur für dieses Zeitfenster, nicht aber während des gesamten Kalenderjahres in Betracht.

Im Urteilsfall ging es um einen verheirateten Selbständigen mit fünf minderjährigen Kindern, einen Porsche 911 in Betriebs- und einen Volvo V70 Kombi sowie einen weiteren Porsche im Privatvermögen. Bereits das FG Sachsen-Anhalt in der Vorinstanz ging von der Widerlegung der Vermutung der privaten Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs aus, da im Privatvermögen der Eheleute gleichwertige Fahrzeuge vorhanden waren (Urt. v. 06.05.2009 – 2 K442/02). Die Revision des Finanzamts hatte nun vor dem BFH keinen Erfolg.

Wichtige Details zur ertragsteuerlichen Erfassung der Nutzung eines betrieblichen Kfz zu Privatfahrten finden Sie in der Vfg. des BayLfSt v. 22.01.2013 – S 2177.1.1-3/6 St 32.

1. Grundzüge des Beweises des ersten Anscheins

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung werden dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins, sofern keine besonderen Umstände vorliegen (BFH, Urt. v. 19.05.2009 – VIII R 60/06, NV).

Der Beweis des ersten Anscheins kann durch den sog. Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden, wozu der Vollbeweis des Gegenteils nicht erforderlich ist. Unternehmer oder Freiberufler sowie Arbeitnehmer mit zur Verfügung gestelltem Firmenwagen müssen also nicht beweisen, dass sie das Fahrzeug nicht privat genutzt haben. Erforderlich und auch ausreichend ist bereits die Darlegung eines Umstands, der die ernsthafte Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Ablaufs ergibt (BFH, Urt. v. 07.11.2006 – VI R 19/05, BStBl II 2007, 116), was im Zweifelsfall nachzuweisen ist. Im Regelfall noch nicht ausreichend ist lediglich die Behauptung, für privat veranlasste Fahrten würde ein privater Pkw zur Verfügung stehen (BFH, Beschl. v., 13.12.2011 – VIII B82/11, NV). Gleiches gilt bei einem eingeschränkten privaten Nutzungsverbot, das den Anscheinsbeweis regelmäßig nicht entkräftet (BFH, Beschl. v. 13.04.2005 – VI B 59/04, NV).

Über die Frage, ob der für eine Privatnutzung sprechende Beweis des ersten Anscheins erschüttert ist, entscheiden Finanzamt und FG unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls und der aus dem

Gesamtergebnis des Vorgangs gewonnenen Gewissheit. Sie haben dabei nicht nur den vom Selbständigen vorgebrachten Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären, sondern müssen unter Umständen auch zusätzliche, für die Privatnutzung sprechende Umstände aufklären und berücksichtigen, wobei sich die Finanzbeamten von Erfahrungsgrundsätzen beeinflussen lassen sollen. Unter diesen Voraussetzungen wird – nach gründlicher Abwägung der Umstände des Einzelfalls – der Schluss gezogen, ob und inwieweit der Anscheinsbeweis für eine Privatnutzung im fraglichen Zeitraum erschüttert ist oder nicht.

Nach Ansicht der Verwaltung (BMF-Schreiben v. 15.11.2012 – IV C 6 – S 2177/10/10002, BStBl I 2012, 1099) hat der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, dass die Fahrzeuge ausschließlich betrieblich genutzt werden, weil sie etwa

- für eine private Nutzung nicht geeignet sind, z. B. ein Werkstattwagen (BFH, Urt. v. 08.12.2008 – VI R 34/07, BStBl II 2008, 381),
- ausschließlich eigenen Arbeitnehmern zur Nutzung überlassen werden,
- Vorführgewagen beim Kraftfahrzeughändler sind,
- an Dritte vermietet werden oder
- der Unternehmer für eine auswärtige (Fahr-)Tätigkeit und nicht in einer festen örtlichen Einrichtung nutzt.

2. Fahrzeuge im Privatvermögen

Stehen dem Ehepartner und anderen Familienmitgliedern im Privatvermögen vergleichbare Fahrzeuge zur Verfügung, die mit einer Motorleistung, einem Hubraum und einer Höchstgeschwindigkeit dem im Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeug sowohl in Ausstattung, Fahrleistung als auch unter Prestige Gesichtspunkten in etwa vergleichbar sind, ist keine nachvollziehbare Veranlassung ersichtlich, für Privatfahrten das dienstliche bzw. betriebliche Fahrzeug zu nutzen, so der BFH klarstellend.

Gegen eine private Nutzung des betrieblichen Kfz sprechen auch familiäre Verhältnisse, wie z. B. der Umstand, dass bei einer vielköpfigen Familie ein Kombi zugelassen ist, der ein relativ stark motorisiertes und gut ausgestattetes Fahrzeug darstellt. Zwar hat theoretisch auch in diesem Fall der Partner die Möglichkeit, für private Fahrten den Dienstwagen anstatt des Kombis zu nutzen. Leben aber mehrere minderjährige Kinder im Haushalt, spricht die allgemeine Lebenserfahrung gegen die Nutzung des räumlich kleineren Dienstwagens. Denn Eltern von Kleinkindern müssen des öfteren Transportaufgaben oder größere Einkäufe erledigen. Vater oder Mutter wählen für derartige Aufgaben eher ein Fahrzeug mit größerem Platzangebot und großem Kofferraum, z. B. einen Kombi.

In solchen Lebenssituationen ist der Anscheinsbeweis für die private Nutzung des betrieblichen Kfz erschüttert und es wäre - etwa bei weiter bestehenden Zweifeln – Aufgabe des Finanzamts, die private Nutzung im fraglichen Zeitraum darzulegen. Hat das Finanzamt diesen Beweis nicht erbracht, bleibt der Anscheinsbeweis widerlegt.

3. Fuhrpark mit mehreren Fahrzeugen

Gehören gleichzeitig mehrere Fahrzeuge zum (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögen, wird der pauschale Nutzungswert nach Ansicht der Verwaltung grundsätzlich für jedes Fahrzeug angesetzt, das vom Steuerpflichtigen oder zu seiner Privatsphäre gehörenden Personen für Privatfahrten genutzt wird. Diese fahrzeugbezogene Besteuerung hat das BMF mit dem Schreiben vom 15.11.2012 – IV C 6 – S 2177/10/10002 (BStBl I 2012, 1099) eingeschränkt. Die Finanzverwaltung fasste die Rdnr. 12 des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 – IV C 6 – S 2177/07/10004 BStBl I 2009, 1326, neu, so dass für Fahrzeuge, die dem Steuerpflichtigen nach der betrieblichen Nutzungszuweisung nicht zur Privaten Nutzung zur Verfügung stehen, nicht mehr der pauschale Nutzungswert anzusetzen ist.

4. Private Kfz-Nutzung durch GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer

4.1. Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung

Nach Ansicht des BFH ist nur die Nutzung eines betrieblichen Kfz durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer betrieblich veranlasst, welche durch eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung abgedeckt wird. Die ohne eine solche Vereinbarung erfolgende oder darüber hinausgehende oder einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Nutzung ist hingegen durch das Gesellschaftsverhältnis zumindest mit veranlasst. Sie führt- sowohl beim beherrschenden als auch bei einem nicht beherrschenden – Gesellschafter-Geschäftsführer zu einer verdeckten Gewinnausschüttung nach

§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (BFH, Urt. v. 23.01.2008 – I R 8/06, Urt. v. 23.04.2009 – VI R 81/06 und Urt. v. 11.02.2010 – VI R 43/09).

Dabei kann eine Überlassungs- oder Nutzungsvereinbarung auch durch eine vom schriftlichen Anstellungsvertrag abweichende mündliche oder konkludent geschlossene Vereinbarung zwischen GmbH und dem Gesellschafter erfolgen, wenn entsprechend dieser Vereinbarung tatsächlich verfahren wird (BFH v. 24.01.1990 – I R 157/86, BStBl II 1990, 645).

4.2. „Bloße Behauptungen“ können den Anscheinsbeweis nicht widerlegen

Steht bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer der Umfang der privaten Nutzung des überlassenen Dienstwagens mangels ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs nicht fest, kann der Anscheinsbeweis nicht durch die bloße Behauptung, keine Privatfahrten durchgeführt bzw. hierfür einen anderen Pkw genutzt zu haben, entkräftet werden. Dies gilt ebenso, wenn das formale Verbot der Privatnutzung eines Firmenwagens nicht überwacht wird und ein Näheverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bei der Überlassung an den beherrschenden GmbH-Gesellschafter besteht. Ein Arbeitsvertrag enthält kein ausnahmsloses Verbot der privaten Nutzung, wenn die nur grundsätzlich untersagt und damit nicht uneingeschränkt ausgeschlossen ist (FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 13.04.2011 – 14 K 14175/07, Rev. beim BFH: VI R 46/11).

4.3. Auswirkungen der privaten Kfz-Nutzung

Die Kapitalgesellschaft muss sowohl die Überlassung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses als auch die tatsächliche Durchführung der Vereinbarung durch zeitnahe Verbuchung des Lohnaufwands und Abführung der Lohnsteuer nachweisen. Liegt ein entgeltlicher Überlassungsvertrag vor, ist die Überlassung des Fahrzeugs etwa durch die zeitnahe Belastung des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers zu dokumentieren.

Ist die private Pkw-Nutzung als vGA zu qualifizieren, ist auf der Ebene der GmbH für die Bemessungsgrundlage der vGA von der erzielbaren Vergütung auszugehen (H 37 KStH „Nutzungsüberlassungen“), d. H. Ansatz des gemeinen Werts der Nutzungsüberlassung zuzüglich einem angemessenen Gewinnaufschlag. Aus Vereinfachungsgründen lässt das Finanzamt in Einzelfällen zu, dass die vGA entsprechend § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit 1 % des Listenpreises zuzüglich Sonderausstattung im Zeitpunkt der Erstzulassung einschließlich Umsatzsteuer bewertet wird; bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung erhöht sich dieser Wert entsprechend (BMF-Schreiben v. 03.04.2012 – IV C 2 – S 2742/08/10001, BStBl I 2012, 478).

Praxis-Tipp:

Weitere Informationen zur

- Überlassung eines Pkw durch eine GmbH an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer zur privaten Nutzung enthält die Verfügung der OFD Niedersachsen vom 22.08.2012 – S 7100 – 421 – St 172,
- Umsatzsteuerrechtlichen Behandlung unternehmerisch genutzter Fahrzeuge beinhaltet das BMF-Schreiben vom 27.08.2004 – IV B 7 – S 7300 – 70/04, BStBl I 2004, 864, und zur ertragsteuerlichen Erfassung der Nutzung betrieblicher Kfz das BMF-Schreiben vom 18.11.2009 – IV C 6 – S 2177/07/10004, BStBl I 2009, 1326.

Ihre Steuerberater

Steuertermine März 2013

11.03. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler

- 11.03. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 11.03. Einkommensteuer; Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag
- 11.03. Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag