

Dr. Johannes Urban,  
Vors. Richter am Finanzgericht, Köln

## **Besteuerung von Dienstwagen bleibt unklar**

### **Neues BMF-Schreiben lässt alte Probleme ungelöst**

Der neue Dienst- und Firmenwagenerlass (BMF v. 18.11.2009 -- IV C 6 - S 2177/07/10004 -- DOK 2009/0725394, BStBl. I 2009, 1326) behandelt die einkommensteuerliche Erfassung der (privaten) Eigennutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen durch Einkommensteuerpflichtige mit Gewinneinkünften und betrifft damit die Besteuerung der GmbH, ihrer Gesellschafter und Angestellten nicht unmittelbar. Grundsachverhalt bei der GmbH ist Nutzungsüberlassung eines Dienstwagens an Arbeitnehmer i.S. des EStG, meist Geschäftsführer oder andere leitende Angestellte, aufgrund eines Dienstvertrags, oder an Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses. Diese Sachverhalte behandelt der Erlass schon einkommensteuerlich und erst recht körperschaftsteuerlich nicht. Zur Umsatzsteuer begnügt der Erlass sich mit einer Verweisung (Tz. 35). Bedeutung für die GmbH, genauer gesagt für ihre Gesellschafter und Arbeitnehmer, hat der Erlass gleichwohl wegen der teilweisen Parallelität der Kfz-Nutzungswertbesteuerung des EStG bei Gewinneinkünften (Firmenwagen) und bei Überschusseinkünften (Dienstwagen). Deshalb seien die wenigen wesentlichen Änderungen des Erlasses, der primär die beiden Vorgängererlasse (BMF v. 21.1.2002 -- IV A 6 - S 2177 - 1/02, BStBl. I 2002, 148 und v. 7.7.2006 -- IV B 2 - S 2177 - 44/06 / IV A 5 - S 7206 - 7/06, BStBl. I 2006, 446 = GmbHR 2006, 895) zusammenfasst, nachfolgend umrissen.

### **Gesamtkostenbegriff**

Eine nicht ganz geglückte Anpassung an die Rechtsprechung enthalten die Tz. 31 u. 32 zu den "Gesamtaufwendungen für das Kraftfahrzeug" (gesetzliche Terminologie in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 bzw. § 8 Abs. 2 S. 4 EStG: "für" bzw. "durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen" bzw. "gesamten Kraftfahrzeugaufwendungen" -- Gesamtkostenbegriff), die indes die Bedeutung dieses Begriffs -- etwa für die Abgeltungswirkung des Nutzungswerts -- nicht verdeutlichen (s. ausführlich *Urban*, Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen, 2009, S. 88 -- 95, 132 -- 166). Zutreffend stellt Tz. 31 den Gesamtkostenbegriff demjenigen der "tatsächlichen Selbstkosten" gleich. Die Umschreibung der Tz. 32 entspricht jedoch nicht dem gewachsenen Begriff der tatsächlichen Selbstkosten. Diese werden definiert als alle beweglichen (variablen) und festen (fixen) Kosten, die der Betrieb für das Wirtschaftsgut (hier Kraftfahrzeug) aufwendet; auf die Üblichkeit oder gar Zwangsläufigkeit

der Kosten kommt es dabei nicht an. Tz. 32 greift indes die Bestimmung des Gesamtkostenbegriffs aus dem Urteil des Lohnsteuersenats des BFH v. 14.9.2005 -- VI R 37/03, BStBl. II 2006, 72 = GmbHR 2005, 1628 m. Komm. *Eisendick* auf, wonach nur unmittelbar und zwangsläufig anfallende Kosten zu erfassen und deshalb Straßenbenutzungsgebühren (im BFH-Fall ausländische Mautgebühren) auszuscheiden seien. Dies leitet der BFH keineswegs aus dem Begriff der tatsächlichen Selbstkosten, sondern aus der Auslegung eines Beispiels in den Gesetzesmaterialien zum JStG 1996 und aus den früheren LStR ab. In einem Folgeurteil (BFH v. 24.5.2007 -- VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766 = GmbHR 2007, 1113) hat der Senat (im Wege der unzutreffenden Zitierung des früheren Urteils) den Begriff "zwangsläufig" durch "typischerweise" ersetzt und nunmehr auch Unfallkosten ausgeschieden. Essenz der Urteile: Die gesamten Kfz-Aufwendungen i.S.d. § 8 Abs. 2 S. 4 EStG sind nicht die gesamten Kfz-Aufwendungen. In einem weiteren Urteil (BFH v. 18.10.2007 -- VI R 57/06, BStBl. II 2009, 199) hat der BFH den Gesamtkostenbegriff hingegen ganz wörtlich ausgelegt und auch Eigenaufwendungen des nutzenden steuerpflichtigen Arbeitnehmers einbezogen, was mit dem Begriff der tatsächlichen Selbstkosten (des überlassenden Betriebsinhabers) und dem Wesen der Besteuerung geldwerter Vorteile unvereinbar ist. Entgegen Tz. 32 enthält aber selbst das Urteil des BFH v. 14.9.2005 -- VI R 37/03, BStBl. II 2006, 72 = GmbHR 2005, 1628 m. Komm. *Eisendick* nicht eine so weit reichende Aussage, dass alle Aufwendungen, die ausschließlich der privaten Nutzung zuzurechnen sind, vorab als Entnahmen zu behandeln seien. Denn dann müssten auch Treibstoffkosten für längere Urlaubsreisen gesondert zugerechnet werden. Dies schließt das Urteil indes aus.

Der Erlass schweigt sich weit gehend dazu aus, welche Aufwendungen zu den Kfz-Gesamtkosten gehören, ob etwa -- wie vom BFH angedeutet -- auch Parkgebühren als Straßenbenutzungsgebühren auszuscheiden sind. Letztlich mag dies gleichgültig sein, weil die Praxis die BFH-Rechtsprechung insoweit ohnehin ignoriert. Misslicher ist, dass der Erlass keine konkrete Aussage dazu enthält, was unter den Begriff der "außergewöhnlichen Kraftfahrzeugkosten" fallen soll. Der BFH hatte Unfallkosten gemeint, indes wird das Urteil des BFH v. 24.5.2007 -- VI R 73/05, BStBl. II 2007, 766 = GmbHR 2007, 1113 nicht zitiert. Die LStR beziehen in R 8.1. Abs. 9 Nr. 2 S. 8 entgegen diesem Urteil Unfallkosten nach wie vor in die Gesamtkosten ein. Auch die jüngst in den Blick der Öffentlichkeit gelangte Behandlung von Chauffeurkosten erwähnt der Erlass nicht.

### **Streichung der "Junggesellenklauseln"**

Nach anhaltender Kritik hat das BMF die "Junggesellenklauseln", die im Falle der Nutzung mehrerer betrieblicher Kraftfahrzeuge bei Fehlen von zur Privatsphäre gehörenden weiteren Nutzern eine Pauschalbesteuerung nach der 1 %-Regelung nur für ein Kraftfahrzeug zuließen, und zwar dasjenige mit dem

höchsten Listenpreis (BMF v. 21.1.2002 -- IV A 6 - S 2177 - 1/02, BStBl. I 2002, 148, Tz. 9, Tz. 17, Beispiel 8) als mangels Rechtsgrundlage rechtswidrige Vergünstigungen gestrichen (neues Beispiel zu Tz. 12) -- allerdings erst mit Wirkung ab 2010 (s. Tz. 36). Lohnsteuerlich wurde das bisher nicht nachvollzogen. Indes fehlte es hier auch bisher schon an einer Abstimmung der Verwaltungsregelungen, sollte und soll doch lohnsteuerlich nicht das Kraftfahrzeug mit dem höchsten Listenpreis, sondern das überwiegend genutzte Kraftfahrzeug maßgeblich sein (H 8.1 [9 -- 10] "Überlassung mehrerer Kraftfahrzeuge" LStH). Für die Pauschalbesteuerung von Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (0,03 %-Regelung) soll indes auch künftig nur eines von mehreren Kraftfahrzeugen anzusetzen sein, und zwar das mit dem höchsten Listenpreis (Tz. 12 Beispiel 1). Das nähert sich der -- umstrittenen (s. Nichtanwendungserlasse; s. auch *Hartmann*, DStR 2009, 79 [83]; *Urban*, FR 2009, 896 ff.) -- Rechtsprechung des BFH zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (BFH v. 4.4.2008 -- VI R 85/04, BStBl. II 2008, 887 und v. 4.4.2008 -- VI R 68/05, BStBl. II 2008, 890 = GmbHR 2008, 944; v. 30.9.2008 -- VI R 67/05, BStBl. II 2009, 282) an, entspricht dieser aber nicht völlig. Danach wären wohl die Einzelfahrten (mit dem jeweiligen Kraftfahrzeug) konkret zu ermitteln.

### **Ausweitung der "Kostendeckelung"**

Die sog. "Kostendeckelung", die bei Anwendung des pauschalen Nutzungswerts als Billigkeitsregelung die Beschränkung auf die Kfz-Gesamtkosten zulässt, wenn diese niedriger als der Pauschalwert sind (Tz. 18 -- 20), wird -- was schon vorher abgestimmter Länderregelung entsprach -- dahin gehend erweitert, dass der volle Abzug der Entfernungspauschale zugelassen wird. Die Kostendeckelung ist gegenüber der 50 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG (modifizierter individueller Nutzungswert) nachteilig; letztere lässt bei einem betrieblichen Nutzungsanteil von maximal 50 % eine Nutzungsentnahme in Höhe des Privatfahrtenanteils von u.U. lediglich 50 % zu, während bei der Kostendeckelung trotz höheren betrieblichen Nutzungsanteils 100 % der Kosten (ggf. abzüglich Entfernungspauschale) anzusetzen sind. Sie sollte deshalb vermieden werden.

### **Saldierungsregelung bei Nutzung im Rahmen verschiedener Einkunftsarten**

Wird ein betriebliches Kraftfahrzeug außerbetrieblich im Rahmen einer anderen Einkunftsart genutzt, ist diese Nutzungsentnahme nicht durch den pauschalen Nutzungswert abgegolten; vielmehr ist eine zusätzliche Nutzungsentnahme mit den anteiligen Kfz-Gesamtkosten anzusetzen und in entsprechender Höhe bei der anderen Einkunftsart als Werbungskosten oder Betriebsausgaben absetzbar (BFH v. 26.4.2006 -- X R 35/05, BStBl. II 2007, 445). Der Erlass (Tz. 17) lässt insoweit den Verzicht dieser Ansätze zu, soweit sich daraus keine steuerlichen Auswirkungen ergeben (anders etwa bei

Aufgehen des Werbungskostenabzugs im Arbeitnehmerpauschbetrag).

### **Unterlassene Klarstellungen**

Tz. 10 stellt nach wie auf den "Wert der Sonderausstattung" statt zutreffend auf "Kosten der Sonderausstattung" (s. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG) ab, ohne den (möglichen) Unterschied zu erläutern. Auch fehlt wie bisher eine Klarstellung, dass nicht jeder Fehler eines Fahrtenbuchs zu dessen Verwerfung führt (s. Tz. 30). Besonders misslich ist aber, dass der Erlass sich zwar vom doppelten Nutzungsbegriff (BMF v. 7.7.2006 -- IV B 2 - S 2177 - 44/06 / IV A 5 - S 7206 - 7/06, BStBl. I 2006, 446 = GmbHR 2006, 895, Ziff. 1 Buchst. a Abs. 2), wonach auch die Überlassung eines Kraftfahrzeugs an den Arbeitnehmer für den Steuerpflichtigen (Arbeitgeber) vollumfänglich eine betriebliche Nutzung darstelle, also neben die Nutzung zu Fahrten eine sonstige betriebliche Nutzung treten sollte, verabschiedet, jedoch nicht klarstellt, dass die 50 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG kraft der Verweisung in § 8 Abs. 2 S. 2 EStG auch für Arbeitnehmer gelten muss. Diese Versäumnisse werden nicht dadurch aufgewogen, dass der Erlass nunmehr den Begriff "Fahrzeug" durchgängig (zutreffend) durch "Kraftfahrzeug" ersetzt.

### **Fazit**

Der neue Erlass wärmt im Wesentlichen Altes auf, indem er hauptsächlich zwei alte Erlasse zusammenführt. Die wenigen Neuerungen betreffen in erster Linie Anpassungen an die Rechtsprechung. Einzige echte Neuregelung ist die Streichung der "Junggesellenklauseln" für die 1 %-Regelung. Viele Problemkreise, die auch für Gewinneinkünfte gelten, werden nicht (dezidiert) angesprochen, etwa die Behandlung von Chauffeurkosten oder die Alltagssachverhalte von Parkgebühren oder Unfallkosten. Insbesondere schmerzt es, dass das BMF nach wie vor keinen einheitlichen Erlass zustande bringt, der die Probleme der Dienst- und Firmenwagenbesteuerung abgestimmt regelt. Vielmehr kocht hier jede Abteilung des BMF wie bisher ihren eigenen Brei mit unterschiedlichen Zutaten. Indes war, nachdem der Gesetzgeber die durch das Urteil des BVerfG zur Entfernungspauschale gebotene Chance, eine Regelung aus einem Guss für die steuerliche Behandlung der Kfz-Nutzung zu schaffen, kläglich vertan und stattdessen durch das *Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale* v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774) lediglich die alte Entfernungspauschale -- mit all' ihren Mängeln -- wieder eingeführt hat, auch von einem neuen Erlass kein großer Wurf zu erwarten.