

## Beiträge für die Beratungspraxis

### GmbH-Steuerrecht kompakt

#### ■ Private und betriebliche Nutzung eines Firmen-Pkw durch GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer

von Steuerberater, Wirtschaftsprüfer Dr. Arnd Stollenwerk\*

*In der Praxis der GmbH-Beratung macht man die Erfahrung, dass das Thema „Firmen-Pkw“ dem Unternehmer oft am Herzen liegt. Vielen scheint die steuerliche Optimierung ein fast so sinnliches Vergnügen zu bereiten wie der Autokauf selbst. Daher lohnt es, für diese Beratungsaufgabe nicht nur über steuerliche Detailkenntnisse zu verfügen, sondern auch in der Lage zu sein, eine betriebswirtschaftliche Gesamtbetrachtung – für die individuelle Situation – durchzuführen. Um die jeweilige Beratungsaufgabe in diesem Sinne zu unterstützen, zeigt der folgende Beitrag die grundlegenden Besteuerungsfragen im Zusammenhang mit der Überlassung eines „Firmen-Pkw“ auf. Im nächsten Heft rundet ein Belastungsvergleich zwischen Firmen-Pkw und Privat-Pkw die Darstellung der Thematik ab.*

#### I. Betrachtung aus Sicht des Gesellschafter-Geschäftsführers

##### 1. Grundzüge der Besteuerung

Überlässt eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer oder ihrem Arbeitnehmer einen Firmenwagen, unterstellt der Gesetzgeber – sofern eine private Nutzung nicht ausgeschlossen werden kann – eine gemischte Nutzung (betrieblich und privat). Die Möglichkeit, den Pkw auch für private Zwecke nutzen zu können, stellt einen „Vorteil“ dar, der im Rahmen der Lohnsteuer als sog. „geldwerter Vorteil“ steuerpflichtig ist. (Im Regelfall wird für diese Nutzungsmöglichkeit kein Entgelt gezahlt.) Für den Pkw-Nutzer ergeben sich zunächst folgende **steuerliche Konsequenzen**:

- Der Vorteil aus der privaten Nutzung ist als geldwerter Vorteil grundsätzlich lohnsteuerpflichtig. Somit

fällt beim Pkw-Nutzer grundsätzlich Lohnsteuer auf diesen Vorteil an.

- Da die Pkw-Nutzung auch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einschließt, die der privaten Nutzung zugerechnet werden, ist auch diesbezüglich ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil gegeben.

#### 2. Höhe des Nutzungsvorteils

##### a) Methodenwahlrecht

Das Gesetz kennt grundsätzlich zwei Berechnungsverfahren, nach denen der geldwerte Vorteil ermittelt werden kann:

- 1 %-Regelung,
- Fahrtenbuchregelung.

Beide Methoden sind dem Wortlaut nach gleichrangig. Allerdings sieht der Gesetzgeber in der 1 %-Methode als pauschale Ermittlungsmethode die vorrangige Regelung; nur ausnahmsweise ist es möglich, durch Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches und Einzelnachweise hiervon abzuweichen.<sup>1</sup> Zur Anwendung der Fahrtenbuchregelung muss im Vorhinein für ein Kalenderjahr festgelegt werden, dass an die Stelle der 1 %-Regelung die individuelle Nutzungswertermittlung durch Fahrtenbuch und Belegnachweis treten soll. Das Wahlrecht zwischen Pauschalbewertung und Einzelnachweis kann nur jahresweise ausgeübt werden. Ein unterjähriger Methodenwechsel ist nur bei einem Fahrzeugwechsel möglich.<sup>2</sup>

##### b) 1 %-Regelung

Die private Nutzung eines Kraftfahrzeuges ist für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen (§ 8 Abs. 2 Satz 2i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG). Dies gilt auch für Fahrzeuge, die bereits abgeschrieben sind, die der Unternehmer gebraucht angeschafft oder die er geleast hat.<sup>3</sup> Der Bruttolistenpreis einschließlich Sonderausstattung wird dabei auf volle hundert Euro abgerundet. Ein ggf. vorhandenes Autotelefon wird dabei nicht als Sonderausstattung berücksichtigt.<sup>4</sup> Darüber hinaus ist die private Telefonnutzung – unabhängig vom Umfang – lohnsteuerfrei.<sup>5</sup> Der Preis für ein Navigationsgerät hingegen ist als Sonderausstattung des Firmenwagens zu erfassen. Dies gilt sowohl für reine

\* Der Autor ist in eigener Praxis als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Köln tätig.

1 Vgl. Broudré, DB 1997, 1197ff.; Birk in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 EStG Anm. 80 (Stand Loseblattwerk: 08/2003).

2 Vgl. R 31 Abs. 9 Nr. 3 Satz 1 LStR 2000; BMF v. 21.1.2002 – IV A 6 - S 2177 - 1/02, BStBl. I 2002, 148, Tz. 4.

3 BMF v. 10.6.1996 – IV B 2 - S 2145 - 172/96, BStBl. I 1997, 562; Falterbaum/Bolk/Reiß, Buchführung und Bilanz, Grüne Reihe Bd. 10, 19. Aufl. 2003, S. 192.

4 R 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR.

5 § 3 Nr. 45 EStG; OFD Frankfurt a. M. v. 4.3.2003 – S 2354 A - 39 St II 30, EStB 2003, 294.

Navigationsgeräte als auch für Kombinationsgeräte, die Teile des bordeigenen Computer- und Mobiltelekommunikationssystems sind. Die Aufteilung der Anschaffungskosten eines Kombinationsgerätes in einen als Sonderausstattung zu erfassenden Teil für das Navigationsgerät und in einen außer Ansatz bleibenden Teil für die Telekommunikationselemente ist nicht zulässig.<sup>6</sup>

### c) Fahrtenbuchregelung

Die private Nutzung kann abweichend von der 1 %-Regelung (§ 8 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG) mit den – genau – auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen wird.

Die Verwaltung<sup>7</sup> stellt bestimmte Anforderungen an das Fahrtenbuch. Für betriebliche Fahrten müssen Datum und km-Stand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Fahrt sowie Reiseziel und Reiseroute, Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner im Fahrtenbuch notiert werden. Für private Fahrten müssen lediglich die gefahrenen Kilometer festgehalten werden. Zu den privaten Fahrten gehören auch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und die Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung. Für diese reicht ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch. Mit diesen Anforderungen schießt die Finanzverwaltung übers Ziel hinaus. Es liegt nicht in der Verfügungsmacht der Verwaltung, Gesetze zu verschärfen. Daher ist mittlerweile ein BFH-Verfahren anhängig<sup>8</sup>, das sich mit den (zu hohen) Anforderungen an das Fahrtenbuch beschäftigt.

Anhand der insgesamt gefahrenen Kilometer und der Gesamtkosten kann somit der Aufwand je gefahrenem Kilometer errechnet werden. Bei der Ermittlung der Gesamtkosten werden in einer typisierten Rechnung sowohl die jährliche Abschreibung des Pkw als auch die laufenden Kosten berücksichtigt. Bei der Ermittlung der Abschreibung bilden die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Bemessungsgrundlage, und nicht der Brutto Listenpreis bei Erstzulassung. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beläuft sich seit 1.1.2001 für Neuwagen auf 6 Jahre (vorher: 5 Jahre). Gebrauchte Fahrzeuge können über die geschätzte Restnutzungsdauer abgeschrieben werden. Bei geleasten Fahrzeugen wird die monatliche Leasingrate anstelle der Abschreibung berücksichtigt.

Unter die übrigen laufenden Betriebskosten fallen alle Aufwendungen, die für den Pkw im entsprechenden Jahr angefallen sind, wie z. B. für Benzin, Reifen, Garagenmiete und Kfz-Steuern. Seit 1999 gehören zu den Gesamtkosten auch die Unfallkosten, unabhängig davon, ob diese dienstlich oder privat verursacht wurden.<sup>9</sup>

**Beraterhinweis:** Soweit ein Fahrtenbuch geführt wird, kann für eine geringe private Nutzung des Pkws<sup>10</sup> der Nutzungswert geringer ermittelt werden als bei der 1 %-Methode. Die Führung eines Fahrtenbuchs ist jedoch relativ zeitaufwändig und lästig; im Regelfall wird daher meist kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt. Es ist zu beachten, dass die Ordnungsmäßigkeit (sehr) zeitnahe Aufzeichnungen verlangt. Diese Vorgabe – die kalender-

täglich zu erfüllen ist – kann nahezu kein Geschäftsführer in sein dicht gedrängtes Arbeitspensum aufnehmen. <

### d) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wird für jeden Kalendermonat ein Wert in Höhe von 0,03 % des Listenpreises (i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Nutzungswert ermittelt (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG). Die Kosten können auch exakt nach der Fahrtenbuchregelung ermittelt werden. Der Arbeitnehmer kann im Gegenzug die Entfernungspauschale<sup>11</sup> als Werbungskosten abziehen. Die Entfernungspauschale beträgt seit 1.1.2001 verkehrsmittelunabhängig für die ersten 10 km der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 0,36 € und für jeden weiteren Kilometer 0,40 €. <sup>12</sup> Alternativ zu dem Werbungskostenabzug durch die Entfernungspauschale kann der Arbeitnehmer den geldwerten Vorteil bis zur Höhe des Werbungskostenabzugs mit 15 %<sup>13</sup> pauschaler Lohnsteuer besteuern.<sup>14</sup> Liegen bei einem Arbeitnehmer mehrere regelmäßige Arbeitsstätten oder mehrere Wohnungen vor, ist für die nächstgelegene Arbeitsstätte/Wohnung die oben beschriebene Methode (0,03 %) anzuwenden. Für jede weitere Arbeitsstätte/Wohnung ist zusätzlich 0,002 % des Listenpreises (i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) für jeden Kilometer, der die Entfernung zur näher gelegenen Arbeitsstätte/Wohnung übersteigt, anzusetzen.<sup>15</sup>

### e) Doppelte Haushaltsführung

Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung stellen keinen geldwerten Vorteil dar, soweit der Arbeitnehmer berechtigt ist, einen Werbungskostenabzug (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG) vorzunehmen (§ 8 Abs. 2 Satz 5 EStG). Im Gegenzug darf der Arbeitnehmer aber diesen Werbungskostenabzug nicht in Anspruch nehmen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 7 EStG). Bei mehr als einer Familienheimfahrt pro Woche (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG) wird als geldwerter Vorteil bei gleichzeitiger Nutzung der 1 %-Regelung 0,002 % des Listenpreises (i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstandes und dem Beschäftigungsort ange-

6 BMF v. 10.6.2002 – IV C 5 - S 2334 - 63/02, DStR 2002, 1567.

7 R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 3 LStR 2002; BMF v. 21.1.2002 – IV A 6 - S 2177 - 1/02, BStBl. I 2002, 148, Tz. 16 ff.

8 BFH, Verfahren VI R 120/00 – eingegangen am 21.9.2000.

9 R 31 Abs. 9 Nr. 2 LStR 2002.

10 S.u. IV. 2. c).

11 § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

12 Inwieweit diese Entfernungspauschale nach den jüngsten Gesetzgebungsverfahren noch in dieser Form für 2004 ff. erhalten bleibt, ist derzeit fraglich.

13 Zuzüglich Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag auf die pauschale Lohnsteuer; es fallen keine Sozialversicherungsabzüge an.

14 R 127 Abs. 5 Nr. 1 LStR 2002.

15 BfF v. 1.11.1995 – o. Az., BStBl. I 1995, 719, Tz. 31; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Stand: 06/2003, Stichwort Kraftfahrzeugstellung, Tz. 32.

setzt. Bei der Fahrtenbuchregelung wird der nachgewiesene km-Kostensatz pro gefahrenem km lt. Fahrtenbuch angesetzt.

## II. Betrachtung aus Sicht der GmbH

### 1. Ertragsteuerliche Konsequenzen

Die GmbH kann die Abschreibung, basierend auf den tatsächlichen Anschaffungskosten, im vollen Maße gewinnmindernd berücksichtigen. Die Abschreibung beträgt bei der linearen Abschreibungsmethode 16,66% der Anschaffungskosten (vor 2001: 20%) für Neufahrzeuge und ist für Gebrauchtwagen nach der geschätzten Restnutzungsdauer vorzunehmen. Die laufenden Kosten für den Pkw sind ebenfalls voll abziehbare Betriebsausgaben.

### 2. Umsatzsteuerliche Konsequenzen

Soweit ein Pkw von einer Personengesellschaft an ihren Geschäftsführer überlassen wird, handelt es sich um eine gemischte Nutzung, so dass die Personengesellschaft nur 50% der in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer geltend machen kann (§ 15 Abs. 1b UStG). Im Gegenzug entfällt die Umsatzsteuer beim Gesellschafter (§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG). Bei der Überlassung eines Firmenwagens durch eine Kapitalgesellschaft an ihren Arbeitnehmer handelt es sich hingegen um eine vollumfänglich unternehmerische Nutzung.

Daher ist die GmbH berechtigt, die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer bei Erwerb des Fahrzeugs sowie bei den laufenden Betriebsausgaben als Vorsteuer geltend zu machen (§ 15 Abs. 1 UStG i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002). Im Gegenzug muss die GmbH für die dem Arbeitnehmer gewährte (unentgeltliche) Nutzung des Fahrzeugs Umsatzsteuer abführen. Die Nutzungsüberlassung stellt demnach eine fiktive sonstige Leistung durch die GmbH dar. Für die umsatzsteuerliche Bewertung auf Seiten der GmbH können die lohnsteuerlichen Werte, die für den GmbH-Geschäftsführer maßgebend sind, zugrunde gelegt werden.<sup>16</sup>

Da die fiktive sonstige Leistung – also der lohnsteuerliche Sachbezugswert – nach Verwaltungsauffassung einen Bruttowert darstellt<sup>17</sup>, muss aus diesem die Umsatzsteuer herausgerechnet werden. Ein pauschaler Abschlag von 20% für die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten (z. B.

Kfz-Steuer, Kfz-Versicherung) ist nicht mehr gestattet. Dies gilt bei Führung eines Fahrtenbuches sowie bei Anwendung der 1%-Regelung.<sup>18</sup> Die Gesamtkosten sind als Summe der Nettoaufwendungen und Absetzungen für Abnutzung zu ermitteln.<sup>19</sup>

## III. Hinweise für besondere Fahrzeuge und Konstellationen

### 1. Besondere Fahrzeuge

- **Geländewagen:** Ein Geländewagen löst ebenfalls die Besteuerung des privaten Nutzungsanteils aus. Dies ist auch der Fall, wenn der Geländewagen über ein zulässiges Gesamtgewicht von mehr als 2,8 t verfügt und somit aus kraftfahrzeugsteuerlicher Sicht nicht mehr als Pkw eingestuft wird, sondern als „anderes Fahrzeug“.<sup>20</sup>
- **Luxus(Sport)Wagen:** Grundsätzlich können Aufwendungen bei der GmbH nicht steuermindernd berücksichtigt werden, die der privaten Lebensführung des Gesellschafters zuzurechnen sind und die nach allgemeiner Verkehrsanschauung als „unangemessen“ angesehen werden (§ 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG). In diesem Zusammenhang sind Anschaffungskosten für einen Luxus Sportwagen dennoch nicht generell „unangemessen“, soweit bestimmte, absolute Beträge überschritten werden. Für die Beurteilung kommt es vielmehr auf die Umstände des Einzelfalls an. Hierbei ist vornehmlich die Größe des Unternehmens sowie die Höhe des Umsatzes und des Gewinns zu berücksichtigen. Interessanterweise sind die übrigen laufenden Betriebskosten i. d. R. nie als unangemessen anzusehen.<sup>21</sup>
- **Campingfahrzeuge:** Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Campingfahrzeug, kann es sich dabei auch um einen Pkw handeln, für den ein geldwerter Vorteil in üblicher Form anzusetzen ist.<sup>22</sup>
- **Flugzeuge:** Wird ein Flugzeug, beispielsweise ein Leichtflugzeug, für die private Nutzung von der GmbH dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt, bestimmt sich der zu versteuernde Nutzungsvorteil nach den tatsächlichen Gesamtkosten für das Flugzeug.<sup>23</sup>
- **Funcars:** Für die private Nutzung eines sog. Funcars ist auch ein geldwerter Vorteil anzusetzen, wobei – was für alle besonderen Fahrzeuge gilt – das Methodenwahlrecht ohne Einschränkung gilt.<sup>24</sup>
- **Gepanzerte Fahrzeuge:** Wird der Nutzungswert für ein aus Sicherheitsgründen gepanzertes Kraftfahrzeug individuell nach einem Fahrtenbuch ermittelt, so darf dabei die Abschreibung nach dem Anschaffungspreis des leistungsschwächeren Fahrzeugs zugrunde gelegt werden, das dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt würde, wenn seine Sicherheit nicht gefährdet wäre. Im Hinblick auf die durch die Panzerung verursachten höheren laufenden Betriebskosten bestehen keine Bedenken, wenn der Nutzungswertermittlung lediglich 70% der tatsächlich festgestellten laufenden Kosten (ohne Abschreibung) zugrunde gelegt werden.<sup>25</sup> D. h., es ist statt des Brut-

16 BMF v. 29.5.2000 – IV D 1 - S 7303b - 4/00, BStBl. I 2000, 819, Tz. 26.

17 BMF v. 29.5.2000 – IV D 1 - S 7303b - 4/00, BStBl. I 2000, 819, Tz. 27.

18 BMF v. 29.5.2000 – IV D 1 - S 7303b - 4/00, BStBl. I 2000, 819, Tz. 26, 28.

19 BMF v. 29.5.2000 – IV D 1 - S 7303b - 4/00, BStBl. I 2000, 819, Tz. 29.

20 BFH v. 13.2.2003 – X R 23/01, BFH/NV 2003, 849; Anmerkungen zum Urteil: *Brandt*, INF 2003, 444.

21 BFH v. 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853.

22 BFH v. 6.11.2001 – VI R 62/96, BFH/NV 2002, 701.

23 BFH v. 28.2.1980 – V R 152/74, BStBl. II 1980, 871.

24 Vgl. *Urban*, FR 1997, 661 ff.

25 BMF v. 28.5.1996 – IV B 6 - S 2334 - 173/96, BStBl. I 1996, 654 unter II.3.

tolistenpreises des gepanzerten Fahrzeugs der Preis des ungepanzerten Fahrzeugs zuzüglich der um 30 % geminderten tatsächlichen laufenden Kosten anzusetzen.<sup>26</sup>

- **Oldtimer:** Auch bei einem Oldtimer gilt für die Bemessung des geldwerten Vorteils nach der 1 %-Regelung der Bruttolistenpreis. Dieser ist – aufgrund des geringen ehemaligen Listenpreises des Neuwagens – in der Regel sehr niedrig.<sup>27</sup>

## 2. Besondere Konstellationen

### a) Nur-Kfz-Nutzung als Vergütung

Im Unterschied zur Nur-Tantieme, der regelmäßig die steuerliche Anerkennung versagt bleibt, ist eine Nur-Kfz-Nutzung als (einzige) Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers steuerlich anzuerkennen. Begründet liegt dies darin, dass die Nur-Kfz-Nutzung keine variable Vergütung ist, die im Verdacht der Gewinnabsaugung stehen kann, und es zudem für die Gesamtausstattung der Geschäftsführung keine Prüfung im Hinblick auf einen Mindestbetrag gibt.

**Beraterhinweis:** Für die Gehaltsabrechnung ist im Hinblick auf den Lohnsteuerabzug eine Besonderheit anzumerken. Die von der GmbH wegen des Sachbezuges abzuführende Lohnsteuer kann nicht von einem Barlohn des Gesellschafter-Geschäftsführers einbehalten werden. Dieser muss daher die Lohnsteuer an die GmbH abführen (§ 38 Abs. 4 EStG). Kommt er seiner Verpflichtung nicht nach, muss dies die GmbH dem Betriebsstättenfinanzamt anzeigen. Regelmäßig wird daher die GmbH den Lohnsteuerabzug als Forderung gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer einbuchen. Würde die GmbH auf diese Buchung und den daraus resultierenden Bilanzansatz verzichten, läge eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Dies ergibt sich aus dem Aspekt der verhinderten Vermögensmehrung, die auch gesellschaftsrechtlich veranlasst wäre. <

### b) Tatsächlich fehlende private Kfz-Nutzung

Wird ein privat nutzbares Firmen-Kfz nicht privat genutzt, so unterbleibt die Sachbezugsbesteuerung trotzdem nur dann, wenn die tatsächlich fehlende private Nutzung überwacht wird. Dies kann z. B. dadurch geschehen, dass der Arbeitnehmer das Firmen-Kfz nach seiner Arbeitszeit und am Wochenende auf dem Betriebsgelände abstellt und den Schlüssel abgibt<sup>28</sup>; die fehlende private Nutzung kann aber auch durch den Benzinverbrauch und die Kilometerstände überwacht werden.<sup>29</sup>

**Beachten Sie:** Für den Fall der Ein-Personen-GmbH ist deren Gesellschafter-Geschäftsführer mit besonders schweren Nachweiserfordernissen belastet. Verfügt er über kein gleichrangiges Privat-Kfz, so hat er grundsätzlich die Sachbezugsbesteuerung hinzunehmen. Dies gilt auch, wenn er – da er über ein gleichrangiges Privat-Kfz verfügt – sich verpflichtet, das Firmen-Kfz nicht für private Fahrten zu nutzen, weil regelmäßig die tatsächliche Durchführung der Vereinbarung nicht nachgewiesen werden kann.<sup>30</sup> Denn es genügt nicht, wenn die im vorigen Absatz angesprochene Überwachung dem Gesellschaf-

ter-Geschäftsführer der Ein-Personen-GmbH selbst obliegt.

### c) Monatlich 5 Kalendertage private Nutzung

Nur wenn die im vorigen Gliederungspunkt erläuterte Überwachung der tatsächlich fehlenden Privatnutzung steuerlich anerkannt wird, kann eine Ausnahmeregelung genutzt werden. Wird das überwachte Privatfahrtenverbot für höchstens 5 Tage im Kalendermonat ausgesetzt, dann kann eine kilometergenaue Berechnung des Sachbezugs-werts erfolgen, wobei jeder Privat-km mit 0,001 % des Listenpreises bewertet wird.<sup>31</sup> Aber ab 1000 Privat-km führt diese Bewertung zu einem ungünstigeren Ergebnis als die 1 %-Regelung, weshalb der sich daraus ergebende Sachbezugswert als Höchstbetrag gilt.

### d) Mehrere Firmen-Kfz für einen Arbeitnehmer

Bei dieser Konstellation ist Besteuerungsgrundsatz, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer mehrere Sachbezugswerte additiv zu versteuern hat. Ist die gleichzeitige private Nutzung mehrerer Firmenwagen ausgeschlossen, weil z. B. die Nutzung der Fahrzeuge durch andere zur Privatsphäre des Geschäftsführers gehörende Personen ausgeschlossen ist, ist das überwiegend genutzte Fahrzeug anzusetzen. Entgegen der ursprünglichen Auffassung der Finanzverwaltung<sup>32</sup> besteht ein Methodenwahlrecht für die Ermittlung des Sachbezugswertes bei mehreren Firmen-Kfz. So kann der Steuerpflichtige lt. BFH<sup>33</sup> für ein Fahrzeug die tatsächlichen Kosten ansetzen, für ein weiteres die 1 %-Regelung wählen.

### e) Ein oder mehrere Firmen-Kfz für mehrere Arbeitnehmer

Steht mehreren Arbeitnehmern zusammen nur ein Firmen-Kfz zur privaten Nutzung zur Verfügung, wird der ermittelte Kfz-Sachbezugswert nicht bei jedem Arbeitnehmer angesetzt, sondern auf die Arbeitnehmer anteilig verteilt.<sup>34</sup> Auch bei dieser Aufteilung gilt das Methodenwahlrecht zur Feststellung des Sachbezugswertes.

Stehen mehrere Fahrzeuge mehreren Arbeitnehmern zur Verfügung (Fahrzeugpool), dann wird zunächst für jedes Kfz 1 % angesetzt. Die sodann ermittelten Bezüge werden addiert und durch die Anzahl der Mitarbeiter dividiert. Der sich ergebende Betrag muss von jedem betreffenden Arbeitnehmer angesetzt werden.<sup>35</sup> Ob für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch ein Durch-

26 Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Stand: 06/2003, Stichwort: Kraftfahrzeugstellung, Tz. 69.

27 Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Stand: 06/2003, Stichwort: Kraftfahrzeugstellung, Tz. 70.

28 BMF v. 28.5.1996 – IV B 6 - S 2334 - 173/96, BStBl. I 1996, 654.

29 FG Münster v. 14.11.2001 – 5 K 5433/00 L, EFG 2002, 315.

30 FG Köln v. 20.9.2000 – 12 K 4477/98, EFG 2000, 1375.

31 H 31 LStR.

32 BMF v. 28.5.1996 – IV B 6 - S 2334 - 173/96, BStBl. I 1996, 654.

33 BFH v. 3.8.2000 – III R 2/00, BStBl. II 2001, 332.

34 BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, BFH/NV 2002, 1105.

35 BFH v. 15.5.2002 – VI R 132/00, BFH/NV 2002, 1105.

schnittswert – wie auch immer ermittelt – anzusetzen ist oder ob wie in d) das überwiegend genutzte Fahrzeug als Berechnungsgrundlage (0,03%) heranzuziehen ist, wurde durch die Entscheidung vom 15.5.2002 nicht geregelt.

#### f) Anstellungsverhältnisse bei mehreren GmbH

In dieser Konstellation sind steuerlich nebeneinander mehrere Dienstverhältnisse zu beobachten. Daher muss bei der privaten Mitnutzung der Firmen-Kfz ein Sachbezugswert für jeden genutzten Pkw in jeder GmbH angesetzt werden. Hierbei sind – erschwerend – die gleichen Regelungen zu beachten wie oben im Gliederungspunkt d) („Mehrere Firmen-Kfz für einen Arbeitnehmer“) beschrieben.

Können daher weitere zur Privatsphäre des Gesellschafter-Geschäftsführers gehörende Personen den über mehrere GmbHs verteilten Fahrzeugpool mitbenutzen, ist für jedes Fahrzeug ein Sachbezugswert anzusetzen. Erst wenn die Mitbenutzung durch die zur Privatsphäre gehörenden Personen – überwacht – ausgeschlossen ist, eröffnet sich die Möglichkeit, nur einen Sachbezugswert, und zwar für den überwiegend vom Geschäftsführer privat genutzten Firmen-Pkw, anzusetzen.

#### g) Höherer Sachbezugswert als tatsächliche Kfz-Kosten (Kostendeckung)

Diese Konstellation liegt z. B. bei älteren, abgeschrieben Kfz mit hohem, historischem Listenpreis vor. In diesem Fall ist der Sachbezugswert begrenzt auf den Kostenbetrag, welcher insgesamt bei der GmbH angefallen ist. Dies bedeutet aber, dass die Kosten für die rein betrieblich veranlassenen Fahrten vollständig dem lohnsteuerpflichtigen Sachbezugswert des Gesellschafter-Geschäftsführers zugerechnet werden. Nur durch Anwendung der Fahrtenbuch-Regelung kann dies verhindert werden. Die sog. Kostendeckelung hat daher nur für die

1 %-Regelung Bedeutung und führt stets aus Sicht des Geschäftsführers zu einem ungünstigen Ergebnis.

#### IV. Vergleich von Firmen-Pkw und Privat-Pkw

Landläufig wird ein Firmen-Pkw einem Privat-Pkw als steuerlich überlegen empfunden. Diese Auffassung beeinflusst Autokaufentscheidungen so stark, dass überraschend viele Unternehmer glauben, sich bei gleichem Vermögenseinsatz – für Kauf und Unterhalt des Autos – im „Firmen-Pkw-Fall“ ein viel teureres Auto leisten zu können als im „Privat-Pkw-Fall“. Eine Überprüfung dieses „unternehmerischen Empfindens“ ist Aufgabe der im nächsten Heft dargestellten und ausgewerteten Vermögenseinsatzrechnung. Diese ist eine Anwendung des Vermögensendwertmodells der modernen Investitionsrechnung, wobei hier der Übersicht halber Zinseffekte unberücksichtigt bleiben.

Im nächsten Heft erfolgt dann auch eine Variation der Vermögenseinsatzrechnung für folgende Beratungssituationen:

- Kleinwagen- und Luxuswagenfall,
- Gebrauchtwagenfall,
- kurze oder weite Entfernungen zur Arbeitsstätte,
- niedriger oder hoher Anteil der betrieblich veranlassenen Fahrten,
- Wahl der Fahrtenbuchregelung,
- niedrige oder hohe Gesamtfahrleistung,
- hohe Reparaturkosten,
- fehlende Finanzierung,
- Leasing,
- Verlustvortrag bzw. GmbH in Krise,
- geringe oder keine Steuerbelastung auf Seiten der Gesellschafter-Geschäftsführer,
- Beteiligungsquote weniger als 100%,
- doppelte Haushaltsführung.

## GmbH-Gestaltungsberatung

### ■ Umstrukturierung mittelständischer Personengesellschaftsgruppen

#### Typische Fallgestaltungen und deren steuerrechtliche Lösung

von Wirtschaftsprüfer/Steuerberater Dr. Joachim Schiffers\*

*Unternehmerische Aktivitäten im mittelständischen Bereich erstrecken sich vielfach nicht nur auf eine einzelne Unternehmung, sondern vielmehr auf mehrere rechtlich selbständige Unternehmen, welche in mehr oder weniger*

*engen rechtlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu einander stehen. In diesen Fällen kann von einer Unternehmensgruppe gesprochen werden. Dabei ist die dominierende Rechtsform nicht selten die Personengesellschaft (GmbH & Co. KG), was nicht nur steuerlich, sondern auch durch die hohe Flexibilität im gesellschaftsrechtlichen Bereich (Kapitalausstattung, Vertragsgestaltung, usw.) motiviert sein kann. Die in der Praxis zu beobachtenden Strukturen derartiger Unternehmensgrup-*

\* Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Schiffers, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, ist Partner von VBR Dr. Paffen, Schreiber & Partner, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Aachen.