

Wissenschaftliche Schriftleiter:  
*Dr. Hans Flick*, Rechtsanwalt *Dr. Max Rid*, Vors. Richter am Bundesfinanzhof a. D. *Paul G. Flockermann*, Ministerialdirektor a. D. *Karl-Heinz Mittelsteiner*, Steuerberater

# DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT Heft 31 -  
Seiten 1185-1224 35. Jahrgang • I. August 1997

Wissenschaftliche Schriftleiter:  
*Walter Ludwig Eckert*, Steuerberater *Dr. Walter Niemann*, Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer  
Geschäftsführend:  
Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*

Begründer und Mitwirkende:  
Steuerberater *Walter Ludwig Ecken* • Steuerberater und Wirtschaftsprüfer *Volker Fasolt* • Rechtsanwalt *Dr. Hans Flick* Richter am BVerfG  
*Professor Dr. Paul Kirchhof* Steuerberater *Karl-Heim Mittelsteiner* • Präsident des BFH *Professor Dr. Klaus Ojferhaus* • Steuerberater  
Dipl.-Volkswirt *Dr. h.c. Heim Sehiger* • *Professor Dr. Horst Vogel*

## STEUERRECHT

### AUFSATZE

*Dr. Thomas Zacher, Rechtsanwalt, Köln*

## Private Kfz-Nutzung - Ärger ohne Ende?

### - Zugleich Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.5. 1997, DStR 1997, 867

Durch das Jahressteuergesetz 1996 wurde die ertragsteuerliche Erfassung der privaten Kfz-Nutzung von Dienstfahrzeugen bei Arbeitnehmern und Unternehmern neu geregelt. Die gesetzlichen Regelungen beinhalten eine erhebliche Verschärfung der bisher an (Einkommensteuer-/Lohnsteuer-)Richtlinien orientierten Verwaltungspraxis. Mit dem BMF-Schreiben vom 12. 5. 1997 liegt nunmehr eine umfassende Anwendungsregelung zur ertragsteuerlichen Behandlung der privaten Pkw-Nutzung bei Unternehmern vor. Der Beitrag stellt diese Regelung vor, beschäftigt sich kritisch mit der darin zum Ausdruck kommenden Verwaltungsauffassung und zeigt weiterhin bestehende Problembereiche auf.

#### 1. Einführung

Die Deutschen sind ein Volk von Autofahrern. Dies ist unbestritten. Seit dem Jahressteuergesetz 1996 und den damit einhergegangenen Änderungen der §§ 4 und 6 EStG wissen wir auch, daß jedenfalls nach den gesetzgeberischen Erkenntnissen die deutschen Steuerpflichtigen durch rigide Pauschalierungsvorschriften dazu angehalten werden müssen, den geldwerten Vorteil der privaten Nutzung von Betriebs-Kfz - sei es als Sachbezug oder Entnahme — ordnungsgemäß zu versteuern. Die überwiegend von der Praxis - zum Teil deutlich - geäußerte Kritik an der gesetzgeberischen Neuregelung war und ist ein Dauerthema der in der Literatur geführten Fachdiskussion und soll hier nicht wiederholt werden.

Nachdem nunmehr das BMF-Schreiben vom 28. 5. 1996<sup>2</sup> zur lohnsteuerrechtlichen Erfassung durch ein Grundsatzschreiben vom 12. 5. 1997 zur ertragsteuerlichen Erfassung betrieblicher Kraftfahrzeuge bei Unternehmern ergänzt worden ist<sup>3</sup>, muß man anscheinend davon ausgehen, daß aus der Sicht der Finanzverwaltung ein Großteil der deutschen Unternehmer damit beschäftigt ist, mit betrieblichen Kfz zu privaten Zwecken in der Gegend herumzufahren und hierzu auch seine Angehörigen zu animieren, um privat veranlaßte Aufwendungen in den betriebli-

chen Bereich zu verlagern und damit letztendlich Ertragsteuern zu verkürzen. Legt man dies zugrunde, erscheint es allerdings notwendig, solchen Vorgängen durch entsprechende Vermutungen im Hinblick auf die private Kfz-Nutzung zu Lasten der Steuerpflichtigen entgegenzutreten und die Alternative der Fahrtenbuchführung mit entsprechender Kostennachweisung zu erschweren, so wie dies das nunmehr veröffentlichte Schreiben des BMF tut.

Da sich dieses Schreiben im Aufbau und in seinen Anforderungen in einigen Teilen an das bereits bekannte Grundsatzschreiben vom 28. 5. 1996 zur steuerlichen Behandlung der Überlassung von betrieblichen Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer anlehnt, welches in der Praxis inzwischen hinlänglich bekannt ist, sollen im folgenden vornehmlich die neuen Regelungsinhalte, die Abweichungen gegenüber der Überlassung von Betriebs-Kfz an Arbeitnehmer und diejenigen Fragen angesprochen werden, welche im Vorfeld des nun veröffentlichten Schreibens öffentlich und in der Diskussion mit den Spitzenvertretern der betroffenen Verbände besonders diskutiert worden sind.

#### 2. Anwendungsbereich

Das BMF-Schreiben vom 12.5. 1997 verweist in Tz. 1 darauf, daß die Anwendung der §§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 und 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG voraussetzt, daß das Kfz zum Betriebs-

1) Vgl. z. B. Deutscher Steuerberaterverband v. 29. 11. 1996, Stbg 1997, 37 ff.; Böhlk-Laukes, BB 1997, 1122 ff.; Weber, DB, Beilage Nr. 7/96 zu Heft Nr. 15; Schneidet, DStR 1996, 93 ff.; Paus, FR 1996, 314; List, BRAK-Mitteilungen 1996, 230 ff.; Seifen, INF 1996, 493 ff; demgegenüber positiv aus der Sicht der Rechtsprechung z. B. Thomas, DStR 1995, 1859; Lück, INF 1996, 579 ff.

2) IV B 6 - S 2334 - 173/69, DStR 1996, 963.

3) IV B 2 - S 2177 - 29/97, DStR 1997, 867.

4) Vgl. die erste Stellungnahme von Mertes, INF 12/1997, I.

## AUFSATZE

vermögen gehört. Insoweit gelten zunächst die allgemeinen Regeln. Hiermit werden für Kfz, die zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören, gewisse Gestaltungsspielräume eröffnet, da jedenfalls — sieht man von der aufwendigen Fahrtenbuchführung ab — die belastende „1%-Regelung“ insoweit nicht unmittelbar anzuwenden ist. Insbesondere bei Fahrzeugen, bei denen keine oder nur noch eine geringe Abschreibung in Ansatz zu bringen ist und die zwar nicht unbedingt überwiegend, aber doch mehr als nur geringfügig für den betrieblichen Bereich genutzt werden, kann sich insoweit eine Zuordnung zum Privatvermögen bei Einlage der Nutzungen gegenüber der Zuordnung zum Betriebsvermögen lohnen. Ob insoweit weiterhin auf die herkömmlichen vier verschiedenen Schätzmethoden aus R 118 EStR 1993 zurückgegriffen werden kann, wie teilweise vorgeschlagen wird<sup>5</sup>, erscheint fraglich. Die Finanzverwaltung wird nach der Neuregelung im Zweifel dazu neigen, zunächst den gesamten Kfz-Aufwand zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen und die private Nutzungsentnahme nach der „1%-Regelung“ zu erfassen. Immerhin dürfte es angesichts des in diesen Punkten gerade offenen BMF-Schreibens nicht angängig sein, schon für die Zuordnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen einen Nachweis entsprechend den Anforderungen an das Fahrtenbuch von betrieblichen Kfz zu fordern. Dadurch würde die Grunddifferenzierung zwischen Kfz im Betriebs- und im Privatvermögen konterkariert.

Eine explizite Sonderregelung für die Zuordnung von Kfz zum betrieblichen bzw. privaten Bereich wird im BMF-Schreiben nur für gemietete oder geleaste Kraftfahrzeuge getroffen, die • im Falle einer Nutzung von mehr als 50% für betrieblich veranlaßte Fahrten zwingend dem Betriebsvermögen zuzurechnen sind. Hinsichtlich der Frage des Nachweises und des diesbezüglich vorprogrammiert erscheinenden Streites entsprechend der vorstehenden Ausführungen gibt das BMF-Schreiben leider keine weiteren Anhaltspunkte.

Eine noch im Entwurf des BMF-Schreibens unter Tz. 2 vorgesehene Regelung zur Behandlung von Zweifelsfällen und der diesbezüglichen objektiven Beweislast bei der Entscheidung der Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen hat in die Endfassung keinen Eingang gefunden<sup>6</sup>. Zu begrüßen ist die den Gesetzeswortlaut interpretierende Klarstellung, daß betriebliche Lkw oder Zugmaschinen nicht erfaßt werden. Insoweit dürfte also grundsätzlich weiterhin in vollem Umfang betrieblicher Aufwand angesetzt werden. Es ist allerdings darauf zu achten, daß insoweit die *kraftfahrzeugsteuerrechtliche* Einordnung maßgeblich sein soll. Wer die Diskussion und die teilweise nicht widerspruchsfreie Rechtsprechung zur kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Behandlung von straßenverkehrsrechtlich als Lkw einzustufenden besonderen Fahrzeuggruppen (Geländewagen, Pick-Ups, sog. Vans etc.) mitverfolgt hat, weiß, daß auch hier im Einzelfall noch genügend Diskussionsstoff vorhanden sein kann<sup>7</sup>.

Desweiteren geht das BMF-Schreiben vom 12. 5. 1997 in Tz. 2 davon aus, daß „die bloße Behauptung“, daß ein Kfz nicht für Privatfahrten genutzt werde bzw. private Fahrten ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt werden, von der Anwendung der im weiteren niedergelegten Regelungen nicht entbinde. Da - entgegen der Entwurfsfassung - dies nicht mehr in den Kontext zur Frage der grundsätzlichen Zuordnung zum Privat- oder Betriebsvermögen gestellt wird, soll sich diese Aussage offensichtlich nur noch auf solche Kfz beziehen, bei denen die Zuordnung zum Betriebsvermögen nach den vorstehenden Grundsätzen bereits als solche feststeht. Es wird dann weiter ausgeführt, daß der Steuerpflichtige die objektive Beweislast für einen nach der Lebenserfahrung untypischen Sachverhalt trage, wie z. B. die ausschließliche betriebliche Nutzung des einzigen betrieblichen Kraftfahrzeuges eines Unternehmers. Schon dieses

Beispiel erscheint zweifelhaft, da bei einem Unternehmer, der — ggf. mehrere — private Kfz unterhält, eine zusätzliche Nutzung des ggf. einzigen betrieblichen Kfz ebenfalls für private Zwecke doch wohl eher untypisch erscheint. Erst recht problematisch erscheint diese „Mißtrauensklausel“ im Zusammenhang mit weiteren Ausführungen des Schreibens, so z. B. zu Tz. 8, wo bei Vorhandensein mehrerer betrieblicher Kfz und mehrerer möglicher Benutzer (= gleich Führerscheininhaber?) aus dem privaten Kreis des Unternehmers unterstellt wird, daß diese im Regelfall dann auch jeweils ein betriebliches Kfz für private Zwecke mitnutzen würden. Dies als typischen Lebenssachverhalt a priori zu unterstellen, geht offensichtlich zu weit.

Die weiterhin niedergelegten Regelungen zur Methodenwahl zwischen Besteuerung aufgrund der privaten Nutzungswerte oder aufgrund des Einzelkostennachweises, zum Fahrzeugwechsel während eines laufenden Monats und im Falle eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres (vgl. Tz. 3-5) sind grundsätzlich sicher vernünftig, wenn auch im Einzelfall die geforderte Aufteilung der Methoden der Wertberechnungen für ein den Jahreswechsel 1995/96 umfassendes Wirtschaftsjahr aufwendig sein mag und der — noch im Entwurf enthaltene — Hinweis fortgefallen ist, daß zunächst die Nutzungswerte pauschal ermittelt werden könnten und dann im nachhinein noch eine — ggf. günstigere — Regelung anhand eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches sowie von Einzelkostenbelegen durchgeführt werden könne. Da auch nach dem endgültigen Wortlaut die Methodenwahl abschließend durch die Einreichung der Steuererklärung mit den entsprechenden Berechnungen getroffen wird und unterjährig im Gegensatz zur Lohnsteuer im unternehmerischen Bereich keine entsprechenden Berechnungen zu Steuerzwecken vorgenommen werden müssen, kann der Fortfall des ausdrücklichen Hinweises auf die Möglichkeit der nachträglichen Methodenwahl so interpretiert werden, daß man keine Anregungen zur „nachträglichen“ Erstellung der notwendigen Aufzeichnungen wie Fahrtenbuch und Einzelkostennachweis geben wollte, wenn im Einzelfall die „1%-Methode“ zu ungewünschten Ergebnissen kommt.

### 3. Pauschalwertmethode

Wie bereits aus dem BMF-Schreiben vom 28. 5. 1996 bekannt, ist der Listenpreis zur Zeit der Erstzulassung allein maßgebend. Dies gilt gem. Tz. 6 auch für gebrauchte oder re-importierte Kfz. Bei Re-Importen sind Minderausstattungen listenpreissenkend, Mehrausstattungen listenpreiserhöhend zu berücksichtigen. Soweit ein inländischer Listenpreis nicht ermittelt werden kann, ist dieser zu schätzen. Als maßgeblicher Stichtag ist jeweils der Tag der Erstzulassung des konkreten Fahrzeugs, regelmäßig anhand des Kfz-Scheins, anzusetzen.

Damit konnten sich die vielfach geäußerten Vorschläge, im Falle von Rabatten, günstigen Re-Importen oder auch der Benutzung von Gebraucht-Kfz eine entsprechende steuerliche Würdigung auch im Rahmen der Pauschalwertmethode zu ermöglichen, nicht durchsetzen.

Allerdings wurde umgekehrt auch eine noch im Entwurf des Schreibens enthaltene verschärfende Regelung nicht verwirklicht, nach der bei sog. „Komplettrestaurationen“ nicht der historische, sondern der aktuelle Listenpreis eines ggf. vergleichbaren Fahrzeugs maßgeblich sein soll. Die diesbezüglich vorgesehene

5) Vgl. *Seifen*, INF 1996, 493 (494).

6) Vgl. den Abdruck des Entwurfes in Stbg 1996, 521 ff.

7) Vgl. hierzu BFH v. 29. 4. 1997, VIII R 1/97, nv sowie FinMin Sachsen-Anhalt v. 14. 5. 1997, DStR 1997, 1047.

## AUFsätze

Regelung war wohl eine Reaktion auf in der steuerlichen Literatur vorgestellte Gestaltungsmodelle, bei den durch die Pauschalwertregelung besonders belasteten Fahrzeugen der oberen Klasse auf perfekt restaurierte und ausgestattete klassische Fahrzeuge entsprechender Hersteller auszuweichen, da z. B. selbst ausgesprochene Nobelfahrzeuge der 60er Jahre einen Anschaffungspreis von 20 000 DM bis max. ca. 50 000 DM hatten, gleichzeitig aber erstklassig wiederhergerichtete und ggf. mit moderner Technik verfeinerte Fahrzeuge dieser Baujahre einen auch nach heutigen Maßstäben durchaus akzeptablen Nutzwert bieten. Die heutigen Anschaffungskosten für ein derart hergerichtetes Fahrzeug, die leicht ein Vielfaches des früheren Neupreises betragen, können weiterhin vollständig abgeschrieben werden. Vereinzelt bieten spezialisierte Fachbetriebe solche Fahrzeuge auch unter Hinweis auf die damit verbundenen steuerlichen Möglichkeiten an, wenn auch insgesamt die Verbreitung derartiger „Gestaltungsmodelle“ vernachlässigbar sein dürfte. Es ist deshalb zu begrüßen, daß eine diesbezügliche Regelung nicht in die Endfassung des BMF-Schreibens Eingang gefunden hat, womit die Gefahr gebannt sein dürfte, mit hierfür sicher in der Regel nicht hinreichend vorgebildeten Betriebsprüfern darüber diskutieren zu müssen, ob die gut erhaltene Limousine des Senior-Firmeninhabers als lediglich gut gepflegter Gebrauchtwagen mit dem historischen Neuwert oder mit dem vergleichbaren Listenpreis einer heutigen Oberklassenlimousine wegen aufwendiger Restaurierung anzusetzen wäre.

Bei dem Vorhandensein mehrerer betrieblicher Kfz (Pkw) wird bei einem Einzelunternehmer entsprechend Tz. 8 des BMF-Schreibens letztlich die Vermutung aufgestellt, daß die „zu seiner Privatsphäre gehörenden Personen“ auch jeweils eines dieser Fahrzeuge benutzen dürfen. Da der Kreis der „zu seiner Privatsphäre gehörenden Personen“ offensichtlich nicht mit dem Begriff des Angehörigen gem. § 15 AO übereinstimmt, könnte hierzu nicht nur jeder Führerscheininhaber im Haushalt des Einzelunternehmers zählen, sondern ggf. auch Lebensgefährten, enge Freunde, etc. Es wurde bereits oben daraufhingewiesen, daß es unter diesen weiteren Voraussetzungen verfehlt ist, den Steuerpflichtigen zur Glaubhaftmachung — wozu ja die bloße Behauptung nicht ausreichen soll — zu verpflichten, daß dieser Personenkreis die betrieblichen Fahrzeuge tatsächlich nicht nutzt. Dies gilt um so mehr, als aus dem in diesem Zusammenhang genannten Beispiel 3 hervorgeht, daß offensichtlich auch das Vorhandensein eines jeweiligen privaten Fahrzeuges bei diesem Personenkreis noch nicht die Vermutung der Mitbenutzung des betrieblichen Kfz entkräften soll.

Selbst bei einer entsprechenden Glaubhaftmachung der Nichtbenutzung weiterer Kfz durch Angehörige oder Bekannte des Einzelunternehmers soll in jedem Fall das privat mitgenutzte Kfz mit dem höchsten Listenpreis zugrunde gelegt werden. Wenn man mit der Finanzverwaltung dem steuerpflichtigen Einzelunternehmer ohnehin die objektive Beweislast für die Nutzungsumstände bei mehreren betrieblichen Kfz aufbürdet, so müßte ihm insoweit zumindest auch die Möglichkeit offengehalten werden, glaubhaft zu machen, daß er tatsächlich nicht das teuerste, sondern (ganz) überwiegend ein anderes der betrieblichen Kfz nutzt. Man denke z. B. an ein Computerunternehmen, dessen angestellte Servicetechniker für ihre bundesweiten Einsätze Pkw-Kombi der oberen Mittelklasse benutzen, welche allerdings privat von diesen nicht genutzt werden. Des weiteren benutzt der Firmeninhaber einen normalen Pkw, den er auch zu privaten Zwecken einsetzt und dessen Listenpreis ca. 10000 DM unter dem der Pkw-Kombi liegt. Wenn der Firmeninhaber nicht glaubhaft machen kann, daß er nicht doch im Einzelfall einmal einen der Pkw-Kombi zum Transport einer Waschmaschine o. ä. am Wochenende genutzt hat, so müßte er deren Listenpreis zu

grunde legen, selbst wenn ganz offensichtlich die Nutzung des auf ihn zugeschnittenen normalen Pkw überwiegt. Dies gilt um so mehr, als — und hierin liegt eine Verschärfung des BMF-Schreibens vom 12. 5. 1997 gegenüber dem vom 28. 5. 1996 im Hinblick auf Arbeitnehmer — eine Geringfügigkeitsregelung für lediglich gelegentliche Fahrten zu besonderen Zwecken an nicht mehr als 5 Kalendertagen im Monat im betrieblichen Bereich nicht vorgesehen ist.

Die vorbezeichneten Regeln sollen gem. Tz. 9 entsprechend bei Personengesellschaften angewendet werden. Da sich mit der Zahl der Gesellschafter dort auch der Kreis der „zur Privatsphäre der Steuerpflichtigen“ gehörenden Personen entsprechend multipliziert, scheint es beinahe vorprogrammiert, daß man dann auch für jedes betriebliche Kfz zumindest einen potentiellen Nutzer aus dem Kreis der Gesellschafter oder der diesen nahestehenden Personen findet. Ist der Kreis dieser Personen größer als die Anzahl der Betriebs-Kfz, könnte man sich als Konsequenz der im BMF-Schreiben dargelegten Vermutungen und Beispiele sogar vorstellen, daß einem Gesellschafter mehrfach die private Kfz-Nutzung des gleichen Kfz zugerechnet wird, weil nicht auszuschließen ist, daß neben ihm selbst nicht auch seine Ehefrau, Lebensgefährtin oder erwachsene Kinder dieses Kfz ebenfalls benutzen oder „überkreuzweise“ die Angehörigen jeweils andere Kfz des Betriebes benutzen, die zugleich auch von anderen Gesellschaftern privat mitbenutzt werden.

Eine Anpassung der pauschalen Monatswerte bei lediglich gelegentlicher Nutzung soll nach dem BMF-Schreiben (vgl. Tz. 10) nicht stattfinden. Ein Ansatz der Monatswerte soll nur dann ausscheiden, wenn für einen vollständigen Monat die private Nutzung oder Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte ausgeschlossen sind. Es finden sich allerdings keine näheren Ausführungen dazu, wann eine Nutzung als ausgeschlossen gilt. Ein Ausschluß durch Nutzungsverbot aufgrund einer — zu überwachenden - schriftlichen Vereinbarung erscheint beim Einzelunternehmer etwas gekünstelt, im Falle einer Personengesellschaft sollte man aber zumindest eine entsprechende Regelung wie bei Arbeitnehmern zulassen. Das gleiche gilt für die bei Arbeitnehmern zugelassenen Sonderregelungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, z. B. wenn die Mitnahme des Kfz zur Wohnung aus betrieblicher Veranlassung (Bereitschaftsdienst etc.) erfolgt. Dies gilt insbesondere auch für Freiberufler wie Steuerberater, Rechtsanwälte, Ärzte etc.

Im vorliegenden BMF-Schreiben findet sich nur bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Tz. 12) eine Sonderregelung bei verschiedenen Betriebsstätten, wobei die Entfernung zu der weiter entfernten Betriebsstätte dann unbeachtlich bleibt, wenn das Kfz höchstens 5 mal pro Monat zur Fahrt zu der weiter entfernt gelegenen Betriebsstätte eingesetzt wird. Auch hier stellt sich allerdings wieder die Frage des Nachweises (vgl. oben zu 2.).

Die vieldiskutierte Frage der „Kostendeckelung“ hat gegenüber der Regelung im BMF-Schreiben vom 28. 5. 1996 keine materielle Änderung erfahren. Soweit im Einzelfall ein entsprechender Nachweis geführt wird, findet eine Begrenzung der Ansätze der Pauschalwertmethode auf die tatsächlich entstandenen Aufwendungen statt. Bei mehreren privat genutzten Kfz kann sowohl eine „Gesamtdeckelung“ als auch eine fahrzeugbezogene „Einzeldeckelung“ erfolgen (vgl. Tz. 13).

#### 4. Fahrtenbuch und Einzelkostennachweis

In Tz. 15 des BMF-Schreibens vom 12. 5. 1997 wird fest gestellt, daß für mehrere betriebliche Fahrzeuge, welche zu Privatfahrten genutzt werden, jeweils ein eigenes Fahrtenbuch vollständig zu führen sei. Im Hinblick auf die erheblichen Hürden,

## AUFSATZE

die für die Glaubhaftmachung, daß eine private Nutzung generell nicht stattfindet, aufgestellt werden, erscheint es aber für die Praxis beinahe erforderlich, für alle betrieblichen Pkw ein Fahrtenbuch zu führen, um zumindest nachweisen zu können, daß einer oder einige der Pkw überhaupt von einem Wertansatz für Privatentnahmen auszunehmen sind.

Bei den inhaltlichen Anforderungen an das Fahrtenbuch wird in Tz. 16 wie bei Arbeitnehmern ein elektronisches Fahrtenbuch grundsätzlich zugelassen. Die Anforderungen an die Aufzeichnungen des manuellen oder elektrischen Fahrtenbuches sind jedoch m. E. in einer nicht mehr dem Gesetzeszweck entsprechender Weise niedergelegt:

Unter Verweis auf Abschn. 31 Abs. 7 Nr. 2 LStR soll gem. Tz. 17 die Angabe von Reiseziel und Reiseroute erforderlich sein, auch ein Umweg ist aufzuzeichnen. Nach dem Verständnis einiger Finanzämter hat dies dazu geführt, daß von den Steuerpflichtigen die Angabe der einzelnen auf dem Fahrtweg befahrenen Straßen etc. gefordert wird. Hier hätte man sich eine klarstellende Aussage gewünscht, die zumindest verhindert, daß die insoweit ausfüllungsbedürftigen Begriffe wie „Reiseziel“, „Reiseroute“ und „Reisezweck“ überinterpretiert werden. Es wäre wünschenswert, daß hier eindeutig die Angabe von kurzen, stichwortartigen Angaben als ausreichend angesehen wird, zumal in dem hier in Rede stehenden unternehmerischen Bereich den Betriebsprüfern ergänzende Unterlagen wie Reisekostenabrechnungen, Tankquittungen, Gesprächsbestätigungen und Verhandlungsprotokolle etc. zur Verfügung stehen dürften, wenn sie die gemachten Angaben im Einzelfall für überprüfungsbedürftig halten.

Es ist daher begrüßenswert, wenn im BMF-Schreiben darauf hingewiesen wird (wenn auch nicht in der erwünschenswerten Deutlichkeit), daß auf einzelne dieser Angaben verzichtet werden kann, wenn die betriebliche Veranlassung außer Frage steht und der Umfang der Privatfahrten ausreichend dargelegt sei. Immerhin sind beispielhaft für Außendienstler sowie Taxifahrer und Fahrlehrer gewisse Erleichterungen ausdrücklich zugelassen (vgl. Tz. 18-21).

Nicht besonders berücksichtigt wurde die Gruppe der Preiberufler mit besonderen gesetzlich geschützten Verschwiegenheitspflichten, wie Steuerberater, Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftsprüfer sowie Ärzte, aber auch Journalisten. Die Finanzverwaltung fordert zu dem Merkmal „Reisezweck mit Angaben des aufgesuchten Geschäftspartners“ unter Billigung der Finanzgerichte regelmäßig die Namen und Anschriften der aufgesuchten Personen. Den ersten beiden genannten Berufsgruppen steht nach § 102 AO zum einen ein Auskunftsverweigerungsrecht zum Schutze bestimmter Berufsgeheimnisse zu. Insoweit wird allerdings vielfach argumentiert, daß es bei den im Rahmen des Fahrtenbuchs geforderten Angaben nicht um Auskünfte über fremde steuerliche Verhältnisse ginge, sondern um eigene Angaben der geschützten Personenkreise im Hinblick auf die Darlegung ihrer jeweiligen steuerlichen Verhältnisse (vgl. *Luke*, INF 1996, 579 ff.). Es sind insoweit auch bereits einige Fälle bekannt geworden, in denen die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten hat, daß für die genannten Berufsgruppen insoweit keine Sonderregelungen eingreifen. Wenn sie gleichwohl spezifische Angaben zu den aufgesuchten Mandanten oder Patienten verweigerten, müßten sie eben die - ungünstigere - Pauschalwertberechnung in Kauf nehmen. Des weiteren wird darauf verwiesen, daß auch die prüfenden Finanzbeamten wiederum dem Steuergeheimnis unterlägen. Diese Auffassung übersieht, daß bereits das Bestehen eines Mandatsverhältnisses (welches durch die Angabe des aufgesuchten Unternehmens bzw. der aufgesuchten Person im einzelnen unschwer erkennbar wäre) den gesetzlichen Verschwiegenheitspflichten unterfällt. Diese nicht nur berufsrechtlich, sondern auch strafrechtlich sanktionierten Verschwiegenheitspflichten

gelten gegenüber jedermann, also auch gegenüber Behörden, die ihrerseits wiederum gewissen Verschwiegenheitspflichtungen unterliegen.

Aus diesem Grunde hatten die berufsständischen Spitzenverbände auch gegenüber dem BMF auf eine ausdrückliche Regelung unter Berücksichtigung ihrer besonderen Berufspflichten hingewirkt. Während dem Vernehmen nach noch Anfang 1996 in Aussicht gestellt worden war, daß insoweit die Angabe von „Mandantenbesuch“ und Zielort ausreichend sei, enthielt der vorgelegte Entwurf des jetzt veröffentlichten BMF-Schreibens eine ausdrückliche Regelung dahingehend, daß berufliche Verschwiegenheitspflichten nicht dazu berechtigen sollen, auf die Aufgabe der Namen von Patienten, Mandanten oder Kunden zu verzichten. Es sollten lediglich die allgemeinen Erleichterungen für Vielfahrer gelten. Diese ausdrückliche Nichtanerkennung der beruflichen Verschwiegenheitspflichten hat in die nunmehr vorliegende Endfassung allerdings glücklicherweise keinen Eingang gefunden. Damit bleibt für die Praxis jedoch das Dilemma, daß unfruchtbare Diskussionen hierüber weiterhin zu erwarten sind. Inzwischen liegt allerdings ein Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 2. 7. 1996<sup>10</sup>, zu den inhaltlichen Anforderungen an Bewirtungskostenbelege eines Journalisten vor, welches Verschwiegenheitsrechte und -pflichten gesetzlich besonders geschützter Berufsgruppen eindeutig über die steuerlichen Obliegenheiten zu Detailangaben stellt. Wenn danach bei Bewirtungsbelegen allgemeine Angaben wie „Info-Gespräch“ ausreichen und die bewirteten Personen nicht namentlich angegeben werden müssen, sollte dies entsprechend für Fahrtenbuchangaben bei zu beruflicher Verschwiegenheit besonders verpflichteten Personen gelten.

Neben den betrieblichen Fahrten sind auch die Privatfahrten anzugeben. Wenn nach Tz. 22 des BMF-Schreibens (vgl. auch Abschn. 31 Abs. 7 Nr. 2 LStR 1996) *jeweils* Kilometerangaben insoweit für ausreichend erachtet werden, so läßt sich daraus schließen, daß im Ergebnis jede einzelne Privatfahrt mit Datum und Angabe der Kilometerstände aufzuzeichnen sei. Dies wird auch vielfach von der Finanzverwaltung in der Praxis gefordert. Diese Forderung geht jedoch nicht nur über den Wortlaut des § 6 Abs. 1 Ziff. 4 Satz 3 EStG hinaus; angesichts der detaillierten Aufzeichnungspflichten zu den geschäftlichen Fahrten ist auch eine Einzelangabe zu den privaten Fahrten schlicht unerheblich, da sich diese bereits als Resultate aus dem Anfangs- und Endstand der monatlich gefahrenen Kilometer sowie aus den — ordnungsgemäß aufgezeichneten - betrieblich gefahrenen Kilometern ergeben. Dies hat der BFH bereits mit Urteil vom 5. 7. 1962<sup>8</sup> festgestellt. Im Leitsatz dieses Urteils heißt es: „Ein zur Ermittlung des privaten Anteils der Kfz-Nutzung geführtes Fahrtenbuch ist dann ausreichend geführt, wenn aus ihm der Gesamtbetrag der gefahrenen Kilometer sowie die betrieblich veranlaßten Reisen einzeln unter Angabe des Reiseweges und der Anzahl der zurückgelegten Kilometer hervorgehen.“

Ein weiteres Problem bei der sog. Fahrtenbuchmethode wird schließlich nicht angesprochen und bleibt daher — in der Praxis zu Lasten der Steuerpflichtigen - in der Schwebe: Die Gesamtkosten des Kfz für Reparaturen, Steuern, Versicherungen etc. müssen grundsätzlich durch Belege vorliegen. Ebenfalls ist die AfA miteinzubeziehen, wobei nach einer — allerdings vielfach kriti-

8) Vgl. z. B. FG Hessen, EFG 1990, 194.

9) Vgl. aus standesrechtlicher Sicht etwa *Eylmann*, in: Hensler/Prütting, BRAO, §4 a Rz. 43; *Kuhls/Meurers/Maxel/Schäfer/Coez*, StBerG, §57 Rz. 196; aus strafrechtlicher Sicht *Lenkner*, in: Schönke/Schröder, StGB, 24. Aufl., § 203 Rz. 22.

10) 2 K 2399/94, EFG 1997, 150.

11) HFR 1962, 11.

## AUFSATZE

sierten-Entscheidung des BFH vom 26. I. 1994<sup>12</sup> ein Veräußerungsgewinn die Bemessungsgrundlage der fahrzeugspezifisch angefallenen Kosten nicht mindern soll. Bei Einzelunternehmen oder Personengesellschaften mit größerem Kfz-Fuhrpark ist aber in vielen Fällen eine Einzelkostenermittlung durch gesonderte Belege nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich. Das gilt nicht nur für die Kosten für Benzin, Wartung und laufende Reparaturen, sondern auch für besondere — rabattierte -Großkundenvereinbarungen mit Kfz-Versicherern etc. Entsprechend der Beschränkung in Tz. 22 des offiziellen Arbeitgebermerkblasses zum Lohnsteuerabzug 1996<sup>13</sup> hat die Finanzverwaltung in diesen Fällen bereits vielfach eine Nutzungswertermittlung durch Fahrtenbuch und Gesamtkostennachweis abgelehnt, weil hinsichtlich eines Teils der Kosten nur Durchschnittskosten statt Einzelkosten genannt werden konnten. Es bleibt zu wünschen, daß hier ein weiteres BMF-Schreiben den Weg zu einer vernünftigen Handhabung ebnet.

## 5. Fazit

Das BMF-Schreiben vom 12. 5. 1997 hat die im Zuge der rechtlichen Neuregelung aufgetretenen bzw. virulent gewordenen Zweifelsfragen bei der praktischen Gesetzesanwendung überwiegend in eindeutig dem Fiskalinteresse dienender Weise beantwortet. Durch die schon bei der Frage der Einbeziehung bestimmter Kfz in die Erfassung privater Nutzungsentnahmen

gide Haltung und eine unflexible Anwendung der „%-Rege-lung“ wird eine Vielzahl von Steuerpflichtigen gleichsam zur Anwendung der Fahrtenbuchmethode gezwungen, obwohl diese selbst bei Inkaufnahme leichter Steuernachteile zugunsten des Fiskus einer unkomplizierten Pauschalwertmethode sicher den Vorzug gegeben hätten. Auch die Beamten der Finanzverwaltung und schließlich die Finanzgerichte werden wenig Vorteil darin sehen, verstärkt über die Glaubhaftigkeit einer generell ausgeschlossenen privaten Kfz-Nutzung sowie über einzelne Fragen der ordnungsgemäßen Führung des Fahrtenbuchs entscheiden zu müssen. Da insbesondere hinsichtlich der beiden vorgenannten Komplexe teilweise den Gesetzeswortlaut und -zweck unnötig verschärfende und überdies auch vom Gesetz nicht gedeckte Anweisungen an die Verwaltung gegeben worden sind, bleibt dem Steuerpflichtigen und seinem Berater nur zu raten, in diesen Fällen entsprechende Rechtsmittel einzulegen. Dies führt für den Steuerpflichtigen ebenfalls zu Mehraufwand an Zeit und Geld, welcher im unternehmerischen Bereich sinnvoller verwendet werden könnte. Dieser Aufwand schmerzt um so mehr, als im übrigen wohl doch die Mehrzahl der steuerpflichtigen Unternehmer nicht damit beschäftigt ist, Privatfahrten mit betrieblichen Kfz zu unternehmen oder diese zu ihrer Privatsphäre gehörenden Personen für deren private Zwecke zu überlassen.

12) BStBl II 1994, 353 f., ÜStR 1994, 648.  
13) BStBl II 1995, 719 (722).

Ralph Hoffmann, Regierungsdirektor, Bad Hönningen

## Neue Grundsätze für die Arbeitsweise in den Veranlagungsstellen der Finanzämter (GNOFÄ 1997)

Die Steuerverwaltung muß sich seit vielen Jahren der Frage stellen, wie sie die wachsenden Aufgaben im steuerlichen Massenverfahren mit den begrenzten Personalressourcen der Finanzämter bewältigen will. Die Antwort heißt im Kern: Prioritäten setzen. Jeder Praktiker kann bestätigen, daß es sich um ein vielschichtiges Problem handelt, für das es keine Patentlösungen gibt. Allgemein bekannt sind die zuletzt im Jahre 1 981 überarbeiteten „Grundsätze für die Neuorganisation der Finanzämter und die Neuordnung des Besteuerungsverfahrens“ (sog. „GNOFÄ“). Inzwischen sind diese durch eine Neuregelung ersetzt, die seit dem 1.1.1997 gilt und in dem vorliegenden Beitrag vor allem aus praktischer Sicht erläutert wird.

## 1. Einführung

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben durch gleichlautende Erlasse vom 19.11. 1996 - im Einvernehmen mit dem BMF — neue Grundsätze für die Organisation der Finanzämter und die Neuordnung des Besteuerungsverfahrens festgelegt'. Die Regelungen sind am 1. I. 1997 in Kraft getreten. Sie ersetzen die als „GNOFÄ“ allgemein bekannten, zuletzt 1981 neugefaßten „Grundsätze für die Neuorganisation der Finanzämter und die Neuordnung des Besteuerungsverfahrens“.

## 2. GNOFÄ 1997 im Überblick

Die GNOFÄ 1997 sind auf Bundesebene abgestimmte innerdienstliche Regelungen der Länder, die insbesondere Kriterien

dafür vorgeben, mit welcher Intensität die Finanzämter Steuererklärungen im Rahmen der Veranlagung überprüfen sollen. Die GNOFÄ 1997 bezwecken eine stärkere Konzentration auf finanziell bedeutende Steuerfälle bzw. Sachverhalte. Wesentlicher Inhalt:

- Leitgedanke: Aufwand für die Fallbearbeitung richtet sich nach steuerlicher Bedeutung (Nr. 1 der gleichlautenden Erlasse, vgl. auch Nr. 4 Satz 2 und Nr. 5).
- Maschinelle und personelle Auswahl von intensiv zu bearbeitenden Steuerfällen, vor allem durch computergesteuertes Stichprobenverfahren (Nr. 2).
- Begrenzte Anforderungen an die Prüfung der übrigen Steuerfälle (Nr. 3).
- Variable Prüffelder (Nr. 6).
- Verzicht auf aufbauorganisatorische Regelungen.

## 3. Hintergrund

### 3.1 Das normative und betriebswirtschaftliche Umfeld der Steuerverwaltung

Die Abgabenordnung verpflichtet die Finanzbehörden, die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig und vollständig

1) BStBl I 1996, 1391, DStR 1997, 30.  
2) BStBl I 1981, 271.