

Die ertrags- und umsatzsteuerliche Behandlung von Kraftfahrzeugkosten

Stand: 1. Januar 2011

Inhalt:

1. Ertragssteuerliche Behandlung.....	1
1.1 Zuordnung des Kraftfahrzeugs zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen?.....	1
1.2 Kraftfahrzeugkosten.....	1
1.3 Umfang des Betriebsausgabenabzugs.....	2
2. Umsatzsteuerliche Behandlung.....	7
2.1 Zuordnung des Fahrzeugs zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen?.....	7
2.2 Kraftfahrzeugkosten.....	7
2.3 Umsatzsteuerliche Behandlung der Privatnutzung.....	8

1. Ertragssteuerliche Behandlung

1.1 Zuordnung des Kraftfahrzeugs zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen?

Ausschlaggebend für die Frage, inwieweit die Kosten für die Haltung und Nutzung eines Kraftfahrzeuges als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, ist, ob es sich bei dem Fahrzeug um notwendiges/gewillkürtes Betriebsvermögen handelt oder ob das Fahrzeug dem Privatvermögen zugeordnet ist.

- **Notwendiges Betriebsvermögen**

Zum notwendigen Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen gehören die Wirtschaftsgüter, die bereits objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind. Dies sind zum einen alle Fahrzeuge (auch gemietete oder geleaste), die ausschließlich betrieblich genutzt werden. Aber auch gemischt genutzte Kraftfahrzeuge, die zum Teil privat zum Teil betrieblich genutzt werden, sind zwingend dem Betriebsvermögen zuzuordnen, wenn die betriebliche Nutzung (einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) mehr als 50 Prozent beträgt. Zur betrieblichen Nutzung zählt auch die auf Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten entfallende Nutzung.

- **Gewillkürtes Betriebsvermögen**

Kraftfahrzeuge, deren betriebliche Nutzung zwischen 10 Prozent und 50 Prozent liegt, können dem Betriebsvermögen als sog. gewillkürtes Betriebsvermögen zugerechnet werden. Nachdem die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) lange Zeit bilanzierenden Steuerpflichtigen vorbehalten war, steht diese Möglichkeit seit einer Änderung der Rechtsprechung im Oktober 2003 auch Steuerpflichtigen offen, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung ermitteln. Die Behandlung eines Wirtschaftsgutes als gewillkürtes Betriebsvermögen setzt voraus, dass die Zuordnung des Gegenstands zum Betriebsvermögen unmissverständlich dokumentiert wird. Nach dem Erlass des Bundesfinanzministeriums vom 17. November 2004 ist als Nachweis für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum gewillkürten Betriebsvermögen erforderlich, dass die Aufnahme des Gegenstandes in das Betriebsvermögen zeitnah in ein laufend zu führendes Bestandsverzeichnis aufgenommen wird oder vergleichbar aufgezeichnet wird.

- **Privatvermögen**

Notwendig zum Privatvermögen gehören Kraftfahrzeuge, die weniger als zehn Prozent betrieblich genutzt werden.

1.2 Kraftfahrzeugkosten

Soweit es sich bei einem Kraftfahrzeug (Kfz) nach der vorstehenden Zuordnung um Betriebsvermögen handelt, sind die Kosten für die Anschaffung, Haltung und Nutzung des Kraftfahrzeuges zu betrieblichen Zwecken als Betriebsausgaben abzugsfähig. Hierzu gehören auch außergewöhnliche Kosten, die zum Beispiel durch einen Unfall entstehen. Zu den Kostenarten im Einzelnen:

- **Anschaffungskosten**

Unterschreiten die Anschaffungskosten für das Fahrzeug den Betrag von 150 Euro (ohne Umsatzsteuer), sind sie im Jahre der Anschaffung als Betriebsausgabe in voller Höhe abzuziehen. Liegen die Anschaffungskosten für das Fahrzeug zwischen 150 Euro (ohne Umsatzsteuer) und einschließlich 1000 Euro (ohne Umsatzsteuer), ist jahrgangsbezogen ein Sammelposten mit anderen Wirtschaftsgütern in dieser Preisklasse zu bilden. Die hierin zusammengefassten Wirtschaftsgüter sind gleichmäßig über einen Zeitraum von fünf Jahren abzuschreiben. Tatsächliche Veränderungen innerhalb des Sammelpostens werden nicht berücksichtigt. Liegen die Anschaffungskosten für das Fahrzeug über 1.000 Euro, so sind die Anschaffungskosten in Form der Absetzung für Abnutzung über die Kfz-Nutzungsdauer verteilt als laufende Kosten zu berücksichtigen. Bei den Abschreibungskosten wird bei Pkws nach der Afa-Tabelle grundsätzlich eine Nutzungsdauer von sechs Jahren zugrunde gelegt. Bei einem Fahrzeug mit einer hohen Fahrleistung kann jedoch auch eine kürzere Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden, sofern die hohe Fahrleistung entsprechend nachgewiesen wird. Leasingsonderzahlungen sind auf die Grundmietzeit zu verteilen.

- **Laufende Kosten**

Zu den laufenden Kosten gehören zum Beispiel die Kosten für Benzin und sonstige Betriebsstoffe und für Wartungen und Reparaturen, die Kraftfahrzeugsteuer, die Aufwendungen für eine Fahrzeug- beziehungsweise Halterhaftpflichtversicherung, Park- und Straßenbenutzungskosten, die Zinsen für ein Darlehen, das zur Finanzierung des Fahrzeuges dient.

Hinweis: Gegen den Steuerpflichtigen verhängte Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder sind nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Ebenso sind Aufwendungen, die ausschließlich der privaten Nutzung zuzurechnen sind, vorab als Entnahme zu behandeln (z. B. Mautgebühren auf einer privaten Urlaubsreise).

1.3 Umfang des Betriebsausgabenabzugs

1.3.1 Fahrzeuge des Betriebsvermögens

Wird ein Kraftfahrzeug, das dem Betriebsvermögen zugeordnet ist, zu betrieblichen Zwecken genutzt, sind sämtliche der o. g. Kosten als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Kosten sind jedoch auch dann abzugsfähig, wenn das dem Betriebsvermögen zugeordnete Kraftfahrzeug auch für private Zwecke genutzt wird. Dann allerdings dürfen die privaten Fahrten nicht als Betriebsausgaben den Gewinn mindern. Da die Kosten zunächst vollständig als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, müssen die **privat veranlassten anteiligen Kosten dem Unternehmensgewinn als Nutzungsentnahme, das heißt als Betriebseinnahme, wieder hinzugerechnet werden.** Details hierzu hat das Bundesfinanzministerium in seinem Erlass vom 18. November 2009 geregelt. (Link am Ende dieses Merkblattes)

Die bloße Behauptung, ein Fahrzeug werde nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten würden ausschließlich mit anderen Kraftfahrzeugen durchgeführt, reicht nicht aus, um vom Ansatz eines privaten Nutzungsanteils abzusehen. Der Bundesfinanzhof vertritt vielmehr die Auffassung, dass dienstliche Fahrzeuge, die auch zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, nach der allgemeinen Lebenserfahrung letztlich auch privat genutzt werden. Allerdings hat der BFH den allgemeinen Erfahrungssatz mit Urteil vom 19. Mai 2009 (Az. VIII R 60/06) zusätzlich dahingehend präzisiert, dass ein Dienstfahrzeug erfahrungsgemäß gerade dann privat genutzt werde, wenn parallel zwar ein weiteres Privatfahrzeug zur Verfügung stehe, dieses mit dem Dienstfahrzeug aber weder in Status noch Gebrauchswert vergleichbar sei. Diesen für die Privatnutzung sprechenden Anscheinsbeweis könne der Steuerpflichtige allerdings entkräften – und zwar je leichter, je geringer die Unterschiede zwischen den Fahrzeugen ausfallen.

Die Höhe des privaten Nutzungsanteils konnte bis 31. Dezember 2005 wahlweise auf Basis der nachgewiesenen **tatsächlichen privaten Kosten** oder pauschal nach der sog. **1-Prozent-Regelung** ermittelt werden. Seit dem 1. Januar 2006 kann die 1-Prozent-Methode von (Perso-

nen-)Unternehmern nur noch wahlweise für Dienstfahrzeuge angewendet werden, die zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt werden. Zur Frage, in welcher Form das Überschreiten der 50-Prozent-Schwelle nachgewiesen werden kann, vgl. unten. Geschäftsführer einer GmbH gelten steuerrechtlich als Arbeitnehmer mit der Konsequenz, dass für sie auch bei einer betrieblichen Nutzung des Dienstfahrzeuges von unter 50 Prozent die wahlweise Möglichkeit der 1-Prozent-Regelung unverändert besteht.

- **Nachweis der tatsächlichen Kosten für die Privatnutzung**

Die tatsächlichen auf den Privatanteil entfallenden Kosten können durch Belege und ein zeitnah laufend geführtes ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. Diese Methode empfiehlt sich vor allem für Nutzer mit einem relativ hohen betrieblichen Anteil.

Das Fahrtenbuch muss hinsichtlich betrieblicher Fahrten mindestens folgende Angaben enthalten: Datum und Kilometerstand zu Beginn und Ende jeder einzelnen betrieblich veranlassten Fahrt, Reiseziel, Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner. Wird ein Umweg gefahren, ist dieser aufzuzeichnen. Teilweise sind berufsspezifisch bedingte Erleichterungen möglich (zum Beispiel für Handelsvertreter). Einen Überblick über die Berufsgruppen und die jeweiligen Erleichterungen finden Sie im Erlass des Bundesfinanzministeriums vom 18. November 2009 (s. Link). Hinsichtlich der Privatfahrten genügen die Kilometerangaben. Für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genügt ein kurzer Hinweis im Fahrtenbuch.

Für die Form des Fahrtenbuchs gilt, dass dieses zeitnah und in geschlossener Form geführt werden muss. Es muss die Fahrten vollständig und in einem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben. So ist beispielsweise ein erst im Nachhinein anhand von losen Notizzetteln erstelltes Fahrtenbuch nach der Rechtsprechung nicht anzuerkennen. Ein elektronisches Fahrtenbuch wird anerkannt, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen. Beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen

müssen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben nach dem BFH technisch ausgeschlossen, zumindest aber dokumentiert werden. Auch wurde entschieden, dass sich die erforderlichen Angaben dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen müssen. Ein Verweis auf ergänzende Unterlagen ist nur zulässig, wenn der geschlossene Charakter der Fahrtenbuchaufzeichnungen hierdurch nicht beeinträchtigt wird.

Für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte beziehungsweise für Familienheimfahrten sind die tatsächlichen Kosten für die Privatfahrten allerdings um die Pauschsätze zu kürzen, die auch ein Arbeitnehmer für diese Fahrten geltend machen könnte. Dies sind 0,30 Euro pro Entfernungskilometer.

- **Pauschale Berechnung des privaten Nutzungsanteils**

Der dem Betriebsgewinn hinzuzurechnende Entnahmewert der privaten Nutzung eines betrieblichen Pkws kann alternativ durch die pauschale Hinzurechnung von **1 Prozent des Bruttolistenpreises** des Fahrzeugs pro Kalendermonat ermittelt werden.

Wichtig: Seit 1. Januar 2006 besteht diese pauschale Berechnungsmethode, die vor allem der Vereinfachung dienen soll, **nur noch für Firmenfahrzeuge, die zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt** werden. Betroffen von der einschränkenden Neuregelung ist die private Kfz-Nutzung durch Personenunternehmer und Freiberufler. Nicht erfasst ist hingegen die private Nutzung von Dienstwagen durch Arbeitnehmer. Da auch GmbH-Geschäftsführer steuerrechtlich als Arbeitnehmer gelten, sind auch sie von der Neuregelung nicht betroffen. Das heißt, sie dürfen von der 1-Prozent-Regelung unabhängig davon Gebrauch machen, ob das Fahrzeug überwiegend betrieblich genutzt wird.

Auch zur Frage, wie der Nachweis der mehr als hälftigen betrieblichen Nutzung zu führen ist, hat sich das Bundesfinanzministerium am 18. November 2009 (s. Link) geäußert. Danach kann dieser Nachweis in jeder geeigneten Form erfolgen. Es können zum Beispiel Eintragungen

in Terminkalendern oder Reisekostenaufstellungen sowie andere Abrechnungsunterlagen zur Glaubhaftmachung herangezogen werden. Sind entsprechende Unterlagen nicht vorhanden, kann die überwiegende betriebliche Nutzung durch formlose Aufzeichnungen über einen repräsentativen zusammenhängenden Zeitraum (in der Regel drei Monate) glaubhaft gemacht werden. Dabei reichen Angaben über die betrieblich veranlassten Fahrten (jeweiliger Anlass und zurückgelegte Strecke) und die Kilometerstände zu Beginn und Ende des Aufzeichnungszeitraumes aus. Auf einen gesonderten Nachweis der mehr als hälftigen betrieblichen Nutzung kann sogar ganz verzichtet werden, wenn sich bereits aus Art und Umfang der Tätigkeit der Steuerpflichtigen ergibt, dass das Fahrzeug zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird. Als Beispiele sind genannt Taxiunternehmer, Handelsvertreter, Handwerker der Bau- und Baunebengewerbe, Landtierärzte. Diese Vermutung gilt, wenn ein Steuerpflichtiger mehrere Kraftfahrzeuge im Betriebsvermögen hält, nur für das Kraftfahrzeug mit der höchsten Jahreskilometerleistung. Für die weiteren Fahrzeuge gelten die allgemeinen Grundsätze.

Hat der Steuerpflichtige den betrieblichen Nutzungsumfang des Kraftfahrzeugs einmal dargelegt, so ist - wenn sich keine wesentlichen Veränderungen in Art oder Umfang der Tätigkeit oder bei den Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte ergeben - grundsätzlich auch für die folgenden Veranlagungszeiträume von diesem Nutzungsumfang auszugehen (Achtung bei Fahrzeugwechsel). Wichtig ist weiter, dass hinsichtlich des Umfangs der betrieblichen Nutzung alle Fahrten anzusetzen sind, die betrieblich veranlasst sind. Demzufolge sind auch Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder Familienheimfahrten der betrieblichen Nutzung zuzurechnen. Folglich bedarf es keines weiteren Nachweises, wenn die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten mehr als 50 Prozent der Jahreskilometerleistung des Kraftfahrzeugs ausmachen. Dasselbe gilt für die Überlassung eines Kraftfahrzeugs auch zur privaten Nutzung an einen Arbeitnehmer. Weitere Details entnehmen Sie dem hierzu ergangenen Erlass. (s. Link)

Kann die 1-Prozent-Methode angewendet werden, ist mit der pauschalen Hinzurechnung von 1 Prozent des Bruttolistenpreises der Privatanteil für sämtliche Kosten (zum Beispiel Aufwendungen für Treib- und Schmierstoffe, Kosten für Haftpflichtversicherung, Kraftfahrzeugsteuer, Afa) abgegolten. Wird nachgewiesen, dass der nach der Pauschalregelung ermittelte Nutzungswert die tatsächlichen Kosten übersteigt, sind nur diese anzusetzen (Kostendeckelung).

Der Bruttolistenpreis setzt sich zusammen aus:

$$\begin{aligned}
 & 1 \text{ Prozent des inländischen Listenpreises (abgerundet auf volle 100 Euro) im Zeitpunkt der Erstzulassung des konkreten Fahrzeugs (dies gilt auch für reimportierte Kfzs)} \\
 & + \text{ zusätzliche Kosten für Sonderausstattung} \\
 & + \text{ Umsatzsteuer} \\
 \hline
 & = \text{ Bruttolistenpreis}
 \end{aligned}$$

Etwaige Preisnachlässe beim Erwerb des Fahrzeugs sind unbeachtlich. Für Fahrzeuge, für die der inländische Listenpreis nicht ermittelt werden kann, ist dieser zu schätzen.

Beispiel 1-Prozent-Regelung:

Bruttolistenpreis	20.000 €
x Kalendermonat	x 12
x 1 Prozent	x 1 %
= Nutzwert	= 2.400 €

Wird das auch privat genutzte Kraftfahrzeug im laufenden Wirtschaftsjahr ausgewechselt, zum Beispiel bei Veräußerung des bisher genutzten und Erwerb eines neuen Kraftfahrzeugs, ist der Ermittlung der pauschalen Wertansätze im Monat des Kfz-Wechsels der inländische Listenpreis des Kraftfahrzeugs zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige nach der Anzahl der Tage überwiegend genutzt hat.

Zudem dürfen die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte den Gewinn nicht uneingeschränkt mindern. Daher muss für diese Fahrten dem Gewinn die positive Differenz zwischen 0,03 Prozent der Bemessungsgrundlage und der für Arbeitnehmer vorgesehenen Entfernungspauschale von 0,30 Euro pro Entfernungskilometer hinzugerechnet werden.

Unterhält der Unternehmer aus betrieblichen Gründen einen doppelten Haushalt, sind die Kosten für Familienheimfahrten ebenfalls nur beschränkt als Betriebsausgaben abziehbar. Nicht abziehbar ist der positive Differenzbetrag zwischen 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises pro Monat und Entfernungskilometer und dem Kilometerpauschbetrag von 0,30 Euro/Entfernungskilometer.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger mit einer am 1. Januar 2007 begründeten doppelten Haushaltsführung nutzt eine betriebliches Fahrzeug mit einem Listenpreis einschließlich Umsatzsteuer (USt) von 30.000 Euro im gesamten Kalenderjahr 2007 zu Privatfahrten, zu 200 Fahrten zur 30 km entfernten Arbeitsstätte und zu 20 Familienheimfahrten zum 150 km entfernten Wohnsitz der Familie.

Der private Anteil für die Privatnutzung des betrieblichen Fahrzeugs ist wie folgt zu ermitteln:

a) für die allgemeine Privatnutzung	
	1% von 30.000 € x 12 Monate
	= 3.600 €
b) für Fahrten zw. Wohnung und Arbeitsstätte	
	0,03 % von 30.000 € x 30 km x 12 Monate
+	= 3.240 €
	200 x 30 km x 0,30 €/km
./.	= 1.800 €
c) für Familienheimfahrten	
	0,002 % von 30.000 € x 150 km x 20 Fahrten
+	= 1.800 €
	20 x 150 km x 0,30 €/km
./.	= 900 €
=	Bruttowert des privaten Nutzungsanteils 5.940 €

Durch die Lohnsteuerrichtlinien 2011 haben sich für die Privatnutzung zum 1.1.2011 die folgenden Änderungen ergeben:

Die Finanzverwaltung verzichtet künftig auf den Ansatz eines zusätzlichen geldwerten Vorteils, wenn ein Arbeitnehmer seinen Dienstwagen auch im Rahmen einer **anderen Einkunftsart** nutzt. Diese zwar erfreuliche Regelung für Arbeitnehmer führt allerdings zu einer Ungleichbehandlung der selbständig Tätigen. Diese müssen bei Nutzung betrieblicher Fahrzeuge im Rahmen einer anderen Einkunftsart weiterhin eine zusätzliche Entnahme versteuern. Diese Entnahme kann mangels anderer Anhaltspunkte mit 0,001 Prozent des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs je gefahrenem Kilometer bewertet werden.

Außerdem wurde die steuerliche Behandlung von **Unfallkosten** geändert (R 8.1 Abs. 9 LStR 2011):

Bisher galt die Übernahme der Unfallkosten durch den Arbeitgeber mit dem errechneten geldwerten Vorteil im Rahmen der 1-Prozent-Methode als abgegolten. Im Rahmen der Fahrtenbuchmethode zählten die Unfallkosten zu den Gesamtkosten. Dies galt unabhängig davon, ob sich der Unfall auf einer Dienst- oder einer Privatfahrt ereignete. Der BFH sieht dagegen einen zusätzlichen geldwerten Vorteil bei der Übernahme der Unfallkosten, wenn der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber schadensersatzpflichtig ist und der Arbeitgeber auf die Geltendmachung verzichtet. Unfallkosten zählen nach der Auffassung des BFH nicht zu den Aufwendungen, die typischerweise mit der Nutzung des Fahrzeuges anfallen.

Aufgrund der BFH-Rechtsprechung sieht die Neuregelung in Abschnitt R 8.1 Abs. 9 LStR 2011 vor, dass bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils sowohl bei der Fahrtenbuchmethode als auch bei der 1-Prozent-Methode Unfallkosten grundsätzlich nicht mehr zu den Gesamtkosten gehören (R 8.1 Abs. 9 Nr.1 Satz 9 i.V. mit Nr. 2 Satz 11 LStR 2011). Vom Arbeitgeber getragene Unfallkosten sind daher neben dem zu ermittelnden geldwerten Vorteil gesondert zu würdigen. Bei der Würdigung ist

jedoch zu beachten, dass ein geldwerter Vorteil bei der Übernahme der Unfallkosten nur entsteht, wenn der Arbeitnehmer aufgrund des Unfalles gegenüber dem Arbeitgeber schadensersatzpflichtig ist, und der Arbeitgeber auf den Ersatz des Schadens (nach Abzug der eventuellen Versicherungsleistung) verzichtet. Ein Schadensersatzanspruch des Arbeitgebers dürfte in der Regel nur bei einem selbstverschuldeten Unfall auf einer Privatfahrt oder einer Trunkenheitsfahrt entstehen. Bei übernommenen Unfallkosten für einen Unfall auf einer beruflich veranlassten Fahrt liegt in der Regel kein geldwerter Vorteil vor (R 8.1 Abs.9 Nr. 2 Satz 16 LStR).

Zur Vereinfachung wird es jedoch nicht beanstandet, wenn Unfallkosten bis zu einem Betrag von 1.000 Euro (zzgl. USt), nach Abzug von Versicherungsleistungen oder Leistungen Dritter, als Reparaturkosten in die Gesamtkosten einbezogen werden (R 8.1.Abs.9 Satz 12 LStR). Der Freibetrag deckt in der Regel einen Selbstbehalt bei der Versicherung ab. Dies bedeutet, dass sich die Neuregelung für den Arbeitnehmer selbst dann, wenn der Arbeitgeber die Kosten in Gänze übernimmt, faktisch nur über die Erhöhung der Gesamtkosten bei der Fahrtenbuchmethode auswirkt, nicht jedoch bei der am Brutto-Listenpreis des Fahrzeugs anknüpfenden 1%-Methode. Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der Fahrtenbuchmethode führt die Einbeziehung der Aufwendungen in die Gesamtkosten dann zu einem höheren Km-Satz für die Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Hintergrund dieser Regelung ist, dass insbesondere bei Leasingfahrzeugen am Ende der Leasingzeit nicht mehr feststellbar ist, auf welches Ereignis der Schaden am Fahrzeug zurückzuführen ist. Eine komplizierte Prüfung der Schadensersatzpflicht des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber wird so für alle Beteiligten vermieden.

Neu ist auch, dass **Zuzahlungen** eines Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines auch privat genutzten Dienstwagens auf den geldwerten Vorteil im Zahlungsjahr und den folgenden Jahren angerechnet werden können. Somit können nicht verbrauchte Zuzahlungen

auf die folgenden Nutzungsjahre vorgetragen werden und gehen nicht, wie bisher, verloren.

- **Auswahl der Methode**

Der Steuerpflichtige muss sich für das gesamte Wirtschaftsjahr auf eine Methode festlegen. Nur im Falle eines Fahrzeugwechsels ist auch während eines Wirtschaftsjahres der Übergang zu einer anderen Ermittlungsmethode zulässig. Die Methodenwahl wird durch Einreichen der Steuererklärung beim Finanzamt getroffen. Das Wahlrecht kann bis zur Bestandskraft der Steuerfestsetzung ausgeübt oder geändert werden.

Ergänzende Hinweise zur Ermittlung des privaten Nutzungswertes bei betrieblichen Fahrzeugen finden Sie auch im Erlass des Bundesfinanzministeriums vom 18. November 2009.

- **Verkauf des Fahrzeugs**

Wird ein betriebliches Kfz aus dem Betriebsvermögen entnommen, muss der Teilwert des Fahrzeugs zum Entnahmezeitpunkt als Betriebseinnahme angesetzt werden. Der mögliche Restbuchwert des Fahrzeugs ist Betriebsausgabe. Der Entnahmegewinn ist in Höhe der Differenz zwischen Teilwert und Restbuchwert zu versteuern. Dies gilt auch, wenn das Fahrzeug teilweise privat genutzt wird.

- **Nutzung mehrerer Kraftfahrzeuge durch mehrere Nutzungsberechtigte**

Nach dem Erlass des Bundesfinanzministeriums vom 18. November 2009 gilt für Wirtschaftsjahre, die ab dem 31. Dezember 2009 beginnen: Wird bei einem Einzelunternehmen ein Kfz gemeinsam vom Steuerpflichtigen und einem oder mehreren Arbeitnehmern genutzt, so ist bei pauschaler Nutzungswertermittlung für Privatfahrten der Nutzungswert von 1 Prozent des Listenpreises entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen. Bei mehreren Fahrzeugen gilt die widerlegbare Vermutung, dass für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten das Kraftfahrzeug mit dem höchsten Listenpreis genutzt wird. Kann der steuerpflichtige Einzelunternehmer glaubhaft machen, dass bestimmte betriebliche Kraftfahrzeuge nicht privat genutzt werden, weil sie für eine private Nutzung nicht geeignet sind (zum Beispiel bei sog.

Werkstattwagen) oder diese ausschließlich eigenen Arbeitnehmern zur Nutzung überlassen werden, ist für diese Kraftfahrzeuge kein pauschaler Nutzungswert zu ermitteln.

- **Kostendeckelung**

Der pauschale Nutzungswert sowie die nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten können die für das genutzte Kraftfahrzeug insgesamt tatsächlich entstandenen Aufwendungen übersteigen. Wird dies im Einzelfall nachgewiesen, so sind diese Beträge höchstens mit den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs anzusetzen (sog. Kostendeckelung).

1.3.2 Fahrzeuge des Privatvermögens

Die Kosten für die betriebliche Nutzung eines Pkws können auch dann als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, wenn sich das Kfz im Privatvermögen des Steuerpflichtigen befindet. Auch hierfür gibt es zwei Methoden:

- **Nachweis der tatsächlichen Kosten**

Der Anteil der betrieblich durchgeführten Fahrten kann durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch ermittelt werden. Die betrieblichen Fahrten werden sodann in Relation gesetzt zur Gesamtfahrleistung bzw. den insgesamt angefallenen tatsächlichen Kosten. Der so ermittelte auf die betrieblichen Fahrten entfallende Anteil an den Kosten kann als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden.

- **Berechnung anhand v. Pauschalwerten**

Die Kosten für betriebliche Fahrten mit dem Privatfahrzeug können ohne Einzelnachweis in Höhe von 0,30 Euro pro betrieblich gefahrenem Kilometer als Betriebsausgabe angesetzt werden.

Fazit:

Zwar ist die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige dieses zu weniger als zehn Prozent für seinen Betrieb nutzt. Ist diese Schwelle jedoch überschritten, so kann es steuerlich durchaus interessant sein, auch Wirtschaftsgüter, die überwiegend privat und nur zu einem geringeren Teil betrieblich ge-

nutzt werden, wahlweise dem Betriebsvermögen zuzuordnen (gewillkürtes Betriebsvermögen). Als Kehrseite der Medaille muss der private Nutzungsanteil ausgeglichen werden. Außerdem sind bei einer Entnahme des Pkws gegebenenfalls stille Reserven aufzudecken und zu versteuern.

2. Umsatzsteuerliche Behandlung

2.1 Zuordnung des Fahrzeugs zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen?

Fahrzeuge, die sowohl betrieblich als auch privat genutzt werden, können - **unabhängig von der ertragsteuerlichen Behandlung** - dem Unternehmen als Betriebs- oder Privatvermögen zugeordnet werden. Voraussetzung für die Zuordnung zum Unternehmen ist, dass das Fahrzeug mindestens zu zehn Prozent für das Unternehmen genutzt wird. Dann ist es möglich, ein gemischt betrieblich/privat genutztes Fahrzeug entweder insgesamt oder anteilig dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Für den Vorsteuerabzug hinsichtlich der Kraftfahrzeugkosten hat dies folgende Auswirkungen:

2.2 Kraftfahrzeugkosten

- **Anschaffungskosten**

Die Vorsteuer kann seit der Streichung der gesetzlichen Beschränkungsregelung zum 1. Januar 2004 auch bei gemischt betrieblich/privat genutzten Fahrzeugen hinsichtlich der Anschaffungskosten in **voller Höhe** geltend gemacht werden, sofern das Fahrzeug umsatzsteuerlich voll dem Betriebsvermögen zugeordnet wird. Voraussetzung für die Geltendmachung der Vorsteuer hinsichtlich der **Anschaffungskosten** ist allerdings, dass das Fahrzeug mindestens zehn Prozent betrieblich genutzt wird. Kann der Unternehmer das Fahrzeug nicht dem Betriebsvermögen zuordnen, weil er es zu weniger als zehn Prozent betrieblich nutzt, so steht ihm aus den Anschaffungskosten kein Vorsteuerabzug zu. In Zweifelsfällen muss der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt die mindestens zehnpromtente Nutzung glaubhaft machen. Wird ein gemischt betrieblich/privat genutztes Fahrzeug oberhalb der 10-Prozent-Schwelle nur entsprechend seines betrieblichen Nutzungsanteils umsatzsteuerlich (anteilig) dem Betriebsvermögen zugeordnet, so darf aus den Anschaffungskosten

nur die auf diesen Anteil anfallende Vorsteuer geltend gemacht werden.

- **Laufende Kosten**

Die Geltendmachung der Vorsteuer hinsichtlich der **laufenden Kosten** ist hingegen unabhängig von der Zuordnung des Fahrzeugs zum Betriebsvermögen, d. h. sie ist auch unterhalb eines betrieblichen Nutzungsanteils von zehn Prozent im Verhältnis der unternehmerischen zur nicht-unternehmerischen (anteilig) möglich.

- **Miete oder Leasing von Fahrzeugen**

Die auf Miete, Mietsonderzahlung, Leasingraten und Unterhaltskosten eines angemieteten oder geleasten Fahrzeugs entfallenden Vorsteuern, welches der Steuerpflichtige gemischt betrieblich/privat nutzt, sind grundsätzlich nach dem Verhältnis von unternehmerischer und nicht unternehmerischer Nutzung in einen abziehbaren und einen nicht-abziehbaren Anteil aufzuteilen. In diesem Fall entfällt eine Besteuerung der nicht-unternehmerischen Nutzung. Aus Vereinfachungsgründen kann der Unternehmer jedoch auch den Vorsteuerabzug aus der Miete bzw. den Leasingraten und den Unterhaltskosten in voller Höhe vornehmen und die nichtunternehmerische Nutzung besteuern (vgl. 2.3).

Die Veräußerung eines Fahrzeuges, das der Unternehmer dem Unternehmen zugeordnet hat, unterliegt insgesamt der Umsatzsteuer; die Entnahme eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs unterliegt der Besteuerung, wenn das Fahrzeug zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.

2.3 Umsatzsteuerliche Behandlung der Privatnutzung

Neben entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen sind auch verschiedene so genannte unentgeltliche Wertabgaben (Eigenverbrauch) umsatzsteuerpflichtig, so auch die Privatnutzung eines betrieblichen Kfz, sofern das Kfz ursprünglich zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Die private Nutzung ist in Höhe von 19 Prozent monatlich zu versteuern.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage stehen drei Methoden zur Verfügung:

- **1-Prozent-Regelung**

Als Bemessungsgrundlage für die Nutzungsentnahme kann nach der Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen der nach der 1-Prozent-Methode zu ertragsteuerlichen Zwecken ermittelte Wert herangezogen werden. Für Umsatzsteuerzwecke kann aus Vereinfachungsgründen von dem Nutzungswert für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten ein Abschlag von 20 von Hundert vorgenommen werden. Nach dem BFH (Urteil vom 19.5.2010, Az. XI R 32/08) ist es hingegen nicht möglich, für die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten von dem nach der 1-Prozent-Regelung ermittelten Wert (stattdessen) einen Abschlag in Höhe der tatsächlichen Kosten vorzunehmen. Will der Unternehmer nur die tatsächlichen mit Vorsteuer belasteten Kosten in die Umsatzsteuer miteinbeziehen, kann dies nach dem BFH folglich nicht bei Anwendung der 1-Prozent-Regelung, sondern nur noch im Rahmen der Fahrtenbuchregelung oder der Schätzung des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils erfolgen. Der so ermittelte Betrag ist ein Nettowert, auf den die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen ist.

- **Fahrtenbuchmethode**

Der Anteil für privat durchgeführte Fahrten kann auch anhand eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ermittelt werden und in Relation zu den Gesamtkosten gesetzt werden. Dabei sind aus den Gesamtaufwendungen die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten in der belegmäßig nachgewiesenen Höhe auszuscheiden.

- **Schätzung**

Der private Nutzungsanteil kann anhand geeigneter Unterlagen im Wege einer sachgerechten Schätzung ermittelt werden.

Details zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Kraftfahrzeugkosten finden Sie im Erlass des Bundesfinanzministeriums vom 27. August 2004, BStBl. I S. 864.

Erlass des Bundesfinanzministeriums vom 18. November 2009:

http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_302/DE/BMF__Startseite/Aktuelles/BMF__Schreiben/Veroeffentlichungen__zu__Steuerarten/einkommensteuer/208__a, templateId=raw,property=publicationFile.pdf

Dieses Merkblatt wurde von der IHK Stuttgart, Jägerstr. 30, 70174 Stuttgart, erstellt und veröffentlicht.

Hinweis: Dieses Merkblatt soll nur erste Hinweise geben und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Obwohl es mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt wurde, kann eine Haftung für die inhaltliche Richtigkeit nicht übernommen werden.

Ihr Ansprechpartner:

Bernd Falge

Tel.: 0521 554-206

Fax: 0521 554-420

E-Mail: b.falge@bielefeld.ihk.de