

SteuernTransparent

Neues bei der privaten Nutzung eines betrieblichen PKW

Neues bei der privaten Nutzung eines betrieblichen PKW

Geplante Änderungen bei der 1%-Regelung

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung.....	2
2.	Zuordnung eines gemischt genutzten PKW zum Betriebsvermögen.....	2
2.1.	Notwendiges Betriebsvermögen.....	2
2.2.	Privatvermögen	2
2.3.	Gewillkürtes Betriebsvermögen	3
2.4.	Überblick.....	3
3.	Folgen der Zuordnung zum Betriebsvermögen - bisherige Rechtslage	3
3.1.	Grundsätzlicher Betriebsausgabenabzug	4
3.2.	Gewinnerhöhende Berücksichtigung der Privatnutzung.....	4
3.2.1	Grundsatz	4
3.2.2	Pauschale Ermittlung nach der 1% - Methode	4
3.2.3	Ermittlung anhand der Fahrtenbuchmethode	6
4.	Die geplante Neuregelung.....	7
4.1.	Geltung nur für Fahrzeuge des gewillkürten Betriebsvermögens	7
4.2.	Ermittlung des betrieblichen Nutzungsanteils.....	7
4.2.1	Nachweis des betrieblichen Nutzungsumfangs	7
4.2.2	Abgrenzung Privatfahrten – betrieblich veranlasste Fahrten	8
4.3.	Die sich aus der Neuregelung ergebenden Rechtsfolgen.....	8
4.3.1	Fahrzeug im notwendigen Betriebsvermögen.....	8
4.4.	Fahrzeug im gewillkürten Betriebsvermögen	8
4.4.1	Ermittlung des konkreten privaten Nutzungsanteils	8
4.4.2	Ermittlung der auf die Privatnutzung entfallenden tatsächlichen Kosten	9
4.4.3	Ermittlung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben.....	9
4.4.4	Beispiel zur Neuregelung.....	9
4.5.	Zusammenfassende Übersicht zur Neuregelung	11
5.	Fazit	11
6.	Weiterführende Literatur.....	11

1. Einleitung

Unternehmer, Selbständige und Freiberufler (im Folgenden: Unternehmer) nutzen ihren PKW häufig sowohl zu betrieblichen als auch zu privaten Zwecken. Dabei besteht nach derzeitigem Recht in den meisten Fällen die Möglichkeit, das Fahrzeug dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Dadurch können die mit dem Fahrzeug zusammenhängenden Aufwendungen grundsätzlich als Betriebsausgaben steuermindernd berücksichtigt werden. Die private Nutzung des Firmenfahrzeuges darf dann jedoch nicht zu einer für den Steuerpflichtigen positiven Minderung des Gewinnes führen - vielmehr ist im Gegenzug die private Nutzung des Fahrzeuges als sog. Entnahme zu behandeln, die zu einer Erhöhung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führt. Bei der Berechnung der Höhe der privaten Nutzung des PKW kann der Steuerpflichtige derzeit zwischen der pauschalen **1%-Regelung** und der **Fahrtenbuchmethode** wählen.

Durch eine Änderung der Rechtsprechung des BFH ergaben sich im Vergleich zur bisherigen Rechtslage vermehrt Fallgestaltungen, bei denen die 1%-Regelung zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil für den Steuerpflichtigen führt. Insbesondere bei einem hohen Anteil der privaten Nutzung des Fahrzeuges ist die 1%-Regelung für den Steuerpflichtigen vorteilhaft. Im Rahmen des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen ist deshalb eine Änderung dieser 1%-Regelung vorgesehen. Deren Anwendung soll auf Fahrzeuge beschränkt werden, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden. Dies soll bereits für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen.

Das entsprechende Gesetz wurde am 17. März 2006 vom Bundestag beschlossen. Von einer Zustimmung des Bundesrates ist auszugehen.

Eine gute Nachricht gleich vorab für **Arbeitnehmer**: die geplante Neuregelung soll keine Auswirkung auf die Besteuerung der privaten Nutzung eines vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Dienstwagens haben. Hier kann auch zukünftig die 1%-Regelung angewendet werden.

2. Zuordnung eines gemischt genutzten PKW zum Betriebsvermögen

Die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen ist für die steuerliche Behandlung des Wirtschaftsgutes von grundlegender Bedeutung. Innerhalb des Betriebsvermögens wird zusätzlich noch zwischen Wirtschaftsgütern des notwendigen und des gewillkürten Betriebsvermögens unterschieden. Ein PKW, der vom Unternehmer sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird (sog. gemischt genutztes Fahrzeug), kann ertragsteuerlich wie folgt zugeordnet werden.

2.1. Notwendiges Betriebsvermögen

Eine Zuordnung in vollem Umfang zum Betriebsvermögen ist zwingend, wenn ein Wirtschaftsgut ausschließlich und unmittelbar betrieblichen Zwecken zu dienen bestimmt ist. Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter gehören dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie überwiegend, d.h. zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden (R 4.2. Abs.1 Satz 4 EStR). Dient der gemischt genutzte PKW somit zu mehr als 50 % betrieblichen Zwecken, stellt er notwendiges Betriebsvermögen dar.

2.2. Privatvermögen

Steht dagegen das betreffende Wirtschaftsgut in keinerlei Beziehung zum Betrieb bzw. ist dessen betriebliche Nutzung von untergeordneter Bedeutung, ist es dem Privatvermögen zuzuordnen. Von einer fast ausschließlichen Privatnutzung ist dabei auszugehen, wenn die betriebliche Nutzung weniger als 10 % beträgt (R 4.2. Abs. 1 Satz 5 EStR). Wird ein Fahrzeug also zu weniger als 10 % betrieblich genutzt, ist es dem Privatvermögen zuzuordnen.

2.3. Gewillkürtes Betriebsvermögen

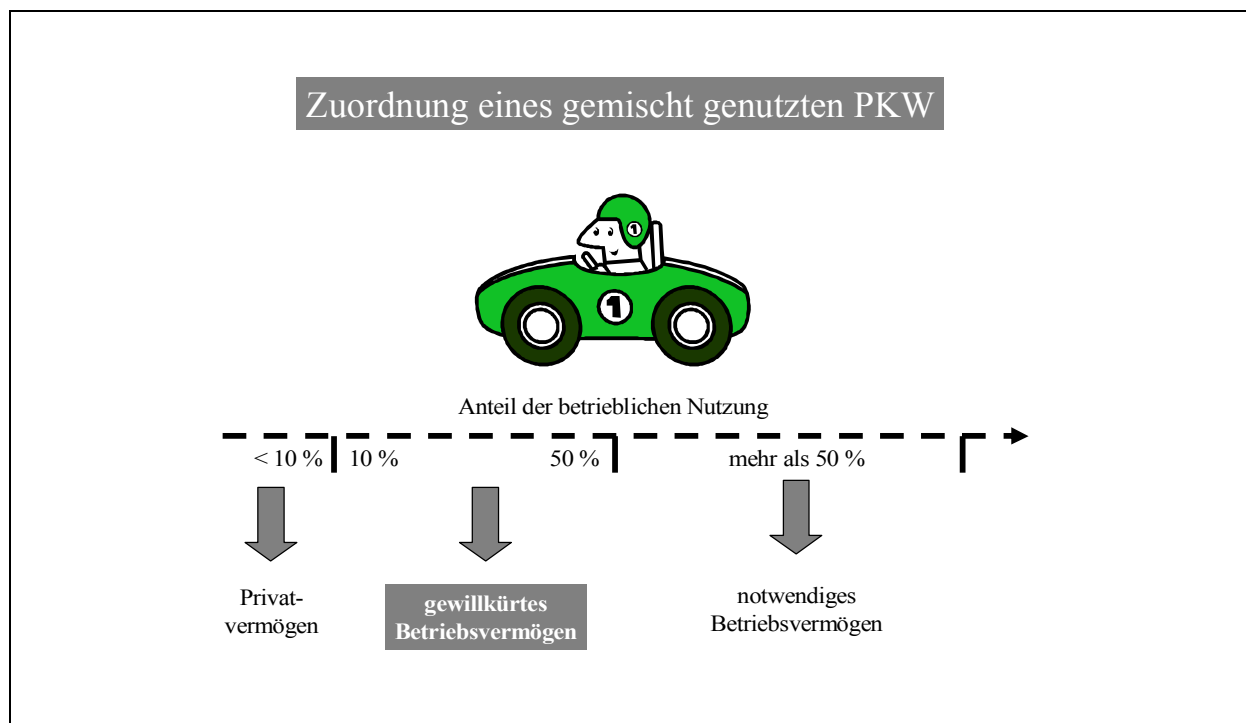
Wird der PKW dagegen mindestens zu 10 %, höchstens jedoch bis zu 50 % eigenbetrieblich genutzt, kann er in vollem Umfang als sog. **gewillkürtes Betriebsvermögen**¹ dem Betriebsvermögen zugeordnet werden (R 4.2. Abs.1 Satz 6 EStR).

Diese Zuordnungsmöglichkeit gilt grundsätzlich für alle Unternehmer, die ihren Gewinn durch sog. Betriebsvermögensvergleich ermitteln, § 4 Abs. 1, § 5 EStG - sog. **Bilanzierer**. Nach einer Änderung der Rechtsprechung können auch Unternehmer, die ihren Gewinn durch **Einnahme-Überschuss-Rechnung** gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, gewillkürtes Betriebsvermögen bilden.² Hierdurch käme es laut der Gesetzesbegründung vermehrt zu Fallgestaltungen, bei denen die hier in Rede stehende 1%-Regelung zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil führte³, weil der Gesetzgeber bei der Schaffung der ursprünglichen Regelung von einer durchschnittlichen privaten Nutzung von 30 bis 35 % ausgegangen war.

Die Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen erfolgt durch eine Entscheidung des Unternehmers, die sich grundsätzlich durch eine zeitnahe und eindeutige Erfassung in den Büchern äußert.

Die nachfolgend dargestellte Gesetzesänderung wirkt sich dabei nicht auf die generelle Zuordnung zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen aus.

2.4. Überblick



3. Folgen der Zuordnung zum Betriebsvermögen - bisherige Rechtslage

Die Unterscheidung zwischen Betriebs- und Privatvermögen ist von grundsätzlicher Bedeutung. Wird nämlich ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens zu nicht betrieblichen Zwecken benutzt, so darf dies nicht zu einer Minderung des steuerpflichtigen Gewinns führen.

¹ Vgl. BMF-Schreiben vom 17.11.2004, BStBl. I 2004, 1064.

² Vgl. BFH-Urteil vom 2.10.2003, Az. IV R 13/03, BStBl. II 2004, S. 985.

³ Vgl. BT-Drs. 16/634.

Steuerlich betrachtet, stellt die private Nutzung eines dem Betriebsvermögen zugeordneten Wirtschaftsgutes eine Entnahme im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG dar. Eine steuerlich zu erfassende Entnahme liegt folglich vor, wenn ein dem Betriebsvermögen zugeordneter PKW zu nicht betrieblichen Zwecken genutzt wird. Hier muss der auf die private Nutzung des PKW entfallende Wertverzehr nebst den damit verbundenen Kosten, die zu einer Gewinnminderung geführt haben, wieder neutralisiert werden.

3.1. Grundsätzlicher Betriebsausgabenabzug

Bei einer Zuordnung des PKW zum Betriebsvermögen sind zunächst grundsätzlich alle mit der Fahrzeugnutzung zusammenhängenden Kosten, wie beispielsweise Benzinkosten, Reparaturaufwendungen, Versicherungen oder auch die Aufwendungen für die Absetzung für Abnutzung (AfA) steuerlich als **Betriebsausgaben** abzugsfähig, § 4 Abs. 4 EStG.

3.2. Gewinnerhöhende Berücksichtigung der Privatnutzung

3.2.1 Grundsatz

Zum Zwecke der Neutralisierung des steuerlichen Ergebnisses sind nunmehr der durch die Privatnutzung eingetretene Wertverzehr sowie die dadurch entstandenen Kosten als Entnahme wieder gewinnerhöhend hinzuzurechnen. Dabei sieht § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG eine pauschale Regelung - die sog. **1%-Regelung** - für den Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen PKW vor.

Alternativ hierzu eröffnet § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, die auf die private Nutzung eines betrieblichen PKW entfallenden Aufwendungen tatsächlich nachzuweisen. Dies setzt allerdings die sehr aufwändige Führung eines Fahrtenbuches voraus - **Fahrtenbuchmethode**.

Die 1%-Regelung führte dabei bei einem hohen privaten Nutzungsanteil des dem Betriebsvermögen zugeordneten Fahrzeuges zu einem Vorteil. Bei einem hohen betrieblichen Nutzungsanteil des Fahrzeuges stellte sich dagegen die Anwendung der Fahrtenbuchmethode als die günstigere Variante dar.

3.2.2 Pauschale Ermittlung nach der 1% - Methode

Rein privat veranlasste Fahrten

Führt der Steuerpflichtige kein Fahrtenbuch, kommt für die **Privatnutzung** die 1%-Regelung zur Anwendung. Dabei wird pro Monat 1 % des inländischen Listenpreises des PKW im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für die Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer angesetzt, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG.

Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. wegen doppelter Haushaltsführung

Neben den reinen privat veranlassten Fahrten sind aber auch die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten anlässlich einer doppelten Haushaltsführung zu neutralisieren. Diese Ausgaben werden jedoch nicht als Entnahme behandelt. Für sie besteht in gewisser Höhe ein Betriebsausgabenabzugsverbot, § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG.

Für die **Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte** sind die Betriebsausgaben in Höhe der positiven Differenz zwischen 0,03 % des inländischen Bruttolistenpreises (Zeitpunkt der Erstzulassung) je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer und der Entfernungspauschale

nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4⁴ oder Abs. 2 EStG nicht abzugsfähig, § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 EStG.

Liegen beim Unternehmer die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vor, so sind die Betriebsausgaben für die **Familienheimfahrten** in Höhe der positiven Differenz zwischen 0,002 % des inländischen Bruttolistenpreises (Zeitpunkt der Erstzulassung) für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Abs. 1 Satz 3 bis 5 EStG ergebenden Betrag, § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 EStG, nicht abzugsfähig.

Übersteigt der pauschal ermittelte Betrag die tatsächlichen Gesamtkosten des genutzten PKW, so begrenzt sich der gewinnerhöhende Betrag auf die tatsächlichen Kosten - sog. **Kostendeckelung**. In diesem Fall wirken sich die tatsächlichen Fahrzeugkosten in voller Höhe nicht steuermindernd aus.

Beispiel:

Unternehmer U erwirbt am 1.1.2005 zum Listenpreis von 36.000 Euro netto zuzüglich 5.760 Euro Umsatzsteuer (gesamt 41.760 Euro) einen PKW. U hat den PKW dem ertragsteuerlichen Betriebsvermögen zugeordnet. Den Firmen-Pkw nutzt er auch für private Zwecke. Die Entfernung zwischen seiner Wohnung und seinem Unternehmen beträgt 20 km. In 2005 legt er insgesamt 20.000 km zurück, die sich wie folgt aufteilen:

Rein betriebliche Fahrten	6.200 km
Rein private Fahrten	5.000 km
Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte	8.800 km
Gesamt:	20.000 km

Für die Nutzung des PKW fallen in 2005 folgende Kosten an, die U zunächst aufgrund der Zuordnung zum Betriebsvermögen als Betriebsausgaben geltend machen kann, § 4 Abs. 4 EStG:

Benzin	2.000 Euro
Wartung und Reparatur	500 Euro
KFZ-Steuer und Versicherung	1.000 Euro
Finanzierungskosten	2.400 Euro
AfA (linear bei 6 Jahren gewöhnlicher Nutzungsdauer)	6.000 Euro
Gesamt:	11.900 Euro

Im vorliegenden Fall wird unterstellt, dass die Fahrten zwischen Wohnung- und Arbeitsstätte dem betrieblichen Nutzungsanteil zuzuordnen sind. Der betriebliche Anteil beträgt damit 75 %, so dass die Wahl zwischen der 1%- Regelung und der Fahrtenbuchmethode weiterhin möglich ist. Da U kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führt, ermittelt er die Privatentnahme nach der pauschalen 1%-Regelung.

Ermittlung der privaten Nutzungsentnahme:

(Aus Vereinfachungsgründen wird die USt auf die Nutzungsentnahme nicht berücksichtigt.)

Bruttolistenpreis x Kalendermonate x 1 %	
(41.760 Euro x 12 x 1 %)	5.011 Euro

⁴ Nach den Plänen der Regierungskoalition soll die Entfernungspauschale voraussichtlich ab 1.1.2007 erst ab dem 21. Entfernungskilometer geltend gemacht werden können. Bisher liegt noch kein offizieller Gesetzentwurf vor. Möglich wäre eine Umsetzung durch ein Steueränderungsgesetz 2007.

Ermittlung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung- und Betriebsstätte:

Bruttolistenpreis x Entfernungskilometer x Kalendermonate x 0,03 % (41.760 Euro x 20 x 12 x 0,03 %)	3.007 Euro
./ (Entfernungspauschale x Arbeitstage x Entfernungskilometer) (0,30 Euro x 220 x 20)	1.320 Euro
= Nichtabziehbare Betriebsausgaben	1.687 Euro

Gesamtbetrachtung private Nutzung des PKW:

Gewinnmindernde Aufwendungen	- 11.900 Euro
+ Entnahme private Nutzung	5.011 Euro
+ Nichtabziehbare Betriebsausgaben Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte	1.687 Euro
= Gesamt abzugsfähig	- 5.202 Euro

Bei Anwendung der pauschalen 1%-Regelung muss U von den insgesamt mit seinem Fahrzeug im Zusammenhang stehenden Aufwendungen 5.202 Euro gewinnmindernd berücksichtigen.

Die Privatnutzung sowie die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betragen im Beispiel 6.698 Euro (5.011 Euro + 1.687 Euro), so dass die Kostendeckelung, d.h. die Begrenzung des gewinnerhöhenden Betrags auf die tatsächlichen Kosten (11.900 Euro) nicht in Betracht kommt.

3.2.3 Ermittlung anhand der Fahrtenbuchmethode

Durch das Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches kann der Unternehmer die auf Privatfahrten entfallenden Aufwendungen ermitteln, indem er die für das Fahrzeug insgesamt entfallenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten nachweist, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3.⁵

Wendet der Unternehmer die Fahrtenbuchmethode an, so werden auch die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie die Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung anhand der tatsächlichen Kosten ermittelt, § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3, 2. HS. EStG. Die Anwendung der pauschalen Methode nur für diese Teile ist damit nicht möglich.

Abwandlung obigen Beispiels:

Abweichend zu obigem Beispiel führt U ein **ordnungsgemäßes Fahrtenbuch** und wendet damit die Fahrtenbuchmethode an. Zunächst sind die insgesamt entstandenen Kosten entsprechend aufzuteilen:

	Kilometer	Anteil	Aufwendungen
Betrieblich gefahrene Kilometer	6.200 km	31 %	3.689 Euro
Privat gefahrene Kilometer	5.000 km	25 %	2.975 Euro
Kilometer Fahrten Wohnung – Betriebsstätte	8.800 km	44 %	5.236 Euro
Jahresgesamtkilometer	20.000 km	100 %	11.900 Euro

Ermittlung der privaten Nutzungsentnahme:

Auf Privatfahrten entfallender Anteil der Aufwendungen	2.975 Euro
--	------------

⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 21.01.2002, Az. IV A 6 – S 2177 – 1/02.

Ermittlung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung- und Betriebsstätte:

Auf Fahrten zwischen Wohnung – Betriebsstätte entfallender Anteil der Kosten	5.236 Euro
./ (Entfernungspauschale x Arbeitstage x Entfernungskilometer)	
(0,30 Euro x 220 x 20)	1.320 Euro
= Nichtabziehbare Betriebsausgaben	3.916 Euro

Gesamtbetrachtung private Nutzung des PKW:

Gewinnmindernde Aufwendungen	- 11.900 Euro
+ Entnahme private Nutzung	2.975 Euro
+ Nichtabziehbare Betriebsausgaben Fahrten Wohnung – Betriebsstätte	3.916 Euro
= Gesamt abzugsfähig	- 5.009 Euro

Führt U ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, kann er von den insgesamt im Zusammenhang mit dem Kfz angefallenen Kosten 5.009 Euro als Betriebsausgaben gewinnmindernd berücksichtigen. Eine Kostendeckung kommt wie im Ausgangsbeispiel nicht in Betracht.

4. Die geplante Neuregelung

4.1. Geltung nur für Fahrzeuge des gewillkürten Betriebsvermögens

Bisher konnte der Unternehmer unabhängig von der Höhe des betrieblichen Nutzungsanteils bei der Ermittlung der Höhe der gewinnerhöhenden privaten Nutzung bzw. der Ermittlung der nichtabziehbaren Betriebsausgaben zwischen der 1%-Regelung und der Fahrtenbuchmethode wählen. Das Gesetz machte somit keinen Unterschied in der steuerlichen Behandlung zwischen einer Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen und einer Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen.

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen, soll die bisherige Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG-E nur noch für Firmenwagen gelten, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden. Gehört also der PKW zum notwendigen Betriebsvermögen, hat der Steuerpflichtige auch in Zukunft das Wahlrecht zwischen der 1%-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG und der Fahrtenbuchmethode nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG (vgl. 3.2.).

Für Fahrzeuge des **gewillkürten Betriebsvermögens** kommt dagegen weder die 1%-Regelung noch die Fahrtenbuchmethode zur Anwendung. Stattdessen soll die Privatnutzung (Entnahme) laut der Gesetzesbegründung nach der allgemeinen Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zum Teilwert ermittelt werden. Hierbei sollen die auf die private Nutzung entfallenden Kosten anzusetzen sein.

4.2. Ermittlung des betrieblichen Nutzungsanteils

4.2.1 Nachweis des betrieblichen Nutzungsumfangs

Von großer steuerlicher Relevanz wird somit künftig die Ermittlung des privaten bzw. betrieblichen Nutzungsanteils des gemischt genutzten PKW sein. Die Neuregelung erfordert, dass der Steuerpflichtige - unabhängig von der gewählten Gewinnermittlungsart - für jeden PKW des Betriebsvermögens glaubhaft machen muss, ob das Fahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird.

Konkrete Angaben, wie entsprechende Nachweise zu führen sind, enthält die Neufassung der Vorschrift jedoch nicht. Allerdings hat dieser Nachweis mangels entsprechender gesetzlicher Regelungen auch nicht durch das Führen eines Fahrtenbuches oder sonstigen Aufzeichnungen zu erfolgen.⁶ Auch wenn das Gesetz entsprechende Nachweise nicht zwingend vorschreibt, wird der Steuerpflichtige jedoch nicht umhinkommen, aus Beweisvorsorge Aufzeichnungen vorzunehmen, aus denen sich der jeweilige private und betriebliche Nutzungsanteil ergibt. Denn der Steuerpflichtige ist zum Nachweis des für ihn günstigeren Rechts verpflichtet. Er trägt das sog. Feststellungsrisiko. Möglicherweise wird die Finanzverwaltung die Beweisvorsorge aber auf einen repräsentativen Zeitraum etwa von drei bis sechs Monaten begrenzen.⁷

Für bestimmte Berufsgruppen etwa Taxiunternehmer, Handelsvertreter, Handwerker des Bau- und Baunebengewerbes dürfte jedoch typisierend eine betriebliche Nutzung von mehr als 50 % unterstellt werden können.⁸

4.2.2 Abgrenzung Privatfahrten – betrieblich veranlasste Fahrten

Künftig wird zudem verstärkt ein Augenmerk darauf zu richten sein, welche Fahrten betrieblich und welche privat veranlasst sind. Folgende Konstellationen sind dabei eindeutig: Rein betrieblich veranlasst sind Fahrten beispielsweise zu einem Geschäftskunden, Lieferanten, Mandanten oder Patienten. Ausschließlich privat veranlasst sind dagegen Ausflugs- und Besuchsfahrten, private Einkaufsfahrten sowie Urlaubsfahrten.

Noch nicht eindeutig geklärt ist jedoch die Zuordnung der Fahrten zwischen der Wohnung des Unternehmers und seinem Unternehmen und der Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung.

4.3. Die sich aus der Neuregelung ergebenden Rechtsfolgen

4.3.1 Fahrzeug im notwendigen Betriebsvermögen

Liegt der betriebliche Nutzungsanteil bei mehr als 50 %, bleibt es bei der bisherigen Regelung (vgl. 3.).

4.4. Fahrzeug im gewillkürten Betriebsvermögen

Die auf die private Nutzung entfallende Entnahme ist bei Fahrzeugen im gewillkürten Betriebsvermögen neuerdings nach der allgemeinen Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem **Teilwert** zu bewerten.⁹ Laut Gesetzesbegründung sind die auf die geschätzte private Nutzung entfallenden Kosten anzusetzen. Erforderlich ist damit zum einen die Ermittlung des konkreten privaten Nutzungsanteils und zum anderen die Ermittlung der auf diesen privaten Nutzungsanteil entfallenden tatsächlichen Kosten.

4.4.1 Ermittlung des konkreten privaten Nutzungsanteils

Die Höhe des Anteils der privaten Nutzung soll laut der Begründung des Gesetzentwurfes im Wege der **Schätzung** ermittelt werden.¹⁰

⁶ Vgl. Bericht der Arbeitsgruppe zur Evaluation des administrativen Mehraufwandes der vorgeschlagenen Änderung der Ein-Prozent-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Einkommensteuergesetz, 2.1.

⁷ Vgl. Urban, DB 2006, S. 408, 412.

⁸ Vgl. Bericht der Arbeitsgruppe zur Evaluation des administrativen Mehraufwandes der vorgeschlagenen Änderung der Ein-Prozent-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Einkommensteuergesetz, 2.3.

⁹ Vgl. zur Kritik hinsichtlich der grundsätzlichen Möglichkeit, eine Nutzungsentnahme mit dem Teilwert bewerten zu können, Urban, DB 2006, S. 408 ff., S. 409.

¹⁰ Vgl. BT-Drs. 16/634.

Wie die Schätzung dabei im Einzelnen genau zu erfolgen hat, ist derzeit noch fraglich. Laut der Gesetzesbegründung soll die Höhe des privaten Nutzungsanteils im Rahmen allgemeiner Darlegungs- und Beweislastregelungen nachzuweisen, d.h. glaubhaft zu machen sein, wobei die Führung eines Fahrtenbuches dazu nicht zwingend erforderlich sein soll. In Betracht kann daher auch ein zeitlich begrenztes Fahrtenbuch über einen repräsentativen Zeitraum von beispielsweise drei bis sechs Monaten kommen.¹¹ Hier dürften dieselben Grundsätze gelten wie bei der Prüfung, ob das Fahrzeug notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen darstellt (vgl. 4.2.1).

4.4.2 Ermittlung der auf die Privatnutzung entfallenden tatsächlichen Kosten

Da bei einer betrieblichen Nutzung von bis zu 50 % eine pauschale Ermittlung des privaten Nutzungsanteils künftig nicht mehr möglich sein wird, müssen die Kosten regelmäßig für jedes Fahrzeug getrennt ermittelt werden.

4.4.3 Ermittlung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben

Die unter 4.4.2 dargestellte Änderung schlägt sich auch auf die Berechnung der nicht als Betriebsausgaben abzugsfähigen Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für die Familienheimfahrten durch. Für deren Berechnung sieht das Gesetz ebenfalls pauschale Berechnungen (0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer pro Kalendermonat für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie 0,002 % des Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer pro Kalendermonat für die Familienheimfahrten) vor. Allerdings können diese Pauschalwerte nur zur Anwendung kommen, wenn der Steuerpflichtige bei der Ermittlung der Privatnutzung des Firmenwagens die 1%-Regelung anwenden kann. Dies ist bei im gewillkürten Betriebsvermögen befindlichen Fahrzeugen künftig nicht mehr der Fall. Auch hier sollen künftig die tatsächlichen Kosten anzusetzen sein.

4.4.4 Beispiel zur Neuregelung

Abwandlung obigen Beispiels:

Die im Kalenderjahr vom Unternehmer U vorgenommenen Fahrten mit dem gemischt genutzten PKW teilen sich wie folgt auf:

Rein betriebliche Fahrten	1.000 km
Rein private Fahrten	10.200 km
Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte	8.800 km
Gesamt:	20.000 km

Auch wenn unterstellt wird, dass die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte dem betrieblichen Nutzungsanteil zuzuordnen sind, erreicht U nicht die 50%-Grenze. Er kann daher nach der geplanten Änderung bei der Ermittlung der Höhe der privaten Nutzungsentnahme und der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben weder die 1%-Regelung noch die Fahrtenbuchmethode anwenden. U hat die auf den geschätzten privaten Anteil entfallenden tatsächlichen Kosten anzusetzen. Auch hier wird unterstellt, dass der nachfolgend aufgeführte private Nutzungsanteil im Schätzwege korrekt ermittelt wurde.

¹¹ Vgl. Urban, DB 2006, S. 408, 412.

	Kilometer	Anteil	Aufwendungen
Betrieblich gefahrene Kilometer	1.000 km	5 %	595 Euro
Privat gefahrene Kilometer	10.200 km	51 %	6.069 Euro
Kilometer Fahrten Wohnung – Betriebsstätte	8.800 km	44 %	5.236 Euro
Jahresgesamtkilometer	20.000 km	100 %	11.900 Euro

Ermittlung der privaten Nutzungsentnahme:

Auf Privatfahrten entfallender Anteil der Aufwendungen 6.069 Euro

Ermittlung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung- und Betriebsstätte:

Auf Fahrten zwischen Wohnung – Betriebsstätte entfallender Anteil der Kosten	5.236 Euro
./ (Entfernungspauschale x Arbeitstage x Entfernungskilometer (0,30 Euro x 220 x 20)	1.320 Euro
= Nichtabziehbare Betriebsausgaben	3.916 Euro

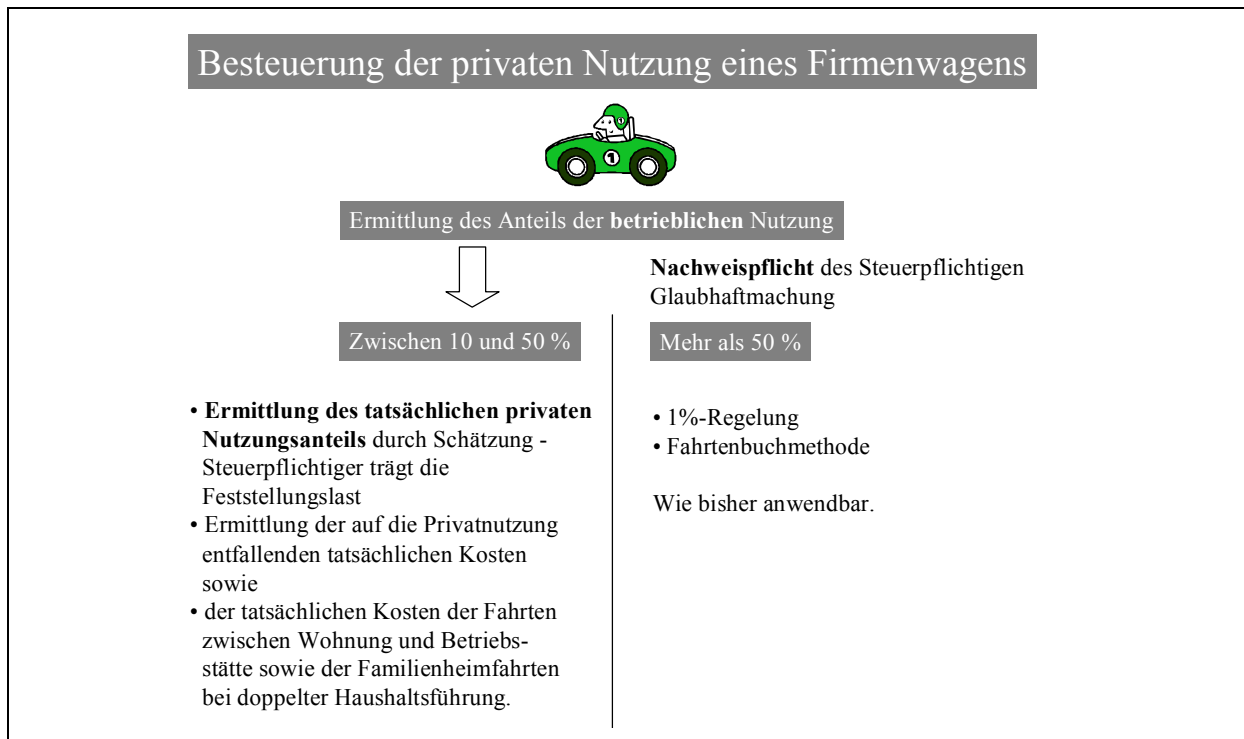
Gesamtbetrachtung private Nutzung des PKW:

Gewinnmindernde Aufwendungen	- 11.900 Euro
+ Entnahme private Nutzung	6.069 Euro
+ Nichtabziehbare Betriebsausgaben Fahrten Wohnung – Betriebsstätte	3.916 Euro
= Gesamt abzugsfähig	- 1.915 Euro

U kann von den insgesamt im Zusammenhang mit dem Kfz angefallenen Kosten 1.915 Euro als Betriebsausgaben gewinnmindernd berücksichtigen.

Unter Zugrundelegung der „alten“ pauschalen 1%-Regelung könnte U dagegen von den insgesamt anfallenden Kosten im Ergebnis 5.202 Euro und somit 3.287 Euro mehr als Betriebsausgaben berücksichtigen (vgl. 3.2.2).

4.5. Zusammenfassende Übersicht zur Neuregelung



5. Fazit

Die geplante Gesetzesänderung wird sich für die Unternehmer finanziell nachteilig auswirken, bei denen der betriebliche Nutzungsanteil des zum Betriebsvermögen zugeordneten PKW nicht mehr als 50 % beträgt. Diese kommen zukünftig nicht mehr in den Anwendungsbereich der einfacheren und häufig auch günstigeren pauschalen 1%-Regelung.

Die Fraktion der FDP lehnte diese Neuregelung ab, da sie gerade kontraproduktiv zu dem Gesetzentwurf sei, der sich die Förderung von Wachstum und Beschäftigung zum Ziel gesetzt habe. Von dieser Maßnahme würden deutsche Automobilhersteller überproportional belastet. Die Käufer würden ihr Verhalten aufgrund der Regelung sehr wahrscheinlich ändern. Deswegen sei ein Umsatzrückgang zu befürchten. Auch die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN lehnte die Regelung ab, weil sie zusätzlichen Verwaltungsaufwand für die Betroffenen schaffe. Damit würde das Ziel, die wirtschaftliche Situation der kleinen und mittleren Unternehmen zu verbessern, nicht erreicht. Zudem würden einzelne Berufsgruppen benachteiligt, was nicht akzeptabel sei.

Auf alle betroffenen Unternehmer, Selbständige und Freiberufler werden damit regelmäßig erhöhte Aufzeichnungs- und Nachweispflichten gegenüber dem Finanzamt zukommen. Nachzuweisen ist nämlich zum einen, dass das Fahrzeug dem notwendigen Betriebsvermögen angehört. Kann dieser Nachweis nicht erbracht werden, ist weiterhin der konkrete private Nutzungsanteil aufzuzeichnen. Ferner sind bei der Handhabung der neuen Regelung noch einige Zweifelsfragen offen, die jedoch bereits Auswirkungen auf die derzeit laufenden Wirtschaftsjahre haben werden. Nicht nur hier bleibt abzuwarten, ob und wann nicht zuletzt die Finanzverwaltung einige Klarstellungen vornimmt.

6. Weiterführende Literatur

Johannes Urban, Die geplante Änderung der Besteuerung des Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen, DB 2006, S. 408 ff.

Impressum

Copyright: Ernst & Young AG / Deutschland - Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young AG gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen.

Stand der Ausführungen: 30. März 2006

Autoren:

Dr. Ulrike Höreth, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht
Verona Franke, Rechtsanwältin

Ernst & Young AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Mittlerer Pfad 15
70499 Stuttgart
<http://www.de.ey.com>

Grundsatzabteilung
Dr. Ulrike Höreth
Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht
Telefon +49 (711) 9881 15572
Fax +49 (711) 9881 14950
E-Mail steuern-transparent@de.ey.com