

I. Vorbemerkung

Die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs ist durch die im Rahmen des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen eingeführte Neuregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG wieder in die Diskussion geraten. Im nachfolgenden Beitrag sollen die Methoden zur Berechnung des privaten Nutzungsanteils eines betrieblichen Kraftfahrzeugs sowohl aus ertragsteuerlicher als auch aus umsatzsteuerlicher Sicht grundlegend dargestellt werden. Der Beitrag unterscheidet dabei zwischen der Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs durch den Arbeitnehmer sowie durch den Unternehmer, da sich je nach Qualifikation des Fahrzeugnutzers Unterschiede bei der Steuerberechnung ergeben.

II. Außerbetriebliche Nutzung des Dienstwagens durch den Arbeitnehmer

1. Aus der Sicht des Arbeitnehmers

Grundsätzlich sind gem. § 8 Abs. 1 EStG Einnahmen alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer Überschusseinkunftsart zufließen.

Folgerichtig hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die verbilligte oder kostenlose Überlassung eines Kraftwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer zur privaten Nutzung bei diesem einen geldwerten Vorteil darstellt und somit zu dessen steuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn gehört. Der Arbeitgeber hat den geldwerten Vorteil aus der Fahrzeugüberlassung zu ermitteln und als Sachbezug gem. § 8 Abs. 2 EStG dem Arbeitslohn des Arbeitnehmers hinzuzurechnen.

Der geldwerte Vorteil ist dabei in der Höhe anzusetzen, in der dem Arbeitnehmer durch die Haltung eines eigenen Kraftwagens des gleichen Typs Kosten erwachsen wären. Für die steuerliche Behandlung ist es von entscheidender Bedeutung, ob der Arbeitnehmer den Dienstwagen nur zu beruflichen Fahrten oder auch zu reinen Privatfahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und auch zu Familienheimfahrten im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung nutzt. Reine Privatfahrten sind dabei Fahrten, welche ausschließlich privat veranlasst sind, wie z. B. Fahrten zu Verwandten, zum Arzt, zu sportlichen und kulturellen Veranstaltungen, Einkaufs- und Mittagsheimfahrten.

a) Ermittlung des privaten Nutzungswerts als geldwerten Vorteil

Zur Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung des Kraftfahrzeugs sind gesetzlich zwei Berechnungsmethoden zugelassen, die sog. *pauschale Prozent-Methode* und die individuelle *Fahrtenbuchmethode*.

Pauschale Prozent-Methode

Bei der pauschalen Prozent-Methode hat der Arbeitgeber gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG den Nutzungswert des Kraftfahrzeugs für *Privatfahrten* mit monatlich 1 % des inländischen Bruttolistenpreises anzusetzen. Der Nutzungswert für rein privat veranlasste Fahrten wird unabhängig von den tatsächlich vorgenommenen Fahrten mit 1 % vom Bruttolistenpreis pauschal ermittelt.

Zu beachten ist, dass die Überlassung des Dienstfahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Familienheimfahrten aufgrund einer doppelten Haushaltsführung nicht mit der 1-Prozent-Pauschale abgegolten ist. Kann der Dienstwagen vom Arbeitnehmer auch für diese Fahrten genutzt werden, ist der geldwerte Vorteil dieser Fahrten zusätzlich zur 1-Prozent-Pauschale gesondert zu ermitteln.

Ist es dem Arbeitnehmer möglich, das Kraftfahrzeug auch zu Fahrten *zwischen Wohnung und Arbeitsstätte* zu nutzen, so ist diese Nutzungsmöglichkeit - unabhängig von der tatsächlichen Nutzung - zusätzlich mit monatlich 0,03 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu bewerten und dem Arbeitslohn hinzuzurechnen (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG). Allerdings kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuererklärung Werbungskosten in Höhe der Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG geltend machen. Die gegenwärtig noch gültige Entfernungspauschale ergibt sich aus der Multiplikation der Entfernungskilometer, des Kilometersatzes i. H. von 0,30 € und der Tage, an denen eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durchgeführt wurde.

Kann der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug zusätzlich zu *Familienheimfahrten im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung* nutzen, erhöht sich der geldwerte Vorteil für jeden Entfernungskilometer zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und der Zweitwohnung am Beschäftigungsort um 0,002 % des inländischen Bruttolistenpreises, und zwar für jede Fahrt, für die der Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 und 4 EStG nicht in Betracht kommt (§ 8 Abs. 2 Satz 5 EStG). Der Werbungskostenabzug in Höhe der Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 und 4 EStG kommt nicht in Betracht, soweit das Kraftfahrzeug für mehr als eine Familienheimfahrt pro Woche genutzt wird. Als geldwerter Vorteil zu erfassen sind damit nur die zweite und jede weitere Fahrt (sog. „Zweitfahrten“) in der gleichen Woche. Der Werbungskostenabzug kann nur für diejenigen Familienheimfahrten geltend gemacht werden, welche lediglich einmal pro Woche unternommen werden (sog. „Erstfahrten“). Da in diesem Fall Aufwendungen für die Familienheimfahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG als Werbungskosten abgezogen werden könnten, falls der Arbeitnehmer sein eigenes Fahrzeug für die Familienheimfahrten nutzen würde, ist bei Erstfahrten kein geldwerter Vorteil anzusetzen.

Beim Spezialfall der unentgeltlichen Fahrzeugüberlassung an den Arbeitnehmer ist auch ein Werbungskostenabzug für wöchentliche Familienheimfahrten generell ausgeschlossen, so dass damit weder Aufwendungen für Erstfahrten noch Aufwendungen für Zweitfahrten als Werbungskosten geltend gemacht werden können (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 EStG, R 43 Abs. 11 Satz 7 Nr. 1 LStR). Führt der Arbeitnehmer allerdings mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich durch, hat er das Wahlrecht, in seiner Einkommensteuererklärung entweder die in Betracht kommenden Mehraufwendungen hinsichtlich der doppelten Haushaltsführung, wie z.B. Aufwendungen für die Zweitwohnung, Umzugskosten, Verpflegungsmehraufwendungen, gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG anzusetzen oder aber die Fahrtkosten für die Familienheimfahrten als Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG geltend zu machen (R 43 Abs. 6 Satz 2 i. V. m. R 42 LStR). Der Arbeitgeber hat dieses Wahlrecht nicht zu beachten (R 43 Abs. 11 Satz 6 LStR).

Der für die pauschale Prozent-Methode zugrunde zu legende *Bruttolistenpreis* ergibt sich aus der auf 100 € abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für - auch nachträglich eingebaute - Sonderausstattungen (z. B. Navigationsgeräte, Diebstahlsicherungssysteme) und der Umsatzsteuer. Der Zeitpunkt der Erstzulassung ist auch bei der Ermittlung des Listenpreises für gebrauchte oder geleaste

Fahrzeuge maßgeblich (R 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR). Aufgrund der Abstimmung auf den Bruttolistenpreis als Ausgangsgröße bleibt bei der pauschalen Prozent-Methode das aktuelle Alter bzw. der aktuelle Wert des Fahrzeugs unberücksichtigt.

Wird das Fahrzeug dem Arbeitnehmer *gelegentlich* aus besonderem Anlass oder zu einem bestimmten Zweck für nicht mehr als fünf Tage im Kalendermonat überlassen, können rein private Fahrten wie auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte je Fahrtkilometer mit 0,001 % des Bruttolistenpreises bewertet werden (H 31 Abs. 9 und Abs. 10 LStH). Die gelegentliche Fahrzeugüberlassung spielt allerdings in der Praxis eher eine untergeordnete Rolle.

Sollte der mittels pauschaler Prozent-Methode ermittelte geldwerte Vorteil höher sein als die tatsächlich entstandenen Kosten, können bei Erbringung von Nachweisen anstatt des pauschal ermittelten Nutzungswertes die tatsächlich entstandenen Kosten (inkl. Umsatzsteuer) angesetzt werden (sog. *Kostendeckelung*; vgl. BMF-Schreiben v. 28.5.1996, BStBl 1996 I S. 654).

Beispiel:

Ein Arbeitgeber erwirbt am 1. 7. 2005 ein Fahrzeug für 30 000 €zzgl. 4 800 €Umsatzsteuer. Der Listenpreis beläuft sich auf 34 000 €zzgl. 5 440 €Umsatzsteuer.

Die Gesamtkosten für das Fahrzeug betragen für den Zeitraum 1. 7. bis 31. 12. 2005 inkl. AfA und Umsatzsteuer 11 120 €

Die Entfernung zwischen der Wohnung des Arbeitnehmers und der Arbeitsstätte beträgt 25 km. Das Fahrzeug wird in 2005 wie folgt durch den Arbeitnehmer genutzt:

- 35 000 km betrieblich
- 10 000 km privat
- 5 000 km (= 2 x 25 km x 100 Arbeitstage) für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

In den folgenden Beispielen wird stets davon ausgegangen, dass der Arbeitnehmer den Arbeitnehmerpauschbetrag von derzeit 920 € durch sonstige Werbungskosten bereits ausgeschöpft hat und damit der in den jeweiligen Berechnungen angegebene Werbungskostenabzug vom Steuerpflichtigen in vollem Umfang steuerlich geltend gemacht werden kann.

Rein private Fahrten 1 % von 39 400 € (auf volle 100 €abgerundet) pro Monat	394,00 €
Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 0,03 % von 39 400 €x 25 km	295,50 €
Summe pro Monat	689,50 €
Geldwerter Vorteil für 6 Monate (Juli bis Dezember)	4 137,00 €
Werbungskostenabzug gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG 25 km x 0,30 €x 100 Tage	./ 750,00 €
Erhöhung des zu versteuernden Einkommens	3 387,00 €

Bei der pauschalen Prozent-Methode kommt es nicht auf die Anzahl der Fahrten bzw. der insgesamt zurückgelegten Kilometer bei den jeweilig unternommenen Fahrten an; der private Nutzungswert wird weitgehend ohne Berücksichtigung von tatsächlichen Umständen ermittelt.

Ermittlung des geldwerten Vorteils pro Monat mit der pauschalen Prozent-Methode

Rein private Fahrten	Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	Familienheimfahrten	Gelegentliche Fahrzeugüberlassung
1 % des Bruttolistenpreises	0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer	0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer und je (Zweit-)fahrt pro Monat	0,001 % des Bruttolistenpreises je Fahrtkilometer pro Monat

Aber: Wertobergrenze des geldwerten Vorteils sind die tatsächlich entstandenen Gesamtkosten (sog. Kostendeckelung !)

Fahrtenbuchmethode

Bei der Fahrtenbuchmethode müssen die dienstlich und privat gefahrenen Kilometer sowie die für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. Familienheimfahrten zurückgelegten Kilometer im Einzelnen nachgewiesen werden.

Um den Kilometernachweis erbringen zu können, ist das Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches durch § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG zwingend vorgeschrieben. Die Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuches setzt voraus, dass die zu dienstlichen und zu privaten Zwecken zurückgelegten Fahrten gesondert und laufend eingetragen werden.

Hierbei müssen sich aus dem Fahrtenbuch für *dienstliche Fahrten* folgende Angaben ergeben:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit (Dienstreise, Einsatzwechseltätigkeit, Fahrtätigkeit),
- Reiseziel und bei Umwegen auch die Reiseroute,
- Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner.

Für *Privatfahrten* genügen jeweils Kilometerangaben; für *Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte* genügt jeweils ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 3 und 4 LStR).

Der private Nutzungswert ist der Anteil an den Gesamtkosten des Fahrzeugs, der dem Verhältnis der für außerbetriebliche Zwecke zurückgelegten Kilometer zu den insgesamt zurückgelegten Kilometern entspricht (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 7 LStR).

Die Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs ergeben sich aus der Summe der durch Belege nachzuweisenden Nettoaufwendungen zzgl. der zu tragenden Umsatzsteuer und der AfA (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 LStR). Zu den Nettoaufwendungen gehören z. B. Beiträge zur Kfz-Versicherung, die Kfz-Steuer, Reparatur- und Wartungskosten, Benzinkosten und sämtliche Unfallkosten ohne Umsatzsteuer.

Die AfA ist pro rata temporis, d. h. monatsgenau, von den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich der Umsatzsteuer zu ermitteln (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 9 LStR).

Bei Verteilung der angefallenen Gesamtkosten auf die mit dem Kraftfahrzeug im Kalenderjahr zurückgelegten Kilometer lässt sich ein individueller Kilometersatz berechnen. Mit diesem Kilometersatz sind alle Fahrten zu bewerten, für die ein geldwerter Vorteil zu versteuern ist. Dies sind die reinen Privatfahrten, die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie die Familienheimfahrten, soweit diese mehr als einmal pro Woche unternommen werden. Sollte das Fahrtenbuch in Folge mangelnder Angaben nicht ordnungsgemäß geführt werden, wird die Anerkennung des Fahrtenbuches als Nachweis für die private Nutzung des Fahrzeugs von der Finanzverwaltung versagt. Der Steuerpflichtige kann in diesem Fall den privaten Nutzungsanteil nur noch mittels pauschaler Prozent-Methode ermitteln.

Beispiel:

Die Angaben entsprechen dem Beispiel zur pauschalen Prozent-Methode.

Gesamtkosten inkl. USt	11 120 €
Laufleistung vom 1.7. bis 31.12.2005	50 000 km
Kilometerkostensatz 11 120 €: 50 000 km	0,2224 €/km
Rein private Fahrten 10 000 km x 0,2224 €/km	2 224 €
Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 5 000 km x 0,2224 €/km	1 112 €
Summe des geldwerten Vorteils	3 336 €
Werbungskostenabzug gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG 25 km x 0,30 € x 100 Tage	./ 750 €
Erhöhung des zu versteuernden Einkommens	2 586 €

Die Fahrtenbuchmethode berücksichtigt im Gegensatz zur pauschalen Prozent-Methode die tatsächlich angefallenen Kosten sowie die mit dem Fahrzeug gefahrenen Kilometer und ermittelt daher einen realitätsnäheren Wert der privaten Nutzung.

b) Zuzahlungen des Arbeitnehmers

Laufende pauschale und kilometerbezogene Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern dessen geldwerten Vorteil aus der Überlassung des Kraftfahrzeugs. Auch können Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten auf den geldwerten Vorteil im Zahlungsjahr angerechnet werden (R 31 Abs. 9 Nr. 4 LStR). Übersteigt die Zuzahlung den geldwerten Vorteil und kann damit die Zuzahlung des Arbeitnehmers im Kalenderjahr der Zahlung nicht vollständig mit einem geldwerten Vorteil verrechnet werden, ist ein Werbungskostenabzug für den Restbetrag nicht möglich. Eine Verrechnung mit dem geldwerten Vorteil des Folgejahres ist ebenfalls nicht zulässig. Dieser unerwünschte Effekt könnte aber durch die Vereinbarung von Ratenzahlungen vermieden werden.

Beispiel:

Der geldwerte Vorteil beträgt wie im Beispiel zur pauschalen Prozent-Methode 4 137 €. Zusätzlich leistet der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber eine monatliche Zuzahlung von 100 € für die Überlassung des Firmenfahrzeugs.

Geldwerter Vorteil des Arbeitnehmers	4 137 €
Zuzahlung des Arbeitnehmers im Kalenderjahr	
6 Monate x 100 €	./ 600 €
Verbleibender geldwerter Vorteil	3 537 €

c) Lohnsteuer- und Sozialversicherungspflicht des geldwerten Vorteils

Die außerbetriebliche Nutzung des Dienstfahrzeugs, welche als geldwerter Vorteil dem Arbeitslohn des Arbeitnehmers zuzurechnen ist, ist lohnsteuerpflichtig beim Arbeitnehmer wie auch sozialversicherungspflichtig beim Arbeitnehmer und beim Arbeitgeber.

Der Unternehmer hat allerdings gem. R 127 Abs. 5 Satz 1 LStR die Möglichkeit, für den privaten Nutzungswert bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG einen pauschalen Lohnsteuerabzug i. H. von 15 % vorzunehmen. Diese Pauschalierung der Lohnsteuer kann lediglich bis in Höhe der Werbungskosten erfolgen, welche der Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG in seiner Einkommensteuererklärung geltend machen könnte.

Die Lohnsteuerpauschalierung hat sowohl für den Arbeitnehmer wie auch für den Arbeitgeber den Vorteil, dass der pauschal besteuerte geldwerte Vorteil, der bei Nutzung des Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu berechnen ist, nicht sozialversicherungspflichtig ist. Allerdings verliert der Arbeitnehmer bei Pauschalierung der Lohnsteuer das Recht, die Werbungskosten in seiner Einkommensteuererklärung geltend zu machen (R 127 Abs. 5 Satz 3 LStR).

Deshalb ist diesbezüglich stets die Abwägung notwendig, ob die Pauschalierung der Lohnsteuer oder die Möglichkeit des Ansatzes der Entfernungspauschale als Werbungskosten für den Arbeitnehmer im Einzelfall steuerlich vorteilhafter ist.

Für die Berechnung der Pauschalbesteuerung kann aus Vereinfachungsgründen unterstellt werden, dass der Arbeitnehmer das Fahrzeug an 15 Arbeitstagen monatlich (180 Tage im Jahr) für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzt (R 127 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b LStR).

Beispiel:

Der Arbeitnehmer Müller fährt mit dem im Jahr 2005 überlassenen Dienstwagen zur 20 km entfernten Arbeitsstätte. Der Bruttolistenpreis des Dienstwagens bei Erstzulassung beträgt 60 000 €

Geldwerter Vorteil für Fahrten Wohnung und Arbeitsstätte	
$0,03 \% \times 60\,000 \text{ €} \times 20 \text{ km} \times 12 \text{ Monate}$	4 320 €
Werbungskostenabzug gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG	
$20 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} \times 180 \text{ Tage}$	1 080 €
Sozialversicherungs- und lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn	
$4\,320,00 \text{ €} ./ 1\,080 \text{ €}$	3 240 €
Vom Arbeitgeber zu zahlende pauschale Lohnsteuer	
$15 \% \text{ v. } 1\,080 \text{ €}$	162 €

Der Arbeitgeber von Müller kann bis zur Höhe des Werbungskostenabzugs von 1 080 € die Lohnsteuer mit 15 % pauschalieren. Damit ist der Arbeitslohn i. H. von 1 080 € für den Arbeitgeber und den Arbeitnehmer nicht mehr sozialversicherungspflichtig. Allerdings kann Müller bei Pauschalierung der Lohnsteuer die Entfernungspauschale als Werbungskosten nicht mehr in seiner Einkommensteuererklärung geltend machen.

Der Restbetrag von 3 240 € bleibt als laufender Arbeitslohn dagegen vollständig sozialversicherungs- und lohnsteuerpflichtig. Die Pauschalierung der Lohnsteuer ist nicht auf die pauschale Prozent-Methode beschränkt; sie kann auch bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode vorgenommen werden.

2. Aus der Sicht des Unternehmers

a) Ertragsteuerliche Konsequenzen

Wird das Fahrzeug dem Betriebsvermögen des Unternehmens zugeordnet, mindern alle anfallenden Kosten des Fahrzeugs als Betriebsausgaben den Gewinn des Unternehmens.

Bei betrieblicher Nutzung des Fahrzeugs von mehr als 50 %, stellt es in vollem Umfang notwendiges Betriebsvermögen dar. Wird es mindestens 10 % bis zu 50 % betrieblich genutzt, kann das Fahrzeug dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden (R 4.2 Abs. 1 Satz 4, Satz 6 EStR).

b) Umsatzsteuerliche Konsequenzen

(1) Zuordnung zum Betriebsvermögen und Vorsteuer-abzugsberechtigung

Auch im Rahmen der Umsatzsteuer ist zu unterscheiden, ob das Fahrzeug ausschließlich für unternehmerische Zwecke oder aber nur teilweise für unternehmerische Zwecke genutzt wird (sog. gemischt genutztes Fahrzeug). Unabhängig von der ertragsteuerlichen Behandlung kann ein gemischt genutztes Fahrzeug dem Unternehmen zugeordnet werden (Wahlrecht), wenn das Fahrzeug zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke genutzt wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Maßgebend ist dabei das Verhältnis der Kilometer unternehmerischer Fahrten zu den Jahreskilometern des Fahrzeugs.

Ordnet der Unternehmer das Fahrzeug vollständig dem Betriebsvermögen zu, kann er die bei Anschaffung, Herstellung, Verwendung und Nutzung des Fahrzeugs anfallende Vorsteuer wieder zurückfordern (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG), soweit er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

(2) Entgeltliche und unentgeltliche Fahrzeugüberlassung

Umsatzsteuerlich muss dahingehend unterschieden werden, ob die Fahrzeugüberlassung an den Arbeitnehmer *entgeltlich* oder *unentgeltlich* erfolgt.

Entgeltliche Fahrzeugüberlassung

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Fahrzeug im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses und erlaubt er ihm, den Pkw auch privat zu nutzen, ist grds. eine *entgeltliche sonstige Leistung* i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG anzunehmen. Die private Nutzung des Fahrzeugs beinhaltet für umsatzsteuerliche Zwecke sowohl die Nutzung für reine Privatfahr-

ten als auch die Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten aufgrund einer doppelten Haushaltsführung.

Entgeltlichkeit bei der Fahrzeugüberlassung liegt vor, wenn die Gegenleistung des Arbeitnehmers für die Fahrzeugüberlassung regelmäßig in der anteiligen Arbeitsleistung besteht, die er für die Privatnutzung des gestellten Fahrzeugs erbringt. Es spricht zudem für die Entgeltlichkeit, falls die Überlassung des Fahrzeugs vertraglich geregelt ist oder auf mündlichen Abreden beruht. Von einer entgeltlichen Fahrzeugüberlassung ist stets auszugehen, wenn das Fahrzeug für eine gewisse *Dauer* und nicht nur gelegentlich dem Arbeitnehmer überlassen wird.

Bei entgeltlicher Fahrzeugüberlassung zu privaten Zwecken liegt ein *tauschähnlicher Umsatz* gem. § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG vor. Die Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG der Wert der Arbeitsleistung, welcher nicht durch Barlohn abgegolten wurde. Dieser Wert kann auch anhand der Gesamtkosten des Arbeitgebers für die Überlassung des Fahrzeugs geschätzt werden. Dabei sind auch die Kosten zu erfassen, für die kein Vorsteuerabzug möglich ist (z. B. Kfz-Steuer, Kfz-Versicherung). Auf diesen sich ergebenden Nettowert ist die Umsatzsteuer aufzuschlagen.

Aus Vereinfachungsgründen ist es auch möglich, anstatt der Gesamtkosten von den ertragsteuerlichen Werten auszugehen. Der bei der *pauschalen Prozent-Methode* ermittelte Wert der sonstigen Leistung stellt einen Bruttowert dar, aus welchem die Umsatzsteuer herausgerechnet werden muss. Ein pauschaler Abzug i. H. von 20 % für nicht mit Vorsteuern belastete Kosten ist nicht zulässig. Es ist anzumerken, dass der Umsatzsteuer auch die auf die Familienheimfahrten entfallenden Kosten unterliegen, auch wenn der ertragsteuerliche Wert gem. § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG nicht anzusetzen ist. Die sog. Kostendeckelung greift für umsatzsteuerliche Zwecke nicht.

Führt der Arbeitnehmer ein ordnungsgemäßes *Fahrtenbuch*, kann das bereits für ertragsteuerliche Zwecke ermittelte Nutzungsverhältnis auch für die Ermittlung der Umsatzsteuer herangezogen werden. Als Gesamtkosten werden hier lediglich die Nettoaufwendungen erfasst, da der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer die Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen kann und damit die Umsatzsteuer keinen Aufwand für den Unternehmer darstellt. Somit errechnet sich ein Nettowert als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage, auf den die Umsatzsteuer mit dem derzeit noch gültigen Steuersatz von 16 % aufzuschlagen ist. Es werden bei der Berechnung alle Kosten erfasst; eine Nichtberücksichtigung von Kosten, bei denen ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist, ist unzulässig.

Unentgeltliche Fahrzeugüberlassung

Die unentgeltliche Fahrzeugüberlassung an den Arbeitnehmer ist dagegen der Ausnahmefall. Diese liegt vor, wenn dem Arbeitnehmer das Fahrzeug aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich an nicht mehr als fünf Kalendertagen im Kalendermonat für private Zwecke überlassen wird. Die gelegentliche Fahrzeugüberlassung an den Arbeitnehmer stellt eine *unentgeltliche Wertabgabe* i. S. des § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG dar. Als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer kommen die Kosten in Betracht, welche zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG). Somit bleiben die Kosten, die nicht mit Vorsteuer belastet sind, bei der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage unberücksichtigt. Auf die Bemessungsgrundlage ist die Umsatzsteuer i. H. von (derzeit) 16 % aufzuschlagen.

Aus Vereinfachungsgründen kann für die Berechnung der Umsatzsteuer auch von den ertragsteuerlichen Werten ausgegangen werden. Falls die Nutzung des Fahrzeugs für Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte je Fahrkilometer mit 0,001 % des inländischen Listenpreises bewertet wird, ist für die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten ein Abschlag von 20 % möglich. Es ist dabei zu beachten, dass die ertragsteuerlichen Werte Bruttowerte darstellen, aus denen die Umsatzsteuer wieder herauszurechnen ist. Da die Nutzung durch den Arbeitnehmer bei einer gelegentlichen Fahrzeugüberlassung eher gering ist, wird der Arbeitnehmer wohl kein arbeitsaufwendiges Fahrtenbuch führen, sondern den privaten Nutzungsanteil mittels pauschaler Prozent-Methode berechnen.



III. Außerbetriebliche Nutzung des Geschäftsfahrzeugs durch den Unternehmer

1. Ertragsteuerliche Konsequenzen

Alle laufenden Unterhaltskosten des Geschäftsfahrzeugs wie auch die AfA stellen für das Unternehmen abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Nutzt der Unternehmer das zum Betriebsvermögen gehörende Fahrzeug auch für rein private Zwecke, ist in Höhe des Nutzungswertes

eine Entnahme zu erfassen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und 3 EStG). Der Wert der Nutzungsentnahme ist dem Gewinn des Unternehmers wieder hinzuzurechnen.

Bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für Familienheimfahrten liegen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen dem ermittelten privaten Nutzungswert und den jeweiligen geltend zu machenden Entfernungspauschalen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben vor (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 2 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 bzw. Nr. 5 EStG), welche sich ebenfalls gewinnerhöhend auswirken. Im Unterschied zur Fahrzeugüberlassung an den Arbeitnehmer müssen alle Familienheimfahrten für die Ermittlung des privaten Nutzungswertes angesetzt werden; ein Betriebsausgabenabzug kann in Höhe der Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG dagegen nur für jede wöchentliche Familienheimfahrt („Erstfahrt“) berücksichtigt werden.

Der Wert der Nutzung des Fahrzeugs für außerbetriebliche Zwecke kann vom Unternehmer sowohl mit der *pauschalen Prozent-Methode* gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG als auch individuell mit der *Fahrtenbuchmethode* gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG berechnet werden. Die pauschale Prozent-Methode kann allerdings nur dann angewendet werden, wenn das Fahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird und damit das Fahrzeug zum notwendigen Betriebsvermögen gehört (siehe auch unter Abschn. IV: „Vorgenommene Gesetzesänderung“).

Bei der *pauschalen Prozent-Methode* ist für die Ermittlung der privaten Kfz-Nutzung der Listenpreis des Fahrzeugs einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen, unabhängig davon, ob der Unternehmer vorsteuerabzugsberechtigt ist oder nicht. Die Gesamtsumme aus dem pauschalen Nutzungswert für Privatfahrten sowie den nicht abziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG für die Nutzung des Kraftfahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie zu Familienheimfahrten kann auf die Höhe der tatsächlich entstandenen Gesamtkosten begrenzt werden, wenn nachgewiesen wird, dass diese geringer sind (sog. Kostendeckelung). Um allerdings dem Unternehmer mindestens einen Betriebsausgabenabzug in Höhe der Entfernungspauschale zu belassen, wird beabsichtigt, die Regelung für die Kostendeckelung im Rahmen einer Änderung des BMF-Schreibens vom 21. 1. 2002 zu modifizieren: Nicht die tatsächlich entstandenen Gesamtkosten sollen die Höchstgrenze darstellen, sondern *die um eine Entfernungspauschale gekürzten* tatsächlich entstandenen Gesamtkosten. Bereits jetzt ist als Vorgriff auf die beabsichtigte Änderung des BMF-Schreibens bei allen noch offenen Fällen der Kostendeckelung von den *um eine Entfernungspauschale gekürzten* tatsächlich entstandenen Gesamtkosten als Höchstbetrag auszugehen.

Die Gesamtkosten, welche auch bei der *Fahrtenbuchmethode* zugrunde gelegt werden, bestehen aus sämtlichen Nettoaufwendungen (Benzinkosten, Kfz-Versicherung, Kfz-Steuer, Reparaturkosten einschließlich Unfallkosten etc.) ohne Umsatzsteuer zzgl. der AfA. Für die Ermittlung der AfA sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten *ohne* Umsatzsteuer zugrunde zu legen. Da der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer die bezahlte Umsatzsteuer wieder als Vorsteuer beanspruchen kann, stellt die Umsatzsteuer keine Belastung für den Unternehmer dar.

Gehört das Fahrzeug zum gewillkürten Betriebsvermögen und führt der Unternehmer kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, ist der private Nutzungsanteil als Entnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu ermitteln und mit den anteilig auf die geschätzte private Nutzung entfallenden Kosten anzusetzen (siehe auch unter Abschn. IV: „Vorgenommene Gesetzesänderung“).

2. Umsatzsteuerliche Konsequenzen

a) Zuordnung zum Betriebsvermögen und Vorsteuerabzug

Bei betrieblicher Nutzung eines gemischt-genutzten Fahrzeugs von mindestens 10 %, hat der Unternehmer unabhängig von der ertragsteuerlichen Behandlung das Wahlrecht, das Fahrzeug dem Unternehmen zuzuordnen (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Maßgebend ist bei einem Fahrzeug das Verhältnis der Kilometer der unternehmerischen Fahrten zu den Jahreskilometern des Fahrzeugs. Ordnet der Unternehmer das Fahrzeug vollständig dem Unternehmen zu, kann er die nicht nur bei Anschaffung oder Herstellung, sondern auch bei Verwendung oder Nutzung des Fahrzeugs anfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer wieder vollständig zurückfordern (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Dies gilt allerdings nur unter der Annahme, dass der Unternehmer voll vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Die außerbetriebliche Nutzung des Fahrzeugs wird als *unentgeltliche Wertabgabe* gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG erfasst und steht damit einer sonstigen Leistung gleich, welche der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist. Der Unternehmer erbringt in Folge der privaten Nutzung des Fahrzeugs eine Leistung an sich selbst als privaten Endverbraucher, welche in gleichem Umfang der Besteuerung unterliegt als wenn die Leistung an einen Dritten erbracht wird. Allerdings ergeben sich abhängig vom Anschaffungszeitpunkt des Fahrzeugs Ausnahmen bei der vollständigen Abzugsfähigkeit der Vorsteuer wie auch bei der Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung des Fahrzeugs i. S. des § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG.

b) Differenzierung der umsatzsteuerlichen Folgen nach dem Anschaffungszeitpunkt des Fahrzeugs

Grundsätzlich ist zu beachten, dass für umsatzsteuerliche Zwecke je nach Anschaffungszeitpunkt des Fahrzeugs zwischen sog. Altfahrzeugen, sog. Neufahrzeugen und Fahrzeugen, welche nach dem 1. 1. 2004 erworben wurden, unterschieden werden muss.

Fahrzeuge werden als sog. *Altfahrzeuge* bezeichnet, wenn sie vor dem 31. 3. 1999 angeschafft worden sind. Bei einem Altfahrzeug ist der Vorsteuerabzug bei Anschaffung und bei den laufenden Betriebsausgaben i. H. von 100 % vorzunehmen. Da aber das Fahrzeug vom Unternehmer nicht nur betrieblich, sondern auch privat genutzt wird, muss der vorgenommene Vorsteuerabzug durch die unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG wieder korrigiert werden.

Unter den sog. *Neufahrzeugen* werden die Fahrzeuge erfasst, deren Zurechnung zum Betriebsvermögen nach dem 31. 3. 1999 bis zum 31. 12. 2003 erfolgt ist.

Bei Neufahrzeugen i. S. des § 27 Abs. 5 UStG kann bei Erwerb, Anmietung und den laufenden Kosten des Fahrzeugs lediglich ein Vorsteuerabzug i. H. von 50 % vorgenommen werden (§ 15 Abs. 1b UStG a. F.). Die andere Hälfte des Vorsteuerbetrags wird als Anschaffungskosten beim Fahrzeug aktiviert (§ 9b Abs. 1 EStG). Im Gegensatz zum Altfahrzeug wird der private Nutzungsanteil beim Unternehmer nicht als unentgeltliche Wertabgabe erfasst (§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG a. F.). Durch den beschränkten Vorsteuerabzug ist die Besteuerung des privaten Nutzungsanteils abgegolten. Es erfolgt demnach keine Berichtigung der Vorsteuer durch die unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG.

Der Europäische Gerichtshof entschied jedoch in seinem Urteil vom 29. 4. 2004, dass diese Begrenzung des Vorsteuerabzugs auf 50 % ungültig ist, soweit die dem § 15 Abs. 1b UStG zugrundeliegende Ermächtigung des Rates zum 1. 4. 1999 zurückreicht. Denn die Rückwirkung der Regelung des § 15 Abs. 1b UStG auf den 1. 4. 1999 ist laut der Entscheidung des

Europäischen Gerichtshofs unzulässig, da die Ermächtigung des Rates zu dieser Regelung zwar gültig ist, aber deren Veröffentlichung im Amtsblatt erst am 4. 3. 2000 erfolgte. Damit verstößt § 27 Abs. 5 i. V. m. § 15 Abs. 1b UStG gegen Europäisches Recht und ist damit gemeinschaftswidrig, falls die Anschaffung des Fahrzeugs im Zeitraum vom 1. 4. 1999 bis 4. 3. 2000 erfolgt ist. Daher hat der Steuerpflichtige das Wahlrecht, das im Zeitraum vom 1. 4. 1999 bis zum 4. 3. 2000 angeschaffte Fahrzeug als Altfahrzeug oder Neufahrzeug zu behandeln.

Da des Weiteren die Ermächtigung des Rates, auf der die Einschränkung des Vorsteuerabzugs gestützt wurde, nicht über den 31. 12. 2002 hinaus verlängert wurde, verstößt § 15 Abs. 1b UStG ab dem 1. 1. 2003 gegen das Gemeinschaftsrecht. Deshalb ist es dem Steuerpflichtigen bei Anschaffung von Fahrzeugen zwischen dem 1. 1. 2003 bis zum 31. 12. 2003 erlaubt, sich auf das Gemeinschaftsrecht zu berufen und den vollen Vorsteuerabzug geltend zu machen. Gleichzeitig muss bei Behandlung des Fahrzeugs als Altfahrzeug die private Nutzung als unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG besteuert werden.

§ 15 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a Satz 2 UStG wurden schließlich durch das Steueränderungsgesetz 2003 abgeschafft. Damit ist bei den Anschaffungskosten und den laufenden Kosten der Fahrzeuge, welche ab dem 1. 1. 2004 erworben wurden, wie auch bei den laufenden Kosten von Fahrzeugen, welche vor dem 1. 1. 2004 angeschafft wurden, ab dem Jahr 2004 - wahlrechtlos - der volle Vorsteuerabzug vorgeschrieben. Gleichzeitig wird die Privatnutzung des Fahrzeugs wieder zwingend als unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG behandelt.

Anschaffung bis 31.03.1999	Anschaffung zwischen 01.04.1999 und 04.03.2000	Anschaffung zwischen 05.03.2000 und 31.12.2002	Anschaffung zwischen 01.01.2003 und 31.12.2003	Anschaffung ab 01.01.2004
Pflicht zur Behandlung als Altfahrzeug	Wahlrecht für die Behandlung als Altfahrzeug oder Neufahrzeug	Pflicht zur Behandlung als Neufahrzeug	Wahlrecht für die Behandlung als Altfahrzeug oder Neufahrzeug	
<ul style="list-style-type: none"> - 100 % Vorsteuerabzug - Versteuerung des privaten Nutzungsanteils 	<p>Altfahrzeug:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 100 % Vorsteuerabzug - Versteuerung des privaten Nutzungsanteils <p>Neufahrzeug:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 50 % Vorsteuerabzug - keine Besteuerung der Privatnutzung 	<ul style="list-style-type: none"> - 50 % Vorsteuerabzug - keine Besteuerung der Privatnutzung 	<p>Altfahrzeug:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 100 % Vorsteuerabzug - Versteuerung des privaten Nutzungsanteils <p>Neufahrzeug:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 50 % Vorsteuerabzug - keine Besteuerung der Privatnutzung 	<ul style="list-style-type: none"> - 100 % Vorsteuerabzug - Versteuerung des privaten Nutzungsanteils

Wurde das Fahrzeug nach dem 1. 4. 1999 angeschafft und als sog. Neufahrzeug behandelt, ist es dem Steuerpflichtigen möglich bei der erstmaligen Behandlung des Fahrzeugs als Altfahrzeug ab 1. 1. 2003 bzw. ab 1. 1. 2004, eine Korrektur der Vorsteuer aus den ursprünglichen Anschaffungskosten des Fahrzeugs gem. § 15a UStG bis zum Ende des Berichtszeitraums vorzunehmen.

c) Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage

Als Bemessungsgrundlage sind gem. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die auf die unternehmensfremde Nutzung entfallenden Kosten anzusetzen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Für die Ermittlung dieser Kosten kann der Unternehmer *drei verschiedene Methoden* wählen:

Berechnet der Unternehmer die private Nutzung nach der *pauschalen Prozent-Methode*, kann er von diesen Werten auch für die Berechnung der Umsatzsteuer ausgehen. Zudem ist es dem Unternehmer möglich, für die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten pauschal einen Abschlag von 20 % vorzunehmen. Daraus ergibt sich ein Nettowert, worauf die Umsatzsteuer berechnet wird. Eine Kostendeckelung, wie sie ertragsteuerlich angewendet wird, findet für umsatzsteuerliche Zwecke keine Berücksichtigung.

Die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage, die mittels *Fahrtenbuchmethode* errechnet wird, kann auch als Grundlage für die Berechnung der Umsatzsteuer herangezogen werden. Es ist zu beachten, dass aus den Gesamtkosten die Aufwendungen auszuschließen sind, welche nicht mit Vorsteuern belastet waren. Die Umsatzsteuer gehört dabei nicht zu den Gesamtkosten des privat genutzten Geschäftsfahrzeugs, da die Umsatzsteuer vom vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer als Vorsteuer zurückgefordert werden kann und damit keinen endgültigen Aufwand für den Unternehmer darstellt. Der mittels Fahrtenbuchmethode ermittelte (Netto-)Wert stellt die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung dar.

Möchte der Unternehmer von der pauschalen Methode keinen Gebrauch machen und liegen die Voraussetzungen für ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht vor, kann der private Nutzungsanteil für umsatzsteuerliche Zwecke auch anhand geeigneter Unterlagen mittels *Schätzungsmethode* ermittelt werden. Liegen geeignete Unterlagen für eine sachgerechte Schätzung nicht vor, wird der private Nutzungsanteil auf mindestens 50 % geschätzt, soweit sich aus den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls nichts Gegenteiliges ergibt. Ist das Fahrzeug dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen, so dass die Anwendung der pauschalen Prozent-Methode nicht möglich ist, und wurde das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß geführt, so ist auch hierbei der Nutzungsanteil zu schätzen, wobei grundsätzlich der für ertragsteuerliche Zwecke ermittelte private Nutzungsanteil zugrunde zu legen ist. Für die Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage werden die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten bei der Berechnung der Gesamtkosten nicht erfasst.

Fahrten des Unternehmers zwischen Wohnung und Betriebsstätte wie auch Familienheimfahrten, welche aus einer betrieblich begründeten doppelten Haushaltsführung veranlasst sind, sind für Zwecke der Berechnung der Umsatzsteuer der *unternehmerischen Nutzung* des Fahrzeugs zuzurechnen. Sie bleiben daher bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Umsatzsteuer unberücksichtigt.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer Schulz erwarb am 1. 1. 2001 ein gebrauchtes Fahrzeug (Preis: 70 000 DM zzgl. 11 200 DM Umsatzsteuer). Der Bruttolistenpreis bei Erstzulassung im Jahr 2000 betrug 80 000DM. Da das Fahrzeug im Zeitraum zwischen 5. 3. 2000 und 31. 12. 2002 angeschafft wurde, ist die Behandlung des Fahrzeugs als sog. Neufahrzeug zwingend vorgeschrieben. Schulz kann im Anschaffungsjahr lediglich einen hälftigen Vorsteuerabzug i. H. von 5 600DM vornehmen (§ 15 Abs. 1b UStG a. F.). Auch aus den laufenden Kosten macht Schulz in den Jahren 2001 und 2002 jeweils nur einen Vorsteuerabzug i.H. von 50 % geltend. Gleichzeitig entfällt die Besteuerung des privaten Nutzungsanteils als unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG für die Jahre 2001 und 2002.

Ab 1. 1. 2003 nimmt er unter Berufung auf das Gemeinschaftsrecht den vollen Vorsteuerabzug aus den laufenden Kosten des Fahrzeugs vor. Da er das Recht auf den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch nimmt, ist ab diesem Zeitpunkt die private Nutzung als unentgeltliche Wertabgabe i. S. des § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG der Besteuerung zu unterwerfen. Es ist ihm zudem möglich, ab 1. 1. 2003 die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten des Fahrzeugs gem. § 15a UStG bis zum Ende des Berichtszeitraums zu korrigieren.

Abwandlung des Beispiels:

Schulz erwarb am 1. 1. 2004 ein gebrauchtes Fahrzeug (Preis: 35 000 € zzgl. 5 600 € Umsatzsteuer). Der Bruttolistenpreis bei Erstzulassung betrug 80 000 € Da die Anschaffung des Fahrzeugs im Jahr 2004 erfolgt ist, muss die Vorsteuer bei den Anschaffungskosten i. H. von 5 600 € wie auch die Vorsteuer bei den laufenden Betriebsausgaben in vollständigem Umfang abgezogen werden. Die private Nutzung wird durch die unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG besteuert.

Schulz gibt an, dass er das Fahrzeug sowohl zu rein privaten Fahrten, zu Fahrten zu seiner 20 km entfernten Betriebsstätte und zu 50 Familienheimfahrten nutzt. Die Gesamtkosten der Kfz-Nutzung für den Unternehmer betragen 9 000 €

Die Umsatzsteuer berechnet sich mittels pauschaler Prozent-Methode wie folgt:

Allgemeine private Nutzung (1 % x 80 000 €x 12 Monate)	9 600 €
Fahrten zwischen Arbeit und Arbeitsstätte (betrieblich!)	0 €
Familienheimfahrten (betrieblich!)	0 €
Privater Nutzungswert	9 600 €
Bei der Berechnung der Umsatzsteuer keine Kostendeckelung!	
Abschlag i. H. von 20 % für nicht mit Vorsteuer belastete Kosten	./. 1 920 €
Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer (Nettowert)	7 680 €
Umsatzsteuer 7 680 €x 16 %	1 228,80 €

Schulz gibt Ihnen noch weitere Angaben, die er mittels Fahrtenbuch dokumentiert hat: Jahresfahrleistung des Fahrzeugs: 30 000 km; 190 Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, übrige (reine) Privatfahrten: 3 000 km. In den Gesamtkosten von 9 000 € sind Beiträge zur Kfz-Versicherung i. H. von 300 € und eine Zahlung der Kfz-Steuer i. H. von 200 € enthalten. Damit ergibt sich bei Heranziehen der Fahrtenbuchmethode eine Umsatzsteuerbelastung aus der privaten Nutzung des Fahrzeugs wie folgt:

Reine private Fahrten (9 000 €./ 300 €./ 200 €) : 30 000 km x 3 000 km	850 €
Fahrten zwischen Arbeit und Arbeitsstätte (betrieblich!)	0 €
Familienheimfahrten (betrieblich!)	0 €
Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer (Nettowert)	850 €
Umsatzsteuer 850 € x 16 %	136 €

Falls Schulz nicht die pauschale Prozent-Methode wählt und das Fahrtenbuch keine Ordnungsmäßigkeit aufweist, kommt die sog. Schätzungsmethode zur Anwendung.

Gesamtkosten des Unternehmers	9 000 €
Nicht mit Vorsteuer belastete Kosten	./ 500 €
Bemessungsgrundlage der Schätzung	8 500 €
Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer (Nettowert) 8 500 € x 50 %	4 250 €
Umsatzsteuer 4 250 € x 16 %	680 €

IV. Vorgenommene Gesetzesänderung

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen beschlossen, wobei auch Gesetzesänderungen bezüglich § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG verabschiedet wurden.

Bei der Besteuerung der Privatnutzung eines betrieblichen Fahrzeugs findet künftig die 1-Prozent-Pauschale nur noch für die Fahrzeuge Anwendung, welche zu mindestens 50 % betrieblich genutzt werden und damit zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Der betrieblichen Nutzung eines Kraftfahrzeugs werden alle Fahrten zugerechnet, welche in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass bei Beurteilung der hälftigen betrieblichen Nutzung nach Auffassung der Finanzverwaltung auch Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten der *betrieblichen* Nutzung zuzuordnen sind. Aus der Gesetzesbegründung wie auch aus dem BMF-Schreiben vom 7.7.2006 geht allerdings hervor, dass diese Änderung nicht die Besteuerung des geldwerten Vorteils des Arbeitnehmers i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG betreffen soll, wenn diesem vom Arbeitgeber ein Dienstwagen zur Nutzung überlassen wird. Da § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG die entsprechende Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG vorsieht, liegt zwischen dem Gesetzeswortlaut auf der einen Seite und der Gesetzesbegründung sowie dem BMF-Schreiben auf der anderen Seite eine inhaltliche Inkongruenz vor. Gemäß der Gesetzesbegründung und dem BMF-Schreiben sind die Fahrzeuge beim Arbeitgeber stets dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen, unabhängig davon, wie der Arbeitnehmer das Dienstfahrzeug nutzt. Die Fahrzeugüberlassung an den Arbeitnehmer stellt eine vollumfängliche betriebliche Nutzung für den Arbeitgeber dar, auch wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug hauptsächlich für Privatfahrten nutzt. Damit sind auch GmbH-Geschäftsführer, die ertragsteuerlich regelmäßig als Arbeitnehmer gelten, von der Einschränkung der pauschalen Prozent-Methode nicht betroffen.

Daher kommen mit der neuen Regelung vor allem die freiberuflich tätigen Unternehmer bzw. (Einzel-)Unternehmer ins Visier, welche das Geschäftsfahrzeug hauptsächlich für private Zwecke nutzen und das Fahrzeug damit nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet werden kann.

Gehört das Kraftfahrzeug zum *gewillkürten Betriebsvermögen* (betriebliche Nutzung zwischen 10 % und 50 %), ist die pauschale Prozent-Methode nicht mehr zulässig. In Folge der Nichtanwendbarkeit der 1-Prozent-Pauschale kann auch von der 0,03-Prozent-Pauschale sowie der 0,002-Prozent-Pauschale kein Gebrauch gemacht werden. In diesen Fällen ist der Entnahmewert mit Hilfe der Fahrtenbuchmethode gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG zu ermitteln oder - falls kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wurde - nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG in Höhe der auf die geschätzte private Nutzung entfallenden Kosten anzusetzen. Der Steuerpflichtige hat den betrieblichen Nutzungsanteil im Rahmen allgemeiner Darlegungs- und Beweislastgrundregeln nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen (zum Nachweis der betrieblichen Nutzung siehe BMF-Schreiben v. 7.7.2006 - IV B 2 - S 2177 - 44/06). Die Führung eines Fahrtenbuchs ist dazu nicht zwingend erforderlich. Die verabschiedete Neuregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG n. F. ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2005 beginnen (§ 52 Abs. 16 Satz 15 EStG n. F.). Im Ergebnis ist damit festzustellen, dass die pauschale Prozent-Methode in Zukunft bei Arbeitnehmern weiterhin generell zur Anwendung kommt (Fiktion einer betrieblichen Nutzung i. H. von 100 %), wohingegen bei Unternehmern die überwiegende private Nutzung des Fahrzeugs zu einem generellen Ausschluss dieser Methode führen kann. Dies erscheint durch die gesetzliche Verweisung in § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG auf § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG bedenklich.

V. Zusammenfassende Übersicht einschließlich der Neuregelung

In der nachfolgenden Tabelle werden alle vorstehenden Ausführungen nochmals übersichtsartig dargestellt:

	Private Nutzung eines an den Arbeitnehmer überlassenen Dienstwagen	Private Nutzung des Geschäftswagens durch den Unternehmer
<i>Ertragsteuerlich:</i> Rein private Fahrten Fahrten Arbeitsstätte (W-A) Familienheimfahrten (FH)	<i>Pauschale Prozent-Methode:</i> $1 \% \times \text{BLP} \times 12 \text{ Monate}$ $+ 0,03 \% \times \text{BLP} \times \text{km} \times 12 \text{ Monate}$ $+ 0,002 \% \times \text{BLP} \times \text{km} \times$ (Zweit-)Fahrten = Privater Nutzungswert / Geldwerter Vorteil pro Jahr	<i>Pauschale Prozent-Methode:</i> $1 \% \times \text{BLP} \times 12 \text{ Monate}$ $+ 0,03 \% \times \text{BLP} \times \text{km} \times 12 \text{ Monate}$ $+ 0,002 \% \times \text{BLP} \times \text{km} \times$ Fahrten = Privater Nutzungswert pro Jahr
	<u>Gelegentliche Fahrzeugüberlassung</u> $0,001 \% \times \text{BLP} \times \text{km}$ = Privater Nutzungswert / Geldwerter Vorteil pro Jahr	
Werbungskosten / Betriebsausgaben	$\therefore \text{km} \times 0,30 \text{ €} \times \text{Tage pro Jahr (W-A)}$ $\therefore \text{ggfs. Mehraufwendungen (FH)}$ = Erhöhung des zu versteuernden Einkommens	$\therefore \text{km} \times 0,30 \text{ €} \times \text{Tage pro Jahr (W-A)}$ $\therefore \text{km} \times 0,30 \text{ €} \times (\text{Erst-}) \text{ Fahrten pro Jahr (FH)}$ = Erhöhung des Gewinns / nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

	<p>ggfs. Kostendeckelung (Gesamtkosten inkl. USt)</p> <p>ggfs. Wahlrecht zur (teilweisen) Lohnsteuerpauschalierung</p>	<p>ggfs. Kostendeckelung (Gesamtkosten exkl. USt abzgl. Entfernungspauschale)</p> <p><i>Fahrzeuge im gewillkürten Betriebsvermögen:</i> Keine Anwendung der pauschalen Prozent-Methode</p>
<p>Rein private Fahrten</p> <p>Fahrten Arbeitsstätte (W-A)</p> <p>Familienheimfahrten (FH)</p> <p>Werbungskosten / Betriebsausgaben</p>	<p><i>Fahrtenbuchmethode:</i> Gesamtkosten / Jahresfahrleistung x km für Privatfahrten + Gesamtkosten / Jahresfahrleistung x km für Fahrten W-A + Gesamtkosten / Jahresfahrleistung x km für (Zweit-) Fahrten FH = Privater Nutzungsvorteil / Geldwerter Vorteil pro Jahr</p> <p>./. km x 0,30 € x Tage pro Jahr (W-A) ./. ggfs. Mehraufwendungen (FH) = Erhöhung des zu versteuernden Einkommens</p> <p>Gesamtkosten = Kosten inkl. USt (vgl. R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 LStR)</p> <p>ggfs. Wahlrecht zur (teilweisen) Lohnsteuerpauschalierung</p>	<p><i>Fahrtenbuchmethode:</i> Gesamtkosten / Jahresfahrleistung x km für Privatfahrten + Gesamtkosten / Jahresfahrleistung x km für Fahrten W-A + Gesamtkosten / Jahresfahrleistung x km für Fahrten FH = Privater Nutzungswert pro Jahr</p> <p>./. km x 0,30 € x Tage pro Jahr (W-A) ./. km x 0,30 € x (Erst-) Fahrten pro Jahr (FH) = Erhöhung des Gewinns / nicht abzugsfähige Betriebsausgaben</p> <p>Gesamtkosten = Kosten exkl. USt</p> <p>Fahrzeug im gewillkürten Betriebsvermögen: - Falls ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch vorliegt, Entnahmewert gem. Fahrtenbuch - Falls <i>kein</i> ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorliegt, Entnahmewert in Höhe der auf die geschätzte private Nutzung entfallenden anteiligen Kosten</p>

<p><i>Umsatzsteuerlich:</i></p>	<p><i>Pauschale Prozent-Methode:</i> <u>Entgeltliche Fahrzeugüberlassung</u> Pauschale Prozent-Methode (siehe oben) = Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer (Bruttowert)</p> <p>Bei FH auch Erstfahrten berücksichtigen</p> <p><u>Unentgeltliche Fahrzeugüberlassung</u> 0,001 % x BLP x km ./ 20 % Abschlag = Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer (Bruttowert)</p>	<p><i>Pauschale Prozent-Methode:</i> (siehe oben, aber keine Fahrten W-A und FH, da betrieblich!) ./ 20 % Abschlag = Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer (Nettowert)</p>
	<p><i>Fahrtenbuchmethode:</i> (siehe oben) = Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer (Nettowert)</p> <p>Bei FH auch Erstfahrten berücksichtigen</p> <p>Gesamtkosten exkl. USt</p>	<p><i>Fahrtenbuchmethode:</i> (siehe oben, aber keine Fahrten A-W und FH, da betrieblich) = Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer (Nettowert)</p> <p>Gesamtkosten exkl. Kosten ohne Vorsteuerabzug und exkl. USt</p>
		<p><i>Schätzungsmethode</i> Gesamtkosten x mindest. 50 % Privatanteil = Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer (Nettowert)</p> <p>Gesamtkosten exkl. Kosten ohne Vorsteuerabzug und exkl. USt</p>