

Die steuerliche Behandlung der PKW-Nutzung

1 Ertragsteuerliche Behandlung

1.1 Zuordnung zum Betriebsvermögen

Zuerst ist festzustellen, ob der PKW in das Betriebsvermögen eingelegt werden kann. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen:

- Privatvermögen (betriebliche Nutzung < 10 %)
- gewillkürtes Betriebsvermögen (10 % ≤ betriebliche Nutzung ≤ 50 %)
- notwendiges Betriebsvermögen (betriebliche Nutzung > 50 %)

Wird der PKW mindestens 10 % bis zu 50 % betrieblich genutzt (gewillkürtes Betriebsvermögen), so hat der Unternehmer ein Wahlrecht den PKW in das Betriebsvermögen aufzunehmen gem. **R 4.2 Abs. 1 Satz 6 EStR**. Kann der PKW zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden (notwendiges Betriebsvermögen) hat eine Zuordnungen zum Betriebsvermögen zwingend zu erfolgen nach **R 4.2 Abs. 1 Satz 4 EStR**, während bei einer Nutzung zu weniger als 10 % (Privatvermögen) eine Zuordnung zum Betriebsvermögen nicht möglich ist gem. **R 4.2 Abs. 1 Satz 5 EStR**. Eine Zuordnung kann immer nur in vollem Umfang erfolgen, so dass nicht entsprechend der Nutzung nur ein Teil ins Betriebsvermögen eingestellt wird.

Bei der Berechnung der betrieblichen Nutzung sind alle rein betrieblichen Fahrten einzubeziehen, als auch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Fahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

Nach neuerer Rechtsprechung ist es auch bei der Gewinnermittlung nach **§ 4 Abs. 3 EStG** (Einnahmen-Überschuss-Rechnung) möglich gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden, vgl. **R 4.2 Abs. 1 Satz 3 EStR**. Der Unternehmer trägt dabei die Beweislast, dass er den PKW rechtzeitig dem Betriebsvermögen zugeordnet hat. Eine Einbuchung des KFZ muss daher noch innerhalb des Veranlagungszeitraums erfolgen und nicht erst im Folgejahr beim Jahresabschluss. Dies kann man durch Aufnahme in das Anlageverzeichnis, das unterjährig geführt wird, erreichen.

1.2 Abzugsfähigkeit der mit dem KFZ im Zusammenhang stehenden Aufwendungen

Ist eine Zuordnung des PKW zum Betriebsvermögen nicht möglich können lediglich die im Zusammenhang mit der betrieblichen Nutzung stehenden Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Hier besteht nach **R 38 Abs. 1 Satz 1 LStR** die Möglichkeit die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen oder alternativ jeden gefahrenen Kilometer pauschal mit 0,30 EUR abzurechnen gem. **R 38 Abs. 1 Satz 5 LStR** i.V.m. **H 38 LStH** „Pauschale Kilometersätze“. In der Regel sollte jedoch ein Ansatz der Pauschalen günstiger sein.

Wird der PKW dem Betriebsvermögen zugeordnet, so sind alle damit zusammenhängenden Kosten wie z.B. Tankrechnungen, Instandhaltungen und Abschreibungen „dem Grund nach“ abzugsfähige Betriebsausgaben. Der Betriebsausgabenabzug wird jedoch „der Höhe nach“ eingeschränkt für private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung. Diese Aufwendungen sind nicht eindeutig betrieblich veranlasst, so dass es dem Gesetzgeber freisteht die Aufwendungen zum Abzug zuzulassen oder nicht.

1.2.1 Private Fahrten

Durch die Zuordnung zum Betriebsvermögen wurden alle Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht. Da in der Regel davon ausgegangen werden kann, dass der PKW auch Privat genutzt wird, sind die geltend gemachten Betriebsausgaben zu korrigieren durch den Ansatz einer Privatentnahme. Dies geschieht nach **§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG**. Wurde der PKW nicht in das Betriebsvermögen eingelegt ist ein Ansatz einer Privatentnahme nicht erforderlich.

Für die privaten Fahrten ist eine Nutzungsentnahme in Höhe des tatsächlichen Kosten, der auf die privaten Fahrten entfallenden Kosten anzusetzen (Fahrtenbuchmethode). Alternativ besteht die Möglichkeit die private Nutzung auch pauschal abzurechnen (1 % - Methode) oder den privaten Anteil zu schätzen.

a) Fahrtenbuchmethode

Gem. **§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG** können die tatsächlichen Kosten angesetzt werden, die auf die privaten Fahrten entfallen, sofern die Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den betrieblichen Fahrten anhand eines Fahrtenbuchs nachgewiesen werden können. Unter die gesamten Kosten fallen alle im Zusammenhang mit dem PKW stehenden Aufwendungen wie z.B. Benzin, Öl, Leasingraten, Abschreibungen, Wagenwäsche, Parkgebühren etc. Zudem gehört die Umsatzsteuer zu den Gesamtkosten, sofern ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde.

An das Fahrtenbuch stellt das Finanzamt erhöhte Anforderungen, so dass es zeitnah und in geschlossener Form geführt werden muss. Es muss das gesamte Jahr geführt werden, so dass das Ausfüllen für einen repräsentativen Zeitraum nicht anerkannt wird. Ein elektronisch geführtes Fahrtenbuch wird vom Finanzamt regelmäßig nicht anerkannt. Zudem müssen folgende Punkte enthalten sein:

- Datum der Fahrt
- Kilometerstand zu Beginn und zum Ende jeder Fahrt
- Reiseziel und bei Umwegen auch die Reiseroute (bei betrieblichen Fahrten)
- Reisezweck mit Angabe der aufgesuchten Geschäftspartner (bei betrieblichen Fahrten)
- gefahrene Kilometer zwischen Wohnung und Betrieb
- privat gefahrene Kilometer

Es ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

$$\frac{\text{gesamte Kosten} \cdot \text{gefahrene private Kilometer}}{\text{gesamte Kilometer}}$$

Abzugsgrenzen sind die privat gefahrenen Kilometer von den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und den Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung. Diese sind extra zu berechnen.

b) 1 % - Methode

Nach **§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG** besteht alternativ die Möglichkeit die privaten Fahrten mit 1 % des Bruttolistenpreises je Monat abzurechnen. Der Bruttolistenpreis ist der auf volle 100 EUR abgerundete Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung und der Umsatzsteuer und kann ohne Probleme beim Händler erfragt werden.

Diese Regelung gilt ab dem 01.01.2006 jedoch nur noch für PKW, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden und somit notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Dabei sind die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als auch die Fahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung der betrieblichen Sphäre zuzuordnen.

Der pauschale Nutzungswert ist auch dann anzusetzen, wenn der PKW nur gelegentlich im Monat für private Fahrten verwendet wird.

Bruttolistenpreis · 1 % · Monate = Bemessungsgrundlage

1.2.2 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

1.2.2.1 Rechtslage bis 31.12.2006

Nach **§ 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 1 EStG** sind die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte grds. nicht abzugsfähig und gehören somit zu den nichtabziehbaren Betriebsausgaben soweit in den folgenden Sätzen nichts geschrieben steht. **§ 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 2 EStG** verweist aber auf **§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG** und **§ 9 Abs. 2 EStG** in denen der Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern beschrieben wird. Für den Unternehmer gelten somit die gleichen Abzugsmöglichkeiten wie beim Arbeitnehmer auch. Er kann also 0,30 EUR je Entfernungskilometer (nur Hinfahrt) geltend machen nach **§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG**, so dass alle weiteren Kosten im Zusammenhang mit den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten sind gem. **§ 9 Abs. 2 Satz 1 EStG**. Es ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

0,30 EUR · einfache Entfernung · Arbeitstage = Betriebsausgabe

Da beim PKW im Betriebsvermögen alle Aufwendungen geltend gemacht wurden ist festzustellen, welche der geltend gemachten Aufwendungen auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallen. Dabei gibt es zwei Möglichkeiten, eine pauschale Wertermittlung oder eine Ermittlung anhand der tatsächlichen Kosten.

a) Pauschale Ermittlung der Kosten:

Nach **§ 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 Halbsatz 1 EStG** sind die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem pauschalen Wertansatz i.H.v. 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer (nur Hinfahrt) pro Kalendermonat zu ermitteln. Der Bruttolistenpreis ist der auf volle 100 EUR abgerundete Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung und der Umsatzsteuer und kann ohne Probleme beim Händler erfragt werden. Es ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

Entfernungskilometer · 0,03 % · Kalendermonate · Bruttolistenpreis = Betriebsausgabe

b) Ermittlung der tatsächlichen Kosten:

Wurde ein Fahrtenbuch geführt können anstelle der pauschalen Kosten auch die tatsächlichen Kosten zugrunde gelegt werden, so dass sich folgendes Berechnungsschema ergibt gem. **§ 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 Halbsatz 2 EStG**:

$$\frac{\text{gesamte Kosten} \cdot \text{gefahrte Kilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte}}{\text{gesamte Kilometer}}$$

Die Differenz zwischen den auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Kosten (egal ob pauschal mit 0,03 % oder anhand eines Fahrtenbuchs ermittelt) und den Entfernungspauschalen mit 0,30 EUR ist nicht abzugsfähig. Sollten die Entfernungspauschalen günstiger sein als die errechneten Aufwendungen, die auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallen, so können trotzdem die Entfernungspauschalen als Betriebsausgabe angesetzt werden im Zuge der Gleichberechtigung mit einem Arbeitnehmer. Es liegen dann zusätzliche Betriebsausgaben vor.

Aufwendungen gem. 0,03 %-Regelung oder tatsächliche Kosten
./ Entfernungs pauschale
= nichtabzugsfähige Betriebsausgabe

Der nichtabzugsfähige Teil der Betriebsausgaben ist nach § 60 Abs. 2 EStDV außerbilanziell zu korrigieren.

1.2.2.2 Rechtslage ab 01.01.2007

Ab dem 01.01.2007 hebt das Steueränderungsgesetz 2007 den § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. auf und sagt zugleich in § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG n.F., dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte der privaten Sphäre zugeordnet werden. Eine eindeutige Zuordnung der Aufwendungen zur betrieblichen Tätigkeit ist nicht möglich, da die betriebliche Tätigkeit erst vor dem Betriebstor anfängt, so dass es dem Gesetzgeber frei steht die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zum Abzug zuzulassen. Diese Regelung wurde jetzt aufgrund der angespannten Haushaltslage gestrichen. Als Härteausgleich wurde jedoch für Unternehmer, die mehr als 20 Kilometer zur Arbeit zurücklegen eine Härteregelung in § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG n.F. eingeführt, die den Abzug dieser Aufwendungen mit 0,30 EUR je Entfernungskilometer (nur Hinfahrt) pro Arbeitstag „wie“ Werbungskosten zulässt.

Die bisherige Anwendung des Werbungskostenabzugs in § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 2 EStG a.F. i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG a.F. für die Betriebsausgaben ist somit nicht mehr möglich, so dass § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG a.F. komplett aufgehoben wurde. Zusätzlich wurde jedoch ein neuer § 4 Abs. 5a EStG n.F. eingeführt, der die gleichen Inhalte wie § 9 Abs. 2 Satz 2 ff EStG n.F. enthält. Der Betriebsausgabenabzug ist daher wie zuvor in gleicher Höhe wie beim Arbeitnehmer möglich. § 4 Abs. 5a Satz 1 EStG n.F. lässt den Betriebsausgabenabzug für die Fahrten zwischen von Wohnung und Arbeitsstätte nicht zu, woraufhin § 4 Abs. 5a Satz 4 EStG n.F. i.V.m. § 9 Abs. 2 EStG n.F. die besagten Ausnahmen ermöglicht. Ausgenommen vom Abzug sind jedoch diesmal Unfallaufwendungen, die auf dem Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verursacht wurden. Diese sollen zukünftig mit der Entfernungspauschale abgegolten sein.

0,30 EUR · einfache Entfernung ab dem 21. Kilometer · Arbeitstage = Betriebsausgabe

Um die auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Kosten zu ermitteln gibt es wieder zwei Möglichkeiten, nämlich die pauschale Wertermittlung und die Ermittlung anhand der tatsächlichen Kosten.

a) Pauschale Ermittlung der Kosten:

Nach **§ 4 Abs. 5a Satz 2 EStG n.F.** sind die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einem pauschalen Wertansatz i.H.v. 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer (nur Hinfahrt) pro Kalendermonat zu ermitteln. Der Bruttolistenpreis ist der auf volle 100 EUR abgerundete Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung und der Umsatzsteuer und kann ohne Probleme beim Händler erfragt werden. Es ergibt sich folgendes Berechnungsschema:

Entfernungskilometer · 0,03 % · Kalendermonate · Bruttolistenpreis = Betriebsausgabe

b) Ermittlung anhand der tatsächlichen Kosten:

Wurde ein Fahrtenbuch geführt können anstelle der pauschalen Kosten auch die tatsächlichen Kosten zugrunde gelegt werden, so dass sich folgendes Berechnungsschema ergibt gem. **§ 4 Abs. 5a Satz 3 EStG n.F.:**

$$\frac{\text{gesamte Kosten} \cdot \text{gefahrte Kilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte}}{\text{gesamte Kilometer}}$$

Die Differenz zwischen der Entfernungspauschale mit 0,30 EUR und den auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Kosten (egal ob pauschal mit 0,03 % oder anhand eines Fahrtenbuchs ermittelt) ist nicht abzugsfähig. Sollten die Entfernungspauschalen günstiger sein als die errechneten Aufwendungen, die auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallen, so können trotzdem die Entfernungspauschalen als Betriebsausgabe angesetzt werden im Zuge der Gleichberechtigung mit einem Arbeitnehmer. Es liegen somit zusätzliche Betriebsausgaben vor.

Aufwendungen gem. 0,03 %-Regelung oder tatsächliche Kosten
./ Entfernungs pauschale
= nichtabzugsfähige Betriebsausgabe

Der nichtabzugsfähige Teil der Betriebsausgaben ist nach § 60 Abs. 2 EStDV außerbilanziell zu korrigieren.

1.2.3 Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

1.2.3.1 Rechtslage bis 31.12.2006

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 1 EStG gehören die Aufwendungen für Familienheimfahrten zu den nichtabziehbaren Betriebsausgaben, sofern in den nachfolgenden Sätzen nichts geschrieben ist. § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 2 EStG verweist jedoch auf § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG, so dass für die Familienheimfahrten gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG 0,30 EUR je Kilometer (Hin- und Rückfahrt) geltend gemacht werden können. Dabei ist jedoch wöchentlich nur eine Familienheimfahrt abzugsfähig nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG. Es geltend also die gleichen Abzugsmöglichkeiten für Unternehmer wie sie Arbeitnehmer auch haben, so dass sich letztlich folgendes Berechnungsschema ergibt:

$0,30 \text{ EUR} \cdot \text{gefahrte Kilometer} \cdot \text{Anzahl der Familienheimfahrten} = \text{Betriebsausgabe}$

Durch die Zuordnung des PKW wurden jedoch alle Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht, so dass festzustellen ist, in welcher Höhe die Betriebsausgaben auf die Familienheimfahrten entfallen. Hierfür gibt es zwei Methoden, die pauschale Wertermittlung und die Wertermittlung anhand der tatsächlichen Kosten.

a) Pauschale Wertermittlung:

Gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 Halbsatz 1 EStG besteht die Möglichkeit 0,002 % des Bruttolistenpreis je Entfernungskilometer (nur Hinfahrt) für die Familienheimfahrten pauschal anzusetzen, so dass sich folgende Formel ergibt:

$\text{Entfernungskilometer} \cdot 0,002 \% \cdot \text{Bruttolistenpreis} = \text{Betriebsausgabe}$

b) Ermittlung anhand der tatsächlichen Kosten:

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 Halbsatz 2 EStG besteht neben der pauschalen Ermittlung die Möglichkeit die tatsächlichen Kosten anzusetzen. Dazu müssen geeignete Belege vorgezeigt werden, wie z.B. ein Fahrtenbuch. Es ergibt sich folgende Berechnung:

$$\frac{\text{gesamte Kosten} \cdot \text{gefahrte Kilometer zwischen Wohnung und Zweitwohnung}}{\text{gesamte Kilometer}}$$

Die Differenz zwischen der Entfernungspauschale von 0,30 EUR je Kilometer und den auf die Familienheimfahrten entfallenden Kosten ist nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Sollten die Entfernungspauschalen günstiger sein als die errechneten Aufwendungen, die auf die Familienheimfahrten entfallen, so können trotzdem die Entfernungspauschalen als Betriebsausgabe angesetzt werden im Zuge der Gleichberechtigung mit einem Arbeitnehmer. Es liegen somit zusätzliche Betriebsausgaben vor.

Aufwendungen gem. 0,002 %-Regelung oder tatsächliche Kosten

./. Entfernungspauschale

= nichtabzugsfähige Betriebsausgabe

Der nichtabzugsfähige Teil der Betriebsausgaben ist nach § 60 Abs. 2 EStDV außerbilanziell zu korrigieren.

1.2.3.2 Rechtslage ab 01.01.2007

Durch das Steueränderungsgesetz 2007 wurde der Abzug der Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung in § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG a.F. aufgehoben und zugleich in § 9 Abs. 2 Satz 1 und 7 bis 10 EStG n.F. neu geregelt. Diese Regelung gilt über § 4 Abs. 5a Satz 4 EStG n.F. auch für die Betriebsausgaben. Gem. § 4 Abs. 5a Satz 1 EStG n.F. sind Familienheimfahrten nicht mehr als Betriebsausgaben abzugsfähig. Sie können jedoch nach § 4 Abs. 5a Satz 4 EStG n.F. i.V.m. § 9 Abs. 2 Satz 7 EStG n.F. weiterhin „wie“ Betriebsausgaben abgezogen werden, wobei immer nur eine Familienheimfahrt wöchentlich abzugsfähig ist. Nach § 9 Abs. 2 Satz 8 EStG n.F. sind die Fahrten mit 0,30 EUR je Kilometer (Hin- und Rückfahrt) abgegolten.

$0,30 \text{ EUR} \cdot \text{gefahrne Kilometer} \cdot \text{Anzahl der Familienheimfahrten} = \text{Betriebsausgabe}$

Durch die Zuordnung des PKW wurden alle Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht, so dass festzustellen ist, in welcher Höhe die Betriebsausgaben auf die Familienheimfahrten entfallen. Hierfür gibt es zwei Methoden, die pauschale Wertermittlung und die Wertermittlung anhand der tatsächlichen Kosten.

a) Pauschale Wertermittlung:

Gem. **§ 4 Abs. 5a Satz 2 EStG n.F.** besteht die Möglichkeit 0,002 % des Bruttolistenpreis je Entfernungskilometer (nur Hinfahrt) für die Familienheimfahrten pauschal anzusetzen, so dass sich folgende Formel ergibt:

$\text{Entfernungskilometer} \cdot 0,002 \% \cdot \text{Bruttolistenpreis} = \text{Betriebsausgabe}$

b) Ermittlung anhand der tatsächlichen Kosten:

Nach **§ 4 Abs. 5a Satz 3 EStG n.F.** besteht neben der pauschalen Ermittlung die Möglichkeit die tatsächlichen Kosten anzusetzen. Dazu müssen geeignete Belege vorgezeigt werden, wie z.B. ein Fahrtenbuch. Es ergibt sich folgende Berechnung:

$$\frac{\text{gesamte Kosten} \cdot \text{gefahrne Kilometer zwischen Wohnung und Zweitwohnung}}{\text{gesamte Kilometer}}$$

Die Differenz zwischen der Entfernungspauschale von 0,30 EUR je Kilometer und den auf die Familienheimfahrten entfallenden Kosten ist nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Sollten die Entfernungspauschalen günstiger sein als die errechneten Aufwendungen, die auf die Familienheimfahrten entfallen, so können trotzdem die Entfernungspauschalen als Betriebsausgabe angesetzt werden im Zuge der Gleichberechtigung mit einem Arbeitnehmer. Es liegen somit zusätzliche Betriebsausgaben vor.

Aufwendungen gem. 0,002 %-Regelung oder tatsächliche Kosten
./.. Entfernungspauschale
= nichtabzugsfähige Betriebsausgabe

Der nichtabzugsfähige Teil der Betriebsausgaben ist nach **§ 60 Abs. 2 EStDV** außerbilanziell zu korrigieren.

1.2.4 Kostendeckelung

Übersteigt die Summe der anhand der pauschalen Prozent-Methode ermittelten Werte die tatsächlichen Gesamtkosten können die pauschalen Nutzungswerte und nicht abziehbaren Betriebsausgaben auf die Gesamtkosten begrenzt werden. Dies verringert letztlich den Betrag der nicht abziehbaren Betriebsausgaben.

In Zukunft soll die Kostendeckelung modifiziert werden, vgl. Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 24.04.2006, Az. S 2145 – 2 St 32/St 33. Bei der derzeitigen Kostendeckelung werden die nicht abziehbaren Aufwendungen mit den tatsächlichen Kosten verglichen. Übersteigen die nicht abziehbaren Beträge die tatsächlichen Kosten liegt ein Fall der Kostendeckelung vor. Werden die tatsächlichen Aufwendungen jedoch um wenige Euro unterschritten, so liegt kein Fall der Kostendeckelung vor und ein Betriebsausgabenabzug ist in einem gewissen Maße möglich. In Zukunft soll beim Vergleich der pauschalierten Werte mit den tatsächlichen Aufwendungen von diesen die Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgezogen werden. Dies hat zur Folge, dass ein höherer Betrag als Betriebsausgabe abziehbar wird.

2 Umsatzsteuerliche Behandlung

2.1 Zuordnung zum Unternehmensvermögen und Vorsteuerabzug

Nach **§ 15 Abs. 1 S. 2 UStG** hat der Unternehmer die Möglichkeit Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 10 % betrieblich genutzt werden ins Unternehmensvermögen aufzunehmen. Dies gilt unabhängig von der ertragsteuerlichen Zuordnung. Beim PKW ist als Maßstab das Verhältnis der unternehmerisch gefahrenen Kilometer und den Gesamtkilometern zu betrachten. Wird der PKW dem Unternehmensvermögen zugeordnet, so kann aus den Kosten die Vorsteuer gezogen werden, sofern der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, die Leistung ausgeführt wurde und eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

Die außerbetriebliche Benutzung des PKW unterliegt dann als Nutzungsentnahme i.S.v. **§ 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG** der Umsatzsteuer. Der Unternehmer erbringt somit eine sonstige Leistung an sich selbst. Je nach Anschaffungszeitpunkt des PKW ergeben sich dabei Unterschiede hinsichtlich des Vorsteuerabzugs und der Nutzungsversteuerung.

2.2 Differenzierung der umsatzsteuerlichen Folgen nach dem Anschaffungszeitpunkt

Bei Fahrzeugen, die vor dem 01.04.1999 angeschafft wurden (Altfahrzeuge), ist der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung in vollem Umfang möglich. Zugleich ist im Gegenzug aber auch für die außerbetriebliche Nutzung des PKW eine Nutzungsentnahme zu versteuern.

Für Fahrzeuge, die nach dem 31.03.1999 und vor dem 01.01.2004 angeschafft wurden (Neufahrzeuge), gilt dies nicht. Zum 01.04.1999 wurde **§ 15 Abs. 1b UStG a.F.** eingeführt, der einen Vorsteuerabzug aus der Anschaffung nur zu 50 % vorsah. Die verbleibenden 50 % wurden gem. **§ 9b Abs. 1 EStG** als Anschaffungskosten aktiviert. Im Gegenzug brauchte gem. **§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG a.F.** keine Nutzungsversteuerung der außerbetrieblichen Nutzung mehr erfolgen. Dafür hatte sich der Gesetzgeber eine Ausnahmegenehmigung vom Europäischen Rat eingeholt, die bis zum 31.12.2002 gültig war und am 04.03.2000 im Amtsblatt verkündet wurde. Der Europäische Gerichtshof sah jedoch im Urteil vom 29.04.2004 einen Verstoß, da die Ausnahmegenehmigung erst am 04.03.2000 verkündet wurde, jedoch eine rückwirkende Wirkung auf den 01.04.1999 vorsah. Daher besteht zwischen dem 01.04.1999 und dem 04.03.2000 ein Wahlrecht den PKW als Altfahrzeug oder Neufahrzeug zu behandeln.

Für Anschaffungen nach dem 04.03.2000 ist jedoch zwingend die Behandlung als Neufahrzeug vorgeschrieben, weil **§ 15 Abs. 1b UStG a.F.** und **§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG a.F.** durch die Ausnahmegenehmigung gesichert waren. Diese Genehmigung konnte jedoch nicht verlängert werden, so dass ab dem 01.01.2003 die Behandlung als Neufahrzeug gemeinschaftsrechtswidrig war. Im Urteil vom 29.04.2004 hat der Europäische Gerichtshof dies bestätigt, so dass in der Zeit vom 01.01.2003 bis zum 31.12.2003 wieder ein Wahlrecht besteht den PKW als Altfahrzeug oder als Neufahrzeug zu behandeln. Mit dem Steueränderungsgesetz 2003 wurden **§ 15 Abs. 1b UStG a.F.** und **§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG a.F.** zum 01.01.2004 abgeschafft, so dass ab dem 01.01.2004 nur noch eine Behandlung als Altfahrzeug in Betracht kommt.

Zusammenfassend ergibt sich folgende Übersicht:

Anschaffung vor 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 Be- handlung als Altfahrzeug	Wahlrecht zur Behandlung als Alt- oder Neu- fahrzeug	Pflicht zur Be- handlung als Neufahrzeug	Wahlrecht zur Behandlung als Alt- oder Neu- fahrzeug	Pflicht zur Be- handlung als Altfahrzeug

Altfahrzeug = 100 % Vorsteuerabzug und Nutzungsversteuerung

Neufahrzeug = 50 % Vorsteuerabzug und keine Nutzungsversteuerung

Wurde der PKW als Neufahrzeug angeschafft, so konnte im Fall eines Wechsels zum 01.01.2003 bzw. 01.01.2004 eine Vorsteuerkorrektur nach [§ 15a UStG](#) erfolgen.

2.3 Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage

Nach [§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG](#) bemisst sich die Nutzungsentnahme nach den entstandenen Ausgaben, soweit diese zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, wobei gem. [§ 10 Abs. 4 Satz 2 UStG](#) die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage zählt. Es müssen also die entstandenen Kosten ermittelt werden und dafür gibt es drei Möglichkeiten:

- 1 % - Methode
- Fahrtenbuchmethode
- Schätzungsmethode

2.3.1 1 % - Methode

Berechnet der Unternehmer die ertragsteuerliche Privatnutzung anhand der 1 % - Methode kann er diese auch für die Umsatzsteuer anwenden. Dabei werden als Bemessungsgrundlage 80 % der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt. Auf diesen Wert ist die Umsatzsteuer mit 16 % bzw. 19 % aufzuschlagen.

Bruttolistenpreis · 1 % · Monate · 80 % = Bemessungsgrundlage

2.3.2 Fahrtenbuchmethode

Wurde im Rahmen der ertragsteuerlichen Ermittlung die Fahrtenbuchmethode gewählt, so kann diese auch für die Umsatzsteuer herangezogen werden. Zu beachten ist dabei, dass die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten aus der Berechnung auszuschneiden sind. Die Umsatzsteuer gehört nicht zu den Kosten, da diese im Rahmen des Vorsteuerabzugs den Unternehmer nicht belastet hat. Der anhand des Fahrtenbuchs ermittelte Wert stellt einen Nettowert dar, so dass auf diesen noch die Umsatzsteuer mit 16 % bzw. 19 % aufzuschlagen ist.

$$\frac{\text{gesamte vorsteuerbelastete Kosten} \cdot \text{außerbetrieblich gefahrene Kilometer}}{\text{gesamte Kilometer}} = \text{Bemessungsgrundlage}$$

2.3.3 Schätzungsmethode

Wird von der pauschalen Ermittlung anhand der 1 % - Methode kein Gebrauch gemacht und liegt kein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch vor, so ist die Bemessungsgrundlage zu schätzen. Dies geschieht anhand geeigneter Unterlagen sofern vorhanden. Sind keine Unterlagen vorhanden, so wird der außerbetriebliche Nutzungsanteil auf mindestens 50 % geschätzt. Die Schätzungsmethode kommt somit in den Fällen vor, in denen ertragsteuerliche gewillkürtes Betriebsvermögen vorliegt und kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wurde. Bei der Schätzung ist zu berücksichtigen, dass Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung der unternehmerischen Sphäre zugerechnet werden. Auf die geschätzte Bemessungsgrundlage ist die Umsatzsteuer mit 16 % bzw. 19 % aufzuschlagen.