

Die ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung von betrieblichen Kraftfahrzeugkosten

1. Ertragsteuerliche Behandlung	1
1.1 Zuordnung des Kraftfahrzeugs zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen?	1
1.2 Ertragsteuerliche Erfassung des Kraftfahrzeugkosten	2
1.3 Umfang des Betriebsausgabenabzugs	2
1.4 Ertragsteuerliche Behandlung des privaten Nutzenanteils	4
2. Umsatzsteuerliche Behandlung	9
2.1 Zuordnung des Kraftfahrzeugs zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen?	9
2.2 Umsatzsteuerliche Erfassung der Kraftfahrzeugkosten	9
2.3 Umsatzsteuerliche Behandlung der Privatnutzung	9

1. Ertragsteuerliche Behandlung

1.1 Zuordnung des Kraftfahrzeugs zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen?

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

Notwendiges Betriebsvermögen

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

Gewillkürtes Betriebsvermögen

Kraftfahrzeuge, deren betriebliche Nutzung zwischen 10 Prozent und 50 Prozent liegt, können dem Betriebsvermögen als sogenanntes gewillkürtes Betriebsvermögen zugerechnet werden. Dies gilt gleichermaßen für bilanzierende Steuerpflichtige wie auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung ermitteln. Die Behandlung eines Wirtschaftsgutes als gewillkürtes Betriebsvermögen setzt voraus, dass die Zuordnung des Gegenstands zum Betriebsvermögen unmissverständlich dokumentiert und zum Beispiel zeitnah in ein laufend zu führendes Bestandsverzeichnis aufgenommen wird.

Privatvermögen

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

Hinweis: Bei der Berechnung des Umfangs der betrieblichen Nutzung gilt Folgendes:

- Die Überlassung des Fahrzeugs an Arbeitnehmer ist immer betrieblich;
- Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten gehören zum betrieblichen Teil;
- Der Nachweis kann in jeder geeigneten Form erfolgen, auch durch formlose Aufzeichnungen;
- Kein Nachweis ist erforderlich, wenn offensichtlich ist, dass das Kraftfahrzeug (Kfz) mehr als 50 % betrieblich genutzt wird (zum Beispiel Taxiunternehmer, Handelsvertreter).

1.2 Ertragsteuerliche Erfassung der Kraftfahrzeugkosten

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

Anschaffungskosten

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

Laufende Kosten

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

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

1.3 Umfang des Betriebsausgabenabzugs

Fahrzeuge des Betriebsvermögens

Wird ein Kraftfahrzeug, das dem Betriebsvermögen zugeordnet ist, zu betrieblichen Zwecken genutzt, sind sämtliche der oben genannten Kosten als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Kosten sind jedoch auch dann abzugsfähig, wenn das dem Betriebsvermögen zugeordnete Kraftfahrzeug auch für private Zwecke genutzt wird. Dann

allerdings dürfen die privaten Fahrten nicht als Betriebsausgaben den Gewinn mindern. Da die Kosten zunächst vollständig als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, müssen die **privat veranlassten anteiligen Kosten dem Unternehmensgewinn als Nutzungsentnahme, das heißt als Betriebseinnahme wieder hinzugerechnet werden.** Einzelfragen erläutert das BMF-Schreiben vom 18.11.2009 (geändert mit BMF-Schreiben v. 15.11.); die Ermittlung des pauschalen Nutzenwertes für Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge regelt das BMF-Schreiben v. 05.06.2014).

Die bloße Behauptung, ein Fahrzeug werde nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten würden ausschließlich mit anderen Kraftfahrzeugen durchgeführt, reicht nicht aus, um vom Ansatz eines privaten Nutzungsanteils abzusehen. Der Bundesfinanzhof (BFH) vertritt vielmehr die Auffassung, dass dienstliche Fahrzeuge, die auch zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, nach der allgemeinen Lebenserfahrung letztlich auch privat genutzt werden. Allerdings hat der BFH den allgemeinen Erfahrungssatz mit Urteil vom 19. Mai 2009 (Az. VIII R 60/06) zusätzlich dahingehend präzisiert, dass ein Dienstfahrzeug erfahrungsgemäß gerade dann privat genutzt werde, wenn parallel zwar ein weiteres Privatfahrzeug zur Verfügung stehe, dieses mit dem Dienstfahrzeug aber weder in Status noch Gebrauchswert vergleichbar sei. Diesen für die Privatnutzung sprechenden Anscheinsbeweis könne der Steuerpflichtige allerdings entkräften - und zwar je leichter, je geringer die Unterschiede zwischen den Fahrzeugen ausfallen. Wenn glaubhaft gemacht wird, dass bestimmte betriebliche Kfz nicht privat genutzt werden, weil sie für eine private Nutzung nicht geeignet sind (zum Beispiel bei sogenannten Werkstattwagen), ist für diese Kfz kein pauschaler Nutzungswert zu ermitteln.

Unfallkosten

Bei Unternehmen ist der Unfallschaden wie die Fahrt, auf der er entstanden ist, zu beurteilen. Bei einer Privatfahrt ist eine Entnahme anzusetzen beziehungsweise sind die Kosten als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln. Ist der Unfall auf dem Weg zwischen Wohnung und Betriebsstätte geschehen, sind sämtliche Aufwendungen mit der Entfernungspauschale abgegolten.

Verkauf des Fahrzeugs

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

Fahrzeuge des Privatvermögens

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

Nachweis der tatsächlichen Kosten - Fahrtenbuchmethode

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

Berechnung anhand von Pauschalwerten

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

1.4 Ertragsteuerliche Erfassung des privaten Nutzenanteils

Nachweis der tatsächlichen Kosten für die Privatnutzung - Fahrtenbuchmethode

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

Das Fahrtenbuch muss laufend während des gesamten Jahres geführt werden (BFH, Beschluss v. 16.05.2013). Es ist nicht ordnungsgemäß, wenn mit seiner Führung - nach vorheriger Anwendung der 1 % - Regel (siehe nachfolgend unten) - erst innerhalb eines Jahres begonnen wird (BFH-Urteil v. 20.03.2014). Das Fahrtenbuch muss hinsichtlich betrieblicher Fahrten mindestens folgende Angaben enthalten:

- das Datum;
- Kilometerstand zu Beginn und Ende jeder einzelnen betrieblich veranlassten Fahrt;
- Reiseziel beziehungsweise Reiseroute;
- und aufgesuchte Geschäftspartner beziehungsweise Reisezweck.

Wird ein Umweg gefahren, ist dieser aufzuzeichnen. Teilweise sind berufsspezifisch bedingte Erleichterungen möglich (zum Beispiel für Handelsvertreter, Taxiunternehmer). Einen Überblick über die Berufsgruppen und die jeweiligen Erleichterungen finden Sie im ebenfalls im Erlass des Bundesfinanzministeriums vom 18. November 2009. Hinsichtlich der Privatfahrten genügen die Kilometerangaben. Für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genügt ein kurzer Hinweis im Fahrtenbuch.

Für die Frage, in welcher Form das Fahrtenbuch erstellt werden muss, hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass insbesondere erforderlich ist, dass erkennbar ist, dass das Fahrtenbuch fortlaufend zeitnah geführt wurde und dass es zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr ohne größeren Aufwand geändert werden kann. So ist beispielsweise ein erst im Nachhinein anhand von losen Notizzetteln erstelltes Fahrtenbuch nach der Rechtsprechung nicht anzuerkennen. Damit ein elektronisches Fahrtenbuch steuerlich anerkannt wird, müssen die Daten entweder unverändert sein oder, falls nachträgliche Änderungen erfolgt sind, einschließlich Änderungshistorie aufbewahrt und lesbar gemacht werden können. Wird der Anlass der Fahrt erst nachträglich in einem Webportal eingetragen, muss diese Eintragung zeitnah, das heißt innerhalb von sieben Tagen, erfolgen (OFD Rheinland, Verfügung v. 18.02.2013).

Die Hin- und Rückfahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte beziehungsweise für Familienheimfahrten gehören zwar zu den betrieblichen Fahrten, dennoch sind pro Entfernungskilometer bei Nutzung eines Kfz nur mit 0,30 Euro als Betriebsausgaben abzugsfähig. Im Wesentlichen sollen Unternehmer und Arbeitnehmer gleich behandelt werden. In aller Regel sind die tatsächlichen Kilometerkosten höher. Der über 0,30 Euro pro Entfernungskilometer hinausgehende Kostenanteil ist durch Zuschlag als „nicht abzugsfähige Betriebsausgabe“ zu korrigieren.

Die bereits (wie oben aufgeführt) ermittelten Gesamtkosten sind durch die Jahres-Kilometerleistung zu dividieren. Der so ermittelte Kilometersatz wird auf den privaten Nutzungsanteil laut Fahrtenbuch angewandt.

Hinweis: Liegt bei einem dem Betriebsvermögen zugeordneten Pkw der betriebliche Nutzungsanteil unter 50 Prozent und wird kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt, ist der Anteil für die Privatnutzung zu schätzen. Hierzu sind, wie bei der Fahrtenbuchmethode, alle Kosten zu addieren und durch die Jahreskilometerleistung zu dividieren. Der so ermittelte km-Satz wird auf die geschätzte private km-Leistung angewandt.

Pauschale Berechnung des privaten Nutzungsanteils - 1 % - Methode

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

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

Zur Frage, wie der Nachweis der mehr als hälftigen betrieblichen Nutzung nachzuweisen ist, regelt der Erlass des Bundesfinanzministeriums vom 18. November 2009 entsprechende Einzelheiten. Danach kann dieser Nachweis in jeder geeigneten Form erfolgen. Es können zum Beispiel Eintragungen in Terminkalendern oder Reisekostenaufstellungen sowie andere Abrechnungsunterlagen zur Glaubhaftmachung herangezogen werden. Sind entsprechende Unterlagen nicht vorhanden, kann die überwiegende betriebliche Nutzung durch formlose Aufzeichnungen über einen repräsentativen zusammenhängenden Zeitraum (in der Regel drei Monate) glaubhaft gemacht werden. Dabei reichen Angaben über die betrieblich veranlassten Fahrten (jeweiliger Anlass und zurückgelegte Strecke) und die Kilometerstände zu Beginn und Ende des Aufzeichnungszeitraumes aus. Auf einen gesonderten Nachweis der mehr als hälftigen betrieblichen Nutzung kann sogar ganz verzichtet werden, wenn sich bereits aus Art und Umfang der Tätigkeit der Steuerpflichtigen ergibt, dass das Fahrzeug zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird. Als Beispiele sind genannt Taxiunternehmer, Handelsvertreter, Handwerker der Bau- und Baunebengewerbe, Landtierärzte. Diese Vermutung gilt, wenn ein Steuerpflichtiger mehrere Kraftfahrzeuge im Betriebsvermögen hält, nur für das Kraftfahrzeug mit der höchsten Jahreskilometerleistung. Für die weiteren Fahrzeuge gelten die allgemeinen Grundsätze.

Hat der Steuerpflichtige den betrieblichen Nutzungsumfang des Kraftfahrzeugs einmal dargelegt, so ist - wenn sich keine wesentlichen Veränderungen in Art oder Umfang der Tätigkeit oder bei den Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte ergeben - grundsätzlich auch für die folgenden Veranlagungszeiträume von diesem Nutzungsumfang auszugehen (Achtung bei Fahrzeugwechsel).

Wichtig ist weiter, dass hinsichtlich des Umfangs der betrieblichen Nutzung alle Fahrten anzusetzen sind, die betrieblich veranlasst sind. Demzufolge sind auch Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder Familienheimfahrten der betrieblichen Nutzung zuzurechnen. Folglich bedarf es keines weiteren Nachweises, wenn die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten mehr als 50 Prozent der Jahreskilometerleistung des Kraftfahrzeugs ausmachen. Dasselbe gilt für die Überlassung eines Kraftfahrzeugs auch zur privaten Nutzung an einen Arbeitnehmer.

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

Der **Bruttolistenpreis** setzt sich zusammen aus

	1 Prozent des inländischen Listenpreises (abgerundet auf volle 100 Euro) im Zeitpunkt der Erstzulassung des konkreten Fahrzeugs (dies gilt auch für reimportierte Kfz)
+	zusätzliche Kosten für Sonderausstattung
+	Umsatzsteuer
=	Bruttolistenpreis

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

Die 1 % - Regelung gilt auch für bereits voll abgeschriebene Kfz.

Wird das Fahrzeug nur während eines Teils des Monats genutzt, ist trotzdem der volle Monatsbetrag anzusetzen (FG Baden-Württemberg v. 24.2.2015).

Beispiel 1-Prozent-Regelung:

Bruttolistenpreis	x	Kalendermonate	x	1 Prozent	=	Nutzungswert
20.000 Euro	x	12	x	1 Prozent	=	2.400 Euro

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

Nutzung mehrerer Kraftfahrzeuge und Nutzung durch mehrere Nutzungsberechtigte

Gehören gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zum Betriebsvermögen, so ist der pauschale Nutzungswert grundsätzlich für jedes Kfz anzusetzen, das vom Unternehmer oder von zu seiner Privatsphäre gehörenden Personen für Privatfahrten genutzt wird.

Wird ein Kfz gemeinsam vom Betriebsinhaber und einem oder mehreren Arbeitnehmern genutzt, so ist bei Anwendung der 1 % -Regelung der Nutzungswert entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen (BMF-Schreiben v. 15.11.2012).

Wird der Wert der privaten Nutzung nach der 1 % - Regelung ermittelt, sind die **Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte** für jeden Entfernungskilometer pro Monat mit 0,03 % des Bruttolistenpreises anzusetzen. Allerdings dürfen die Aufwendungen für diese Fahrten den Gewinn nicht uneingeschränkt mindern. Daher muss für diese Fahrten dem Gewinn die positive Differenz zwischen 0,03 Prozent der Bemessungsgrundlage und der für Arbeitnehmer vorgesehenen Entfernungspauschale von 0,30 Euro pro Entfernungskilometer hinzugerechnet werden.

Unterhält der Unternehmer aus betrieblichen Gründen einen **doppelten Haushalt**, sind 0,002 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer zur Ermittlung des privaten Nutzenanteils hinzuzurechnen. Auch in diesem Fall sind die **Kosten für Familienheimfahrten** nur beschränkt als Betriebsausgaben abziehbar. Nicht abziehbar ist der positive Differenzbetrag zwischen 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises pro Monat und Entfernungskilometer und dem Kilometerpauschbetrag von 0,30 Euro / Entfernungskilometer.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger mit einer am 1. Januar 2017 begründeten doppelten Haushaltsführung nutzt ein betriebliches Fahrzeug mit einem Listenpreis einschließlich Umsatzsteuer (USt) von 30.000 Euro im gesamten Kalenderjahr 2017 zu Privatfahrten, zu 200 Fahrten zur 30 km entfernten Betriebsstätte und zu 20 Familienheimfahrten zum 150 km entfernten Wohnsitz der Familie.

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

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

Kostendeckelung

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

Besondere Regelung für (Hybrid-) Elektrofahrzeuge

Um Wettbewerbsnachteile für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge abzubauen, die auf einem derzeit noch deutlich höheren Listenpreis beruhen, ist seit 2013 eine Sonderregelung zu beachten (Nachteilsausgleichsregelung). Danach ist der Listenpreis als Bemessungsgrundlage für die 1 % - Regelung um die in diesen enthaltenen Kosten für das Batteriesystem zu mindern. Die Regelung gilt ab 2013 für alle begünstigten Fahrzeuge, die vor dem 01.01.2023 angeschafft werden, also auch für bereits vor 2013 angeschaffte Fahrzeuge.

Die Minderung berechnet sich nach der Batteriekapazität. Im Kalenderjahr 2013 hat sie 500 Euro pro kWh der Batteriekapazität betragen. Für in den Folgejahren angeschaffte Kfz mindert sich der Betrag von 500 Euro pro kWh um jährlich 50 Euro pro kWh. Der pauschale Abschlag ist der Höhe nach begrenzt. Der Minderungs- und der Höchstbetrag richten sich nach dem Anschaffungsjahr des Kraftfahrzeugs und können aus nachfolgender Tabelle entnommen werden. Werden Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge gebraucht erworben, richtet sich der Minderungsbetrag nach dem Jahr der Erstzulassung des Kraftfahrzeugs. Der kWh-Wert kann dem Feld 22 der Zulassungsbescheinigung entnommen werden.

Anschaffungsjahr/Jahr der Erstzulassung	Minderungsbetrag in Euro x kWh der Batteriekapazität	Höchstbetrag in Euro
2013 und früher	500 Euro x kWh	10.000
2014	450 Euro x kWh	9.500
2015	400 Euro x kWh	9.000
2016	350 Euro x kWh	8.500
2017	300 Euro x kWh	8.000
2018	250 Euro x kWh	7.500
2019	200 Euro x kWh	7.000
2020	150 Euro x kWh	6.500
2021	100 Euro x kWh	6.000
2022	50 Euro x kWh	5.500

Einzelheiten zur Ermittlung des privaten Nutzungsanteils regelt das BMF-Schreiben v. 05.06.2014.

Nutzung im Rahmen unterschiedlicher Einkunftsarten

Nutzt der Steuerpflichtige das betriebliche Kraftfahrzeug auch im Rahmen anderer Einkunftsarten, sind die auf diese außerbetrieblichen, aber nicht private Nutzung entfallenden Aufwendungen grundsätzlich nicht mit dem nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) (1 %-Regelung) ermittelten Betrag abgegolten. Es bestehen seitens der Finanzverwaltung jedoch keine Bedenken, diese Entnahme mangels anderer Anhaltspunkte mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs je gefahrenem Kilometer zu bewerten; dieser Entnahmewert stellt vorbehaltlich bestehender Abzugsbeschränkungen die im Rahmen der anderen Einkunftsart abziehbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar. Aus Vereinfachungsgründen wird einkommensteuerrechtlich auf den Ansatz einer zusätzlichen Entnahme verzichtet, soweit die Aufwendungen bei der anderen Einkunftsart keinen Abzugsbeschränkungen unterliegen und dort nicht abgezogen werden.

Auswahl der Methode

Der Steuerpflichtige muss sich für das gesamte Wirtschaftsjahr auf eine Methode festlegen. Nur im Falle eines Fahrzeugwechsels ist auch während eines Wirtschaftsjahres der Übergang zu einer anderen Ermittlungsmethode zulässig. Die Methodenwahl wird durch Einreichen der Steuererklärung beim Finanzamt getroffen.

Fazit: Zwar ist die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige dieses zu weniger als zehn Prozent für seinen Betrieb nutzt. Ist diese Schwelle jedoch überschritten, so kann es steuerlich durchaus interessant sein, auch Wirtschaftsgüter, die überwiegend privat und nur zu einem geringeren Teil betrieblich genutzt werden, wahlweise dem Betriebsvermögen zuzuordnen (gewillkürtes Betriebsvermögen). Als Kehrseite der Medaille muss der private Nutzungsanteil ausgeglichen werden. Außerdem sind bei einer Entnahme des Pkws gegebenenfalls stille Reserven aufzudecken und zu versteuern.

2. Umsatzsteuerliche Behandlung

2.1 Zuordnung des Fahrzeugs zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen?

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

2.2 Umsatzsteuerliche Erfassung der Kraftfahrzeugkosten

Anschaffungskosten

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

Laufende Kosten

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

Miete oder Leasing von Fahrzeugen

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

Veräußerung / Entnahme eines betrieblichen Kfz

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

2.3 Umsatzsteuerliche Behandlung der Privatnutzung

Neben entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen sind auch verschiedene sog. unentgeltliche Wertabgaben (Eigenverbrauch) umsatzsteuerpflichtig, so auch die Privatnutzung eines betrieblichen Kfz, sofern das Kfz ursprünglich zum vollen

Vorsteuerabzug berechtigt hat. Die auf die private Nutzung des Kfz entfallende Umsatzsteuer erhöht die Entnahme und damit den Gewinn des Unternehmers. Die private Nutzung ist in Höhe von 19 Prozent monatlich zu versteuern. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage stehen drei Methoden zur Verfügung.

1-Prozent-Regelung

Als Bemessungsgrundlage für die Nutzungsentnahme kann aus Vereinfachungsgründen der nach der 1-Prozent-Methode zu ertragsteuerlichen Zwecken ermittelte Wert herangezogen werden. Um Aufwendungen, die nicht mit Vorsteuer belastet sind (Steuer, Versicherung), nicht zu besteuern, wird ein pauschaler Abschlag von 20 Prozent vorgenommen (bei der Fahrzeugüberlassung an einen Arbeitnehmer ist gemäß BMF vom 5. Juni 2014 ein entsprechender Abzug nicht zulässig). Der Zuschlag von 0,03 % Prozent für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte unterliegt dabei aber nicht der Umsatzsteuer.

Beispiel: Der Unternehmer nutzt seinen betrieblichen Pkw (Bruttolistenpreis 85.000 Euro, tatsächlicher Nettopreis 70.000 Euro) auch privat. Den Nutzungsanteil berechnet er nach der 1 % - Regelung. Der private Nutzungsanteil beträgt nach seiner nicht zu beanstandeten Schätzung 20 %.

1 % - Regelung	Euro
Bruttolistenpreis	85.000
Privater Nutzungsanteil (85.000 Euro x 1 % x 12 Monate)	10.200
80 %	8.160
8.160 Euro x 19 % USt	= 1.550

Will der Unternehmer nur die tatsächlichen mit Vorsteuer belasteten Kosten in die Umsatzsteuer mit einbeziehen, kann dies nur im Rahmen der Fahrtenbuchregelung oder der Schätzung des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils erfolgen. Der so ermittelte Betrag ist ein Nettowert, auf den die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen ist. Hat der Unternehmer beim Pkw-Erwerb Vorsteuer abgezogen, gehört auch die Abschreibung mit in die Bemessungsgrundlage. Die Anschaffungskosten eines Pkw sind dabei abweichend von den ertragsteuerlichen Grundsätzen gleichmäßig auf den nach § 15a UStG maßgeblichen Berichtszeitraum zu verteilen (= fünf Jahre).

Fahrtenbuchmethode

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

Schätzung

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

Details zur umsatzsteuerlichen Beurteilung bei unternehmerisch genutzten Fahrzeugen finden sich im BMF-Schreiben vom 5. Juni 2014, (IV D 2 - S 7300/07/10002:001).

Stand: Januar 2017

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

Mitgliedsunternehmen der IHK Bonn/Rhein-Sieg erteilt weitere Information:

Detlev Langer, Tel: 0228/2284 134, Fax: 0228/2284-222, Mail: langner@bonn.ihk.de
Bonner Talweg 17, 53113 Bonn, www.ihk-bonn.de

Verantwortlich: Industrie- und Handelskammer zu Köln, Unter Sachsenhausen 10-26, 50667 Köln,
www.ihk-koeln.de