

Pkw-Nutzung durch Einzelunternehmer und Gesellschafter von Personengesellschaften

(HaufeIndex: 1542387)

Zusammenfassung

Überblick

In kleineren und mittelständischen Unternehmen ist es üblich, dass Fahrzeuge von dem Unternehmer bzw. den Gesellschaftern privat und betrieblich genutzt werden. Steuerlich hat dies zur Folge, dass bei einem Fahrzeug des **Betriebsvermögens** sämtliche Kosten als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, im Gegenzug aber ein **Privatanteil versteuert** werden muss. Bei einem Fahrzeug des **Privatvermögens** kann dagegen nur der betrieblich bedingte Aufwand abgesetzt werden.

Der BFH hat in jüngerer Zeit eine Reihe von Entscheidungen gefällt, die sich positiv für Unternehmer auswirken, etwa zur Berücksichtigung von Sonderausstattung und zur nur gelegentlichen Nutzung eines Firmenwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte.

Gesetze, Vorschriften und Rechtsprechung

Die ertragsteuerliche Ermittlung des Privatanteils für die Kfz-Nutzung ist in § 6 Abs. 1 Nr. 4 und § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG geregelt. Umsatzsteuerlich liegt eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vor.

1 Zuordnung des Fahrzeugs zum Privat- oder Betriebsvermögen (HaufeIndex: 2737580)

Ob ein Pkw **ertragsteuerlich** zum Privat- oder Betriebsvermögen gehört, hängt von seiner Nutzung ab. Wird das Fahrzeug – gemessen an der jährlich zurückgelegten Kilometerzahl – zu **mehr als 50 %** betrieblich genutzt, muss es dem **Betriebsvermögen** zugeordnet werden. Beträgt die betriebliche Nutzung mindestens 10 %, aber nicht mehr als 50 %, besteht unabhängig von der Art der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 bzw. § 5 EStG oder nach § 4 Abs. 3 EStG, ein **Wahlrecht**, das Fahrzeug dem Privatvermögen oder dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen. Bei einer betrieblichen Nutzung von **weniger** als 10 % gehört das Fahrzeug stets zum **Privatvermögen**^[1].

Diese Grundsätze gelten gleichermaßen für erworbene wie für **geleaste** Fahrzeuge^[2]. Selbst bei der **Einnahmen-Überschussrechnung** kann ein geleastes Fahrzeug bzw. das insoweit bestehende Nutzungsrecht dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet werden^[3].

Steht ein Pkw im Eigentum eines **Gesellschafters** einer **Personengesellschaft**, kann er zu dessen Sonderbetriebsvermögen gehören. Das ist z. B. der Fall, wenn der Gesellschafter den Pkw zu mehr als 50 % betrieblich nutzt oder an die Personengesellschaft vermietet.

Von der Zuordnung zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen zu unterscheiden ist die Zuordnung zum **umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen**. Bei privater und mindestens 10 %iger betrieblicher Nutzung hat der Unternehmer ein Wahlrecht, das Fahrzeug ganz, entsprechend dem geschätzten unternehmerischen Nutzungsanteil oder gar nicht dem Unternehmensvermögen zuzuordnen^[4]. Dagegen darf ein zu weniger als 10 % betrieblich genutztes Fahrzeug nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG

nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden.

Bei **Zweit- und Drittfahrzeugen** von Einzelunternehmern oder Gesellschaftern von Personengesellschaften sowie bei dem einzigen Fahrzeug eines **nebenberuflich** tätigen Unternehmers geht die Finanzverwaltung regelmäßig davon aus, dass die Fahrzeuge zu **weniger als 10 %** unternehmerisch genutzt werden^[5].

Bei der **Zuordnung** zum Betriebs- bzw. Unternehmensvermögen anhand der **Kilometerzahl** ist zu beachten, dass Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung ertragsteuerlich dem betrieblichen Bereich^[6], umsatzsteuerlich dem unternehmerischen Bereich^[7] zugeordnet werden.

2 Fahrzeug im Betriebsvermögen (HaufeIndex: 2737581)

2.1 Betriebsausgaben und -einnahmen (HaufeIndex: 2737582)

Gehört das Fahrzeug zum Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen, sind **sämtliche Fahrzeugkosten** als Betriebsausgaben abzugsfähig. Dies gilt für Leasingraten, Abschreibungen, Treibstoff- und Reparaturkosten, Kfz-Steuer und Versicherungsprämien, Finanzierungskosten sowie Garagenmiete^[1].

Allerdings sind Kosten für einen ADAC-Schutzbrief, Mautgebühren und Autobahnvignetten, soweit nicht ausschließlich in Zusammenhang mit der betrieblichen Nutzung entstanden, nicht durch die 1%-Regelung abgegolten^[2]. Soweit derartige Kosten **privat**, z. B. durch eine Ferienreise, veranlasst sind, scheidet ihr Ansatz als Betriebsausgabe aus. Gleiches gilt für private Parkgebühren. Dagegen sind betriebliche Parkgebühren nicht als Kfz-Kosten, sondern als Reisenebenkosten zu erfassen^[3].

Bei Kosten infolge eines **Unfalls** ist zu differenzieren: Hat sich der Unfall bei einer betrieblichen Fahrt – auch bei einer Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte – ereignet, rechnen die Unfallkosten zu den Betriebsausgaben. Kosten für einen Unfall bei einer Privatfahrt sind als Entnahme zu behandeln^[4].

Wurde ein gemischt-genutzter Pkw des Betriebsvermögens gestohlen, führt die Erstattung der Kaskoversicherung in voller Höhe zu einer **Betriebseinnahme**, wenn der **Diebstahl** sich bei einer betrieblichen Fahrt ereignet hat. Wurde das Fahrzeug bei einer privaten Fahrt gestohlen, stellt die Versicherungserstattung nur insoweit eine Betriebseinnahme dar, als sie höher ist als der Restbuchwert des Fahrzeugs^[5].

Dies beruht auf einer Entscheidung des BFH^[6], wonach der **Restbuchwert** nicht Gewinn mindernd ausgebucht werden darf, wenn ein Fahrzeug bei einer Privatfahrt entwendet wurde; insoweit erhöht die Versicherungsentschädigung auch den Gewinn nicht. Dagegen ist der Restbuchwert eines bei einer betrieblichen Fahrt entwendeten Pkw in voller Höhe aufwandswirksam auszubuchen. Selbst die Entschädigung bei einem Diebstahl aus der Privatgarage ist in voller Höhe als (Sonder-) Betriebseinnahme anzusehen^[7].

2.2 Bilanzierung und Abschreibung (HaufeIndex: 2737583)

Entscheidend für die Höhe der jährlichen Abschreibung sind die Anschaffungskosten des Fahrzeugs, dessen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und die Abschreibungsmethode.

Die Anschaffungskosten setzen sich aus dem Kaufpreis des Fahrzeugs, Kosten der **Sonderausstattung**, den Überführungs- und Zulassungskosten sowie den Kosten für die Erstbetankung zusammen. Zur Sonderausstattung rechnen auch ein Navigationsgerät, gleich, ob es neben Navigations-, Radio- oder Computerfunktionen auch Telekommunikationsfunktionen bietet und

ein Diebstahlsicherungssystem^[1]. Nicht als Sonderausstattung erfasst werden ein Autotelefon, eine Freisprechanlage sowie ein Satz Reifen auf Felgen^[2].

Die **Erstbetankung** ist erforderlich, um das Fahrzeug in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen; daher rechnen diese Kosten zu den Anschaffungskosten. Sie sollen daher auf das Notwendige begrenzt werden. Insbesondere ist zu vermeiden, dass der Händler das Fahrzeug komplett betankt und die Kosten auf der Rechnung für das Fahrzeug ausweist.

Ebenfalls zu den Anschaffungskosten rechnet die **Umsatzsteuer**, soweit sie aufgrund eines Ausschlusses nach § 15 Abs. 2 UStG nicht als Vorsteuer^[3] abgezogen werden konnte. Die so ermittelte AfA-Bemessungsgrundlage ist jedoch zu **mindern**, wenn die Anschaffung des Fahrzeugs im Verhältnis zum Unternehmen, z. B. ein Ferrari, **unangemessen** ist^[4].

Praxis-Beispiel Vorsteuerabzug

Der vorsteuerabzugsberechtigte Einzelunternehmer U hat im Januar 01 einen Pkw samt Sonderausstattung für 30.000 EUR zuzüglich 5.700 EUR Umsatzsteuer erworben, den er sowohl privat als auch betrieblich nutzt. Die in der Bilanz zu aktivierenden Anschaffungskosten betragen 30.000 EUR. Ohne Vorsteuerabzugsberechtigung wären 35.700 EUR zu aktivieren.

Die betriebsgewöhnliche **Nutzungsdauer** für einen Pkw beträgt nach Auffassung der Finanzverwaltung **6 Jahre**^[5]. Die Rechtsprechung^[6] geht meist von einer **8-jährigen** Nutzungsdauer aus. Bei einem gebraucht erworbenen Fahrzeug ist dagegen die verbleibende Restnutzungsdauer zu schätzen, wobei sich die Schätzung nach dem Pkw-Typ und dessen Laufleistung richtet.

Anhand dieser Kriterien kann auch eine kürzere als die von der Finanzverwaltung unterstellte 6-jährige Nutzungsdauer eines Neuwagens glaubhaft gemacht werden. So hat das FG Münster^[7] eine Nutzungsdauer von **4 Jahren** akzeptiert, nachdem ein Pkw binnen 17 Monaten ca. 130.000 km gelaufen war.

Die **Abschreibung** ist stets bis auf den Erinnerungsbuchwert von 1 EUR vorzunehmen, deren Bemessungsgrundlage darf nicht um den bei der Wiederveräußerung zu erwartenden Erlös gemindert werden.

Als AfA-Methoden kommen die **lineare** Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG sowie – bei Anschaffungen **nach dem 31.12.2008** und **vor dem 1.1.2011** – die **degressive** Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG in Betracht. Maßgebend für den Zeitpunkt der Anschaffung ist die **Übergabe** des Fahrzeugs, nicht die Bestellung^[8]. Wurde eine Abschreibung willentlich oder willkürlich unterlassen, darf sie **nicht nachgeholt** werden^[9].

2.3 Besteuerung des Privatanteils (HaufeIndex: 2737584)

2.3.1 Allgemeines (HaufeIndex: 2737585)

Einzelunternehmer und Gesellschafter, die ein betriebliches Fahrzeug – selbst ein Taxi^[1], einen Kombi^[2] oder einen Pickup Truck^[3] – auch für Privatfahrten, für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung nutzen, müssen einen Privatanteil versteuern. Dies gilt unabhängig davon, ob das Fahrzeug erworben

oder geleast^[4] wurde und ob es zum Anlage- oder Umlaufvermögen^[5] des Unternehmens gehört.

Ein Fahrzeug, das aufgrund seiner objektiven Beschaffenheit und Einrichtung typischerweise so gut wie ausschließlich zur **Beförderung von Gütern** bestimmt ist, unterfällt **nicht** der Nutzungswertbesteuerung; ob ein solches Fahrzeug auch privat genutzt wurde, hat das Finanzamt festzustellen, es kann sich nicht auf einen Anscheinsbeweis berufen^[6].

Die Besteuerung des Privatanteils erfolgt dadurch, dass dem Fahrzeugnutzer eine **fiktive Betriebseinnahme** zugerechnet wird bzw. ein Teil der Betriebsausgaben nicht abzugsfähig ist. Die Höhe dieser Beträge kann bei Fahrzeugen, die dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen sind, entweder nach der **1%-Regelung** oder anhand der tatsächlichen Kosten mit Hilfe der **Fahrtenbuchmethode** ermittelt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2, 3 EStG).

Der Unternehmer hat ein **Wahlrecht** zwischen beiden Methoden. Nutzt er mehrere betriebliche Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens auch privat, kann er dieses Wahlrecht für jedes Fahrzeug gesondert ausüben, d. h. für ein Fahrzeug die 1%-Regelung, für ein anderes die Fahrtenbuchmethode anwenden^[7].

Bei **Leasingfahrzeugen**, die nicht zum Betriebsvermögen gehören, aber zu ca. 80 % betrieblich genutzt werden, ist die Anwendung der 1%-Regelung zulässig^[8]. Dagegen scheidet diese Methode aus, wenn die betriebliche Nutzung weniger als 50 % beträgt und das Fahrzeug bzw. das aus dem Leasingvertrag resultierende Nutzungsrecht nicht eindeutig dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet wurde^[9]. Die Zuordnung eines **geleaste[n] Fahrzeugs** zum gewillkürten Betriebsvermögen setzt entsprechende, zeitnah erstellte Aufzeichnungen voraus; allein die Erfassung der Leasingraten sowie der weiteren Betriebskosten als Betriebsausgaben reicht nicht aus^[10].

Der Privatanteil für zu mehr als 10 %, aber weniger als 50 % betrieblich genutzte Fahrzeuge darf nicht nach der 1%-Regelung ermittelt werden; er ist nach Entnahmegrundsätzen anhand des Teilwerts durch Führung eines **Fahrtenbuchs** oder durch Aufteilung der Kosten anhand der Nutzungsanteile zu bestimmen.

Von der 1%-Regelung **ausgenommen** sind regelmäßig auch Fahrzeuge, die kraftfahrzeugsteuerrechtlich als **Lkw** oder Zugmaschine zugelassen sind^[11]. Dennoch ist für solche Fahrzeuge ein geldwerter Vorteil anzusetzen, wenn sie privat genutzt werden. Dazu kann auf die 1%-Regelung zurückgegriffen und eine Bemessungsgrundlage von maximal 80.000 EUR zu Grunde gelegt werden^[12].

Dagegen unterliegt ein **Geländewagen**, der nur wegen seines Gesamtgewichts von mehr als 2,8 t als Lkw eingestuft worden ist, der 1%-Regelung^[13] bzw. der Fahrtenbuchmethode. Gleiches gilt für ein Fahrzeug mit Doppelkabine und geschlossener Ladefläche, das auch zu Freizeitwecken genutzt werden kann^[14], nicht aber für einen Transporter, der lediglich für die Beförderung von Gütern eingerichtet ist^[15].

Die Wahl einer der Methoden zur Besteuerung des Werts der privaten Pkw-Nutzung trifft der Unternehmer in seiner **Einkommensteuererklärung**, er kann sie jedoch **bis zur Bestandskraft** des Steuerbescheids **korrigieren**^[16]. Entscheidet er sich für eine der Methoden, muss er sie während des gesamten Wirtschaftsjahrs beibehalten, kann aber im folgenden Wirtschaftsjahr zur anderen Methode wechseln. Ein **Methodenwechsel** während des Wirtschaftsjahrs ist nur zulässig, wenn das Fahrzeug gewechselt wird^[17].

Um den Ansatz einer zusätzlichen Einnahme bzw. eine Betriebsausgabenkürzung zu vermeiden, liegt es nahe zu behaupten, ein betriebliches Fahrzeug werde **nicht privat genutzt**. Die **Beweislast** dafür trägt der **Unternehmer**^[18]. Die Finanzverwaltung geht^[19] von einem Anscheinsbeweis dafür aus, dass ein betrieblicher Pkw auch privat genutzt wird. Dieser Anscheinsbeweis lässt sich entkräften, wenn

- ein **Fahrtenbuch** geführt wird;
- für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine auf den Unternehmer ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte oder schriftliche Unterlagen über den regelmäßigen Bezug von Monatskarten vorgelegt werden^[20], jedoch nur in Hinblick auf den Zuschlag für solche Fahrten;
- wenn ein Fahrzeug **bauartbedingt nicht** privat genutzt werden kann oder für einen behinderten Unternehmer nicht geeignet ist;
- dem Unternehmer ein dem Privatvermögen zuzurechnendes, im Hinblick auf Status und Gebrauchswert mit dem betrieblichen Pkw **vergleichbares Fahrzeug** zur Verfügung steht^[21].

Andere Argumente zur Widerlegung der Privatnutzung, z. B. vertragliche Nutzungsverbote^[22], werden von der Finanzverwaltung meist nicht akzeptiert.

2.3.2 Anwendung der 1%-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens

(HaufeIndex: 2737586)

Zum notwendigen Betriebsvermögen rechnen Fahrzeuge, die zu **mehr als 50 %** betrieblich genutzt werden. Maßstab dafür ist der Umfang der aus betrieblichen und privaten Gründen mit dem Fahrzeug zurückgelegten Strecken. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte ebenso wie Fahrten im Rahmen doppelter Haushaltsführung zu den **betrieblichen Fahrten** rechnen^[1]. Den Umfang der betrieblichen Nutzung von mehr als 50 % muss der Unternehmer darlegen und glaubhaft machen, um die 1%-Regelung nutzen zu können.

Dieser **Nachweis**

- kann durch Eintragungen in Terminkalendern, die Abrechnung gefahrener Kilometer gegenüber Auftraggebern, Reisekostenaufstellungen oder andere Abrechnungsunterlagen erbracht werden;
- kann bei Fehlen solcher Unterlagen durch formlose Aufzeichnungen über einen repräsentativen, zusammenhängenden Zeitraum von 3 Monaten geführt werden; dabei reichen Angaben über betrieblich bedingte Fahrten mit jeweiligem Anlass und zurückgelegter Strecke sowie die Kilometerstände zu Beginn und am Ende des Aufzeichnungszeitraums;
- ist entbehrlich, wenn sich aus der Tätigkeit des Unternehmers eine mehr als 50 %ige betriebliche Nutzung ergibt; dies betrifft Berufe mit typischen Reisetätigkeiten bzw. räumlich ausgedehnten Tätigkeitsbereichen, z. B. Taxiunternehmer, Handelsvertreter, Handwerker des Baugewerbes sowie Landtierärzte;
- ist entbehrlich, wenn schon die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und die Familienheimfahrten mehr als 50 % der Jahreskilometerleistung ausmachen.

Der einmal dargelegte Nutzungsumfang gilt auch für **künftige Veranlagungszeiträume**, solange keine wesentlichen Änderungen eintreten. Ein Wechsel der Fahrzeugklasse kann Anlass für eine erneute Prüfung des Nutzungsumfangs sein.

Praxis-Beispiel

Notwendiges Betriebsvermögen

Mit einem gemischt genutzten betrieblichen Pkw werden innerhalb eines Jahres 20.000 km zurückgelegt. Hiervon entfallen 7.000 km auf Geschäftsreisen. Die Entfernung zwischen der Wohnung des Unternehmers und der an 250 Tagen aufgesuchten Betriebsstätte beträgt 12 km.

Das Fahrzeug wird zu mehr als 50 % betrieblich genutzt, weil die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte 6.000 km (2 x 12 km/Tag x 250 Tage) und die Geschäftsreisen 7.000 km ausmachen und somit der betriebliche Anteil mit 13.000 km von 20.000 km Gesamtfahrleistung überwiegt.

Listenpreis

Nach der 1%-Regelung ist für die private Nutzung eines Fahrzeugs des notwendigen Betriebsvermögens monatlich ein Wert i. H. v. 1 % des Listenpreises zum Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung^[2] und Umsatzsteuer anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG). Kosten für Sonderausstattung erhöhen den Bruttolistenpreis nur, wenn das Fahrzeug damit bereits werksseitig im Zeitpunkt der Erstzulassung ausgerüstet war, nicht aber, wenn es nachträglich damit ausgestattet wurde^[3]. Nicht erfasst werden die Kosten für ein Autotelefon sowie für die Überführung und Zulassung.

Die Bemessungsgrundlage "Listenpreis" gilt unabhängig davon, ob

- der tatsächliche Kaufpreis, z. B. wegen eines Rabatts, niedriger war^[4],
- ein Neu- oder Gebrauchtwagen erworben wurde,
- ein Fahrzeug bereits in vollem Umfang abgeschrieben ist^[5],
- ein Oldtimer vorliegt, dessen Listenpreis vor Jahren niedrig war,
- es sich um einen günstigen (re)importierten Wagen handelt. In diesem Fall sind jedoch Abschläge wegen Minderausstattung oder Zuschläge für Sonderausstattung möglich. Zusätzliche Sonderausstattung ist mit dem sich aus der Preisliste des Herstellers ergebenden Wert anzusetzen, fehlende Ausstattung anhand des inländischen Listenpreises eines vergleichbaren inländischen Pkw angemessen zu berücksichtigen^[6].

Der Listenpreis ist auf volle 100 EUR abzurunden.

Praxis-Beispiel Bruttolistenpreis

Einzelunternehmer U erwirbt im Januar 01 einen Pkw für 30.000 EUR zuzüglich 5.700 EUR Umsatzsteuer. U muss monatlich 1 % von 35.700 EUR als Privatanteil ansetzen. Jährlich beträgt die Privatnutzung des Pkw also 4.284 EUR.

Im Beispiel wird deutlich, dass der Listenpreis auch die **Umsatzsteuer einschließt**^[7]. Damit ist der Bruttolistenpreis für umsatzsteuerliche Zwecke als Nettobetrag zu behandeln. Das bedeutet, dass **Umsatzsteuer auf Umsatzsteuer erhoben** wird.

Die FG^[8] und der BFH^[9] haben die Bemessungsgrundlage "Listenpreis" bisher als verfassungsrechtlich unbedenklich beurteilt, da einerseits eine Kostendeckelung greife, andererseits zur Vermeidung von Nachteilen auf die Fahrtenbuchmethode zurückgegriffen werden könne^[10].

Der Ansatz dieser 1%-Pauschale **unterbleibt** nur für **volle Monate**, in denen das Fahrzeug nachweislich nicht privat genutzt worden ist^[11]. Denkbar ist dies z. B., wenn der Unternehmer eine **mehrwöchige Urlaubsreise** angetreten, längere Zeit im Krankenhaus verbracht hat oder vorübergehend auf seinen Führerschein^[12] verzichten musste. Weiterhin scheidet eine Nutzungswertbesteuerung für die vollen Monate aus, in denen ein Fahrzeug (saisonbedingt) nicht zugelassen ist^[13].

Praxis-Beispiel Keine Nutzung gilt nur für volle Monate

Einzelunternehmer U hat eine 6-wöchige Australienreise unternommen. Dauerte diese Reise vom 24.1. bis 7.3., ist für den

Monat Februar keine Pauschale anzusetzen. Begann die Reise jedoch am 5.2. und endete am 20.3., muss für beide Monate eine Pauschale angesetzt werden.

Wird das Fahrzeug während eines Monats **gewechselt**, z. B. der bisherige Pkw durch einen Neuwagen ersetzt, ist für diesen Monat die Pauschale für das nach Tagen **überwiegend** genutzte Fahrzeug anzusetzen.

Nutzung mehrerer betrieblicher Kfz

Gehören zum notwendigen Betriebsvermögen eines ledigen Einzelunternehmers mehrere Fahrzeuge, die er auch privat nutzt, musste er die 1%-Regelung bis einschließlich 2009^[14] auf das Fahrzeug mit dem **höchsten Listenpreis** anwenden. **Ab 2010 ist für jedes Fahrzeug**, das vom Unternehmer auch privat genutzt wird, ein Nutzungswert anzusetzen^[15]. Dabei wird widerlegbar vermutet, dass das Fahrzeug mit dem **höchsten Listenpreis** für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutzt wird.

Eine entsprechende Verschärfung trifft ab 2010 Unternehmer mit Familie. Für **alle Fahrzeuge** des Betriebsvermögens, die von dem Unternehmer bzw. seiner Privatsphäre zuzurechnenden Personen genutzt werden, ist ein Nutzungswert anzusetzen. Zuvor war für jedes Familienmitglied einschließlich Unternehmer jeweils ein Fahrzeug der Nutzungswertbesteuerung zu unterwerfen und dabei auf die Fahrzeuge mit dem höchsten Listenpreis zurückzugreifen^[16]. Dem hat der BFH jedoch ausdrücklich widersprochen^[17].

Von der Besteuerung ausgenommen sind Fahrzeuge, für die **glaubhaft gemacht** werden kann, dass sie **nicht privat genutzt** werden, weil sie hierfür nicht geeignet sind^[18] oder ausschließlich von eigenen Arbeitnehmern genutzt werden. Teilt sich der Unternehmer ein Fahrzeug mit anderen Arbeitnehmern, ist der sich nach der 1 %-Methode ergebende Wert **nach Köpfen** auf die Nutzer aufzuteilen. Dies deckt sich mit der Rechtsprechung des BFH zu Poolfahrzeugen^[19].

Praxis-Beispiel Privatanteil ab 2010

Zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmers U gehören ein BMW 540i (Listenpreis: 60.000 EUR), ein Mercedes SLK (Listenpreis: 38.000 EUR), ein VW Passat Kombi (Listenpreis: 35.000 EUR) und ein Golf Cabrio (Listenpreis: 28.000 EUR). Kann U nicht glaubhaft machen, dass seine Frau und seine Tochter sowie er selbst diese Fahrzeuge nicht privat nutzen, muss er sich ab 2010 monatlich

- 600 EUR für den BMW,
- 380 EUR für den Mercedes,
- 350 EUR für den Passat und
- 280 EUR für das Cabrio

als Privatanteil zurechnen lassen. Bis einschließlich 2009 wäre das Golf Cabrio als Fahrzeug mit dem niedrigsten Listenpreis außer Ansatz geblieben.

Pkw-Nutzung bei Personengesellschaft

Gehören zum notwendigen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft mehrere Pkw, die von den Gesellschaftern auch privat genutzt werden, ist jedem Gesellschafter der Nutzungswert für das Fahrzeug zuzurechnen, das er nutzt. Ist nur ein einziges Fahrzeug vorhanden, das

- laut Gesellschaftsvertrag nur von einem Gesellschafter auch privat genutzt werden darf, ist der Nutzungswert auch nur diesem Gesellschafter zuzurechnen,
- von allen Gesellschaftern auch privat genutzt werden darf, ist der sich nach der 1%-Regelung ergebende Wert **nach Köpfen** auf die Gesellschafter **aufzuteilen**. Entsprechendes hat der BFH^[20] zwar nur für den Fall entschieden, dass sich zwei Arbeitnehmer – zwei Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH – ein Fahrzeug teilen. Die Begründung, nämlich die eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit für den Einzelnen sowie die Tatsache, dass sich die Nutzungsmöglichkeit nicht mit der Zahl der Nutzungsberechtigten vervielfacht, ist auf Gesellschafter einer Personengesellschaft übertragbar. Die Finanzverwaltung folgt dem auch im Arbeitnehmerfall^[21].

Können die Gesellschafter dagegen auf **verschiedene Fahrzeuge** eines Fahrzeugpools für Privatfahrten zugreifen, ist die Summe der Nutzungswerte für die Fahrzeuge zu ermitteln und nach Köpfen auf die Gesellschafter zu verteilen.

Praxis-Beispiel

Fahrzeugpool

Zum Betriebsvermögen einer aus 3 Freiberuflern bestehenden Sozietät gehören ein Saab Cabrio (Listenpreis: 40.000 EUR), ein Mercedes T-Modell (Listenpreis: 60.000 EUR) und ein VW Golf (Listenpreis: 20.000 EUR). Jeder Sozium darf jedes Fahrzeug auch privat nutzen.

Die Summe der Nutzungswerte nach der 1%-Regelung beträgt 1.200 EUR (400 EUR + 600 EUR + 200 EUR). Folglich ist jedem Sozium ein monatlicher Nutzungswert von 400 EUR zuzurechnen.

Für ein dem **Sonderbetriebsvermögen** eines Gesellschafters zugeordnetes Fahrzeug gelten ertragsteuerlich die gleichen Grundsätze wie für ein Fahrzeug eines Einzelunternehmers. Gehört es wegen der mehr als 50 %igen betrieblichen Nutzung oder infolge Vermietung^[22] – auch bei mehr als 50 %iger Privatnutzung – an die Personengesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen, kann der Gesellschafter zwischen der 1%- und der Fahrtenbuchmethode wählen. Für Fahrzeuge des gewillkürten Sonderbetriebsvermögens gelten die unter 2.3.3 dargestellten Grundsätze.

Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb

Unternehmer, die den Weg zwischen ihrer Wohnung und dem Betrieb mit dem Firmenwagen zurücklegen, müssen zusätzlich zu dem Pauschalwert nach der 1%-Regelung ihrem Gewinn **0,03 %** des Listenpreises multipliziert mit der Zahl der Entfernungskilometer hinzurechnen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG). Von diesem Betrag ist die Entfernungspauschale in voller Höhe abzuziehen.

Praxis-Beispiel

Hinzurechnung 0,03 %

Einzelhändler E fährt an 23 Tagen je Monat mit dem Unternehmens-Pkw von seiner Wohnung zu seinem 25 km entfernt liegenden Geschäft. Der Listenpreis beträgt 40.000 EUR. Unter Berücksichtigung der Entfernungspauschale muss E seinem Gewinn folgenden Betrag hinzurechnen:

$0,0003 \times 40.000 \text{ EUR} \times 25 \text{ km}$	300,00 EUR
$./.\ 25 \text{ km} \times 0,30 \text{ EUR} \times 23 \text{ Tage}$	<u>172,50 EUR</u>
Hinzurechnungsbetrag pro Monat	127,50 EUR
Hinzurechnungsbetrag pro Jahr	1.530,00 EUR

Ergibt sich kein positiver, sondern ein **negativer Hinzurechnungsbetrag**, weil die Entfernungspauschale höher ist als der für die Fahrten anzusetzende Nutzungswert, kann dieser negative Betrag als **fiktive Betriebsausgabe** abgezogen werden. Der BFH^[23] hat zwar entschieden, dass negative Unterschiedsbeträge keine Betriebsausgaben sind, die Finanzverwaltung^[24] ist dem jedoch nicht gefolgt.

Das vorstehende Berechnungsweise stellt den Regelfall dar; es basiert darauf, dass das Fahrzeug monatlich an **wenigstens 15 Tagen** für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutzt und hierbei die Gesamtstrecke mit dem Fahrzeug zurückgelegt wird. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass von dem Ansatz von 0,03 % des Bruttolistenpreis bezogen auf die Entfernung zur Betriebsstätte abgewichen werden kann, wenn **nur eine Teilstrecke** mit dem Fahrzeug zurückgelegt und/oder die Arbeitsstätte an weniger als 180 Tagen pro Jahr aufgesucht wird. Entscheidend ist die **tatsächliche Nutzung** des Fahrzeugs.

Wird nur ein Teil der Wegstrecke mit dem Firmenwagen und der Rest mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt, fordert die Finanzverwaltung dennoch den Ansatz des vollen Nutzungswerts, es sei denn, der Arbeitgeber hat für die letzte Teilstrecke ein **Nutzungsverbot** ausgesprochen und **überwacht** dieses^[25]. Alternativ kann die Teilnutzung des Fahrzeugs durch die Vorlage einer Jahreskarte des Nahverkehrsunternehmens für die Reststrecke belegt werden^[26].

Praxis-Beispiel

Nutzungswert bei Teilstreckennutzung

Die Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte beträgt 90 Kilometer; hiervon entfallen 25 Kilometer auf die Fahrt mit dem Pkw zum nächstgelegenen Bahnhof; die restliche Wegstrecke wird mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt.

- Bei Anwendung der 1 %-Methode und einem Bruttolistenpreis von 38.000 EUR ergibt sich ein monatlicher geldwerter Vorteil in Höhe von 285 EUR ($0,0003 \times 38.000 \text{ EUR} \times 25 \text{ km}$). Gelingt der Nachweis der Nutzung des öffentlichen Nahverkehrs nicht, sind 1.026 EUR anzusetzen.
- Bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode unter der Annahme von 20 Fahrten pro Monat ergibt sich ausgehend von einem Kilometersatz von 0,27 EUR ein monatlicher geldwerter Vorteil von 135 EUR.

Bei der Nutzung des Fahrzeugs an **weniger als 180 Tagen** kann abweichend von der 0,03 %-Regelung eine **Einzelbewertung** der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit 0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer und Fahrt vorgenommen werden.

Praxis-Beispiel

Nutzungswert bei nur gelegentlichen Fahrten zur Betriebsstätte

Der für den Vertrieb zuständige Gesellschafter einer Personengesellschaft sucht die Betriebsstätte nur einmal wöchentlich auf. Die Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte beträgt 60 Kilometer. Im Mai 01 hat er den Betriebssitz an 4 Tagen aufgesucht, im Juni 01 an 5 Tagen. Der Bruttolistenpreis des bis Ende Mai genutzten Pkw beläuft sich auf 38.000 EUR, der des ab Juni genutzten Fahrzeugs auf 45.000 EUR:

- Für Mai sind 182,40 EUR ($4 \text{ Fahrten} \times 60 \text{ Km/Fahrt} \times 0,00002 \times 38.000 \text{ EUR}$) als geldwerter Vorteil anzusetzen.
- Für Juni sind 270,00 EUR ($5 \text{ Fahrten} \times 60 \text{ Km/Fahrt} \times 0,00002 \times 45.000 \text{ EUR}$) als geldwerter Vorteil anzusetzen.

Fährt der Unternehmer von seiner Wohnung aus mehrere, **unterschiedlich weit entfernt** liegende Betriebsstätten an, kann zur

Berechnung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben die Entfernung zur nächstliegenden Betriebsstätte herangezogen werden. **Zusätzlich** ist jedoch ein Betrag i. H. v. **0,002 %** des Listenpreises je weiterem Entfernungskilometer anzusetzen und hiervon die Entfernungspauschale für den Weg zur weiter entfernt liegenden Betriebsstätte abzuziehen^[27].

Praxis-Beispiel
Mehrere Betriebsstätten

Einzelhändler E wohnt in Mannheim. Er unterhält Filialen in Ludwigshafen (10 km) und in Landau (40 km). Die Filiale in Ludwigshafen sucht E an 20 Tagen im Monat auf, an 5 Tagen fährt er nach Landau. Der Pkw-Listenpreis beträgt 40.000 EUR. Folgender Betrag ist seinem Gewinn – unter Berücksichtigung der Entfernungspauschale – hinzuzurechnen:

0,0003 x 40.000 EUR x 10 km		120,00 EUR
./. 10 km x 0,30 EUR x 20 Tage	./. 60,00 EUR	
+ 0,00002 x 40.000 EUR x 30 km x 5 Tage	+ 120,00 EUR	
./. 40 km x 0,30 EUR x 5 Tage	./. 60,00 EUR	
Hinzurechnungsbetrag pro Monat		120,00 EUR
Hinzurechnungsbetrag pro Jahr		1.440,00 EUR

Wird das Fahrzeug auch für Familienheimfahrten im Rahmen der **doppelten Haushaltsführung** genutzt, ist der Gewinn wiederum zu erhöhen. Der Erhöhungsbetrag je Fahrt entspricht 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 EStG). Hiervon ist die Entfernungspauschale abzuziehen. Ergibt sich eine negative Differenz, führt diese – analog zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte – zu **fiktiven Betriebsausgaben**.

Praxis-Beispiel
Doppelte Haushaltsführung

Gesellschafter B ist an der AB-OHG mit Sitz in Köln beteiligt. Er fährt einmal wöchentlich mit dem Unternehmens-Pkw (Listenpreis: 46.000 EUR) zu seinem Wohnsitz in Freiburg. Die einfache Entfernung beträgt 400 km. Der Hinzurechnungsbetrag wird wie folgt ermittelt:

0,00002 x 46.000 EUR x 400 km		368,00 EUR
./. 400 km x 0,30 EUR	./. 120,00 EUR	
Hinzurechnungsbetrag je Fahrt		248,00 EUR

Nutzung eines Fahrzeugs für weitere Einkunftserzielung

Mit dem Ansatz von monatlich 1 % des Bruttolistenpreises sowie der "Zuschläge" für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte ist die Verwendung des Fahrzeugs zur Erzielung von Einkünften aus anderen Quellen nicht abgegolten. Nutzt z. B. ein Einzelunternehmer sein betriebliches Fahrzeug für **Fahrten** zu einer **vermieteten Wohnung**, muss er für diese Fahrten zusätzlich eine mit den dadurch verursachten Selbstkosten bewertete Entnahme ansetzen^[28].

Die Finanzverwaltung verzichtet jedoch darauf, wenn der Unternehmer bei der Ermittlung der weiteren Einkünfte keine Fahrtkosten geltend macht und die Fahrtkosten bei der jeweiligen Einkunftsart keiner Abzugsbeschränkung unterliegen.

Alternativ können die Fahrtkosten für die weitere Einkunftsart mit 0,001 % des Listenpreises je gefahrenem Kilometer als Entnahme angesetzt und mit dem gleichen Betrag als **Werbungskosten** bzw. Betriebsausgaben bei der weiteren Einkunftsart

abgezogen werden^[29].

Problematisch kann die Nutzung in **Betriebsaufspaltungsfällen** werden. Gehört das Fahrzeug zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens, wird aber auch für Zwecke der Betriebs-GmbH genutzt, ohne dass eine entgeltliche Überlassungsvereinbarung mit der GmbH vorliegt, wären die auf die GmbH entfallenden Fahrtkosten in den Grenzen des Teileinkünfteverfahrens abzugsfähig. Die Vereinfachungsregelung kann hier nicht angewendet werden.

Kostendeckelung

Der Nutzungswert kann höher sein als die im Unternehmen tatsächlich angefallenen Gesamtkosten für das Fahrzeug. Wird dies nachgewiesen, sind Nutzungswert und nicht abzugsfähige Betriebsausgaben **höchstens** mit dem Betrag der **gesamten Fahrzeugkosten** anzusetzen (sog. Kostendeckelung)^[30]. Eine derartige Situation kann eintreten, wenn das Fahrzeug günstig gebraucht erworben wurde, jedoch einen hohen Listenpreis hat, oder **längst abgeschrieben** ist.

Der BFH sieht in der Kostendeckelung eine zulässige Billigkeitsmaßnahme der Verwaltung, auf deren Anwendung der Unternehmer einen Rechtsanspruch hat^[31]. Die Finanzverwaltung gesteht dem Unternehmer daneben den **Betriebsausgabenabzug** in Höhe der **Entfernungspauschale** zu^[32].

Praxis-Beispiel Kostendeckelung

Ein Pkw des notwendigen Betriebsvermögens mit einem Bruttolistenpreis von 35.700 EUR wird an 200 Tagen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bei einer Entfernung von 30 km genutzt. Die gesamten Pkw-Kosten des Jahres betragen 5.000 EUR.

Privater Nutzungsanteil (1 % von 35.700 EUR x 12 Monate)	4.284,00 EUR
Fahrten Wohnung – Betriebsstätte	3.855,60 EUR
(0,0003 x 35.700 EUR x 30 km x 12 Monate)	
Summe	8.139,60 EUR
./. Gesamtkosten	./. 5.000,00 EUR
verbleiben	<u>3.139,60 EUR</u>

Dem Gewinn darf nur ein Nutzungswert von 5.000 EUR hinzugerechnet werden. Dadurch werden die bislang erfassten Gesamtkosten für das Fahrzeug neutralisiert. Gleichzeitig darf die Entfernungspauschale von 1.800 EUR (200 Tage x 30 km/Tag x 0,30 EUR/km) als Betriebsausgabe abgesetzt werden.

2.3.3 Nutzungswertbesteuerung bei Fahrzeugen des gewillkürten Betriebsvermögens (HaufeIndex: 2737587)

Für ein Fahrzeug des gewillkürten Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögens, das zu mehr als 10 %, aber zu **weniger als 50 %** betrieblich genutzt wird, darf die 1%-Regelung nicht angewendet werden. Dies gilt unabhängig davon, ob das Fahrzeug erworben oder geleast wurde und ob der Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung oder Bilanzierung ermittelt wird. Stattdessen gelten für die Nutzungswertbesteuerung die allgemeinen Grundsätze für Entnahmen nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG. Die Entnahme ist mit dem auf die nicht betrieblichen Fahrten entfallenden Anteil an den Gesamtaufwendungen für das Fahrzeug zu bewerten. Hierbei ist zu beachten, dass Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb bzw. Familienheimfahrten nur für die Ermittlung der Nutzungsanteile zu den betrieblichen Fahrten rechnen, bei der Ermittlung des Werts der Entnahme da-

gegen zu den privaten Fahrten.

Praxis-Beispiel

Gewillkürtes Betriebsvermögen

Ein Pkw des gewillkürten Betriebsvermögens verursacht in einem Wirtschaftsjahr in vollem Umfang als Betriebsausgaben abzugsfähige Aufwendungen von 6.000 EUR. Von der Jahreskilometerleistung von 12.000 km entfallen 900 km auf Dienstreisen, 4.600 km (230 Tage x 2 x 10 km/Tag) auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie 6.500 km auf "reine Privatfahrten".

Da das Fahrzeug nur zu 45,83 % $((900 \text{ km} + 4.600 \text{ km}) : 12.000 \text{ km} \times 100)$ betrieblich genutzt wird, kann die 1%-Regelung nicht angewendet, sondern muss eine Entnahme angesetzt werden. Deren Wert beträgt 5.550 EUR (6.000 EUR x 11.100 km/12.000 km). Im Gegenzug können Betriebsausgaben in Höhe der Entfernungspauschale von 690 EUR (230 Tage x 10 km/Tag x 0,30 EUR/km) abgesetzt werden.

2.3.4 Anwendung der Fahrtenbuchmethode (HaufeIndex: 2737588)

Statt der 1%-Regelung sowie in Fällen zum gewillkürten Betriebsvermögen gehörender Fahrzeuge kann der Unternehmer auch auf die Fahrtenbuchmethode zurückgreifen. Diese Methode ist wegen der **Aufzeichnungspflichten** zwar wesentlich aufwändiger, kann sich aber lohnen, wenn der Anteil **privater Fahrten** an der Gesamtnutzung **gering** ist, ein Fahrzeug mit **hohem Listenpreis** genutzt wird, das einen unverhältnismäßigen Privatanteil auslöst, oder die Finanzverwaltung für die Berufsgruppe des Unternehmers üblicherweise nur einen geringen betrieblichen Privatanteil akzeptiert.

Gehören zum notwendigen Betriebsvermögen **mehrere Fahrzeuge**, die vom Unternehmer auch privat genutzt werden, kann die Privatnutzung für jedes Fahrzeug nach der 1%- **oder** der Fahrtenbuchmethode ermittelt werden. Ist dabei die Zahl der privat genutzten Fahrzeuge größer als die, für die ein Fahrtenbuch geführt wird, wendet die Finanzverwaltung^[1] auf die übrigen Fahrzeuge die 1 %-Regelung an, wenn die betriebliche Nutzung mehr als 50 % beträgt. Es muss ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt werden, aus dem sich **sämtliche privaten und betrieblichen** Fahrten ersehen lassen. Dieses muss dem Finanzamt im Original vorgelegt werden können, eine Reinschrift genügt nicht^[2].

Außerdem müssen **sämtliche Kosten**, die im Übrigen als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, gesondert für das jeweilige Fahrzeug **aufgezeichnet** werden. Anhand dieser Daten wird ein **Kostensatz** je gefahrenem Kilometer ermittelt, mit dem die Privatfahrten zu bewerten sind. Dabei ist zu beachten, dass die Fahrtenbuchmethode **einheitlich** auf Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sowie Familienheimfahrten anzuwenden ist.

Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs

Das Fahrtenbuch muss während des **gesamten Jahres** geführt werden. Aufzeichnungen über einen repräsentativen Zeitraum reichen nicht aus^[3]. Festzuhalten ist der Kilometerstand zum Jahresbeginn bzw. zum Zeitpunkt der Anschaffung. Darauf aufbauend sind betriebliche und private Fahrten gesondert und laufend nachzuweisen.

Während es bei Privatfahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sowie Familienheimfahrten genügt, den Fahrtzweck "privat" und die gefahrenen Kilometerzahl festzuhalten, müssen für **jede betriebliche Fahrt** folgende Daten vermerkt werden^[4]:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Fahrt; dabei ist es schädlich, die Kilometerzahl für betriebliche Fahrten auf volle 10 km auf- oder abzurunden^[5];

- Reiseziel sowie Reiseroute bei Umwegen,
- Reisezweck und aufgesuchter Geschäftspartner.

Für bestimmte Berufsgruppen, die ständig mit einem Fahrzeug unterwegs sind, gelten jedoch **Aufzeichnungserleichterungen** [6].

- **Taxifahrer**, die sich in ihrem Pflichtfahrgebiet bewegen, müssen täglich lediglich den Kilometerstand zu Beginn und Ende ihrer Fahrten sowie "Taxifahrten im Pflichtgebiet" vermerken; Fahrten außerhalb des Pflichtgebiets sind dagegen nach vorstehenden Grundsätzen aufzuzeichnen. Ähnliches gilt für Mietwagenunternehmer^[7].
- Bei **Fahrlehrern** reicht es aus, wenn sie statt Reiseziel "Lehrfahrten" oder "Fahrschulfahrten" vermerken.
- **Handelsvertreter, Kurierdienstfahrer, Automatenlieferanten** und **Kundendienstmonteure** können sich die Aufzeichnungen dadurch erleichtern, dass sie ihre Kunden in einem separaten, durchnummerierten Verzeichnis führen und im Fahrtenbuch neben Datum und Kilometerständen nur die Nummer des jeweils aufgesuchten Kunden notieren. Ein Fahrtenbuch eines Handelsvertreters ohne Angaben zu den aufgesuchten Geschäftspartnern wird nicht anerkannt^[8].

Auch Personen, die einer **beruflichen Verschwiegenheitspflicht** unterliegen, z. B. Ärzte, Geistliche, **Rechtsanwälte**^[9], **Steuerberater** und Wirtschaftsprüfer^[10], sind grundsätzlich dazu verpflichtet, den Namen des aufgesuchten Mandanten im Fahrtenbuch zu vermerken. Sie können ebenso wie Handelsvertreter verfahren, wenn sich die Namen ihrer Mandanten aus einem gesonderten Verzeichnis ergeben. Diese Vorgehensweise setzt voraus, dass Fahrten- und Mandantenbuch einfach zusammengeführt werden können. Außerdem will die Finanzverwaltung auf das Mandantenbuch nur zurückgreifen, wenn Zweifel an der Vollständigkeit und Richtigkeit bestehen, die sich nicht anders ausräumen lassen^[11].

Statt eines Fahrten"buchs" kann auch ein **Fahrtenschreiber** oder ein **elektronisches Fahrtenbuch** verwendet werden. Voraussetzung für deren Anerkennung ist, dass sich daraus die gleichen Daten ergeben und vorgenommene Aufzeichnungen nicht nachträglich geändert werden können bzw. solche Änderungen erkennbar sind^[12]. Können die manuellen Angaben zu Art, Ziel und Zweck der Fahrt nachträglich geändert werden^[13], wird dieses ebenso wenig anerkannt wie ein in Form einer **Excel-Datei** geführtes Fahrtenbuch^[14]. Das FG Rheinland-Pfalz^[15] hält es für zulässig, dass die Fahrtenbuchangaben mittels Diktiergerät auf eine Kassette gesprochen und anschließend in einem Fahrtenbuch erfasst werden. Allerdings muss das Fahrtenbuch zeitnah geschrieben werden. Im Urteilsfall wurde es nicht anerkannt, da die Aufzeichnungen erst nach einem Jahr erstellt wurden.

Dies deckt sich mit der Rechtsprechung des BFH, der folgende **Anforderungen** stellt^[16]:

- Es muss in gebundener, zumindest geschlossener Form geführt werden, die **nachträgliche Änderungen ausschließt** oder wenigstens erkennbar macht.
- Es muss in übersichtlicher äußerer Form und **zeitlich fortlaufend** geführt werden. Unübersichtlichkeit und Lückenhaftigkeit wirken sich daher ebenso zulasten des Unternehmers aus wie das Nachreichen von Unterlagen.
- Es muss zeitnah, d. h. täglich geführt werden^[17], monatliche Zusammenstellungen für alle Tage reichen nicht aus.

Daraus, dass das Finanzamt für einzelne Jahre ein eigentlich nicht ordnungsgemäßes Fahrtenbuch akzeptiert hat, kann **kein Vertrauensschutz** für die Zukunft abgeleitet werden^[18].

Das Finanzamt kann jedes Jahr über die Anerkennung des Fahrtenbuchs entscheiden. Wird das Fahrtenbuch **nicht ordnungsgemäß** geführt, ist die Privatnutzung des Fahrzeugs nach der **1-%-Regelung** bzw. bei Fahrzeugen des gewillkürten Betriebsvermögens nach den allgemeinen Grundsätzen zu besteuern.

Selbst bei der Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ist darauf zu achten, dass sich dessen Inhalt anhand weiterer Unterlagen, z. B. **Benzinquittungen, Terminkalender** oder Mandantenakten, zumindest stichprobenartig überprüfen lässt.

Außerdem sollten Fahrten mit von der normalen Distanz abweichenden Wegstrecken, z. B. **Umwegfahrten wegen Baustellen**, gesondert gekennzeichnet werden, da Betriebsprüfer Fahrtstrecken anhand von Routenplanern verproben. Allerdings liegt eine Umwegfahrt nicht schon vor, wenn sie um 5 % von der kürzesten Strecke abweicht^[19].

Der BFH^[20] hat entschieden, dass **kleinere Mängel unschädlich** sind, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind. Als geringfügig hat der BFH die fehlende Eintragung einer Fahrt zur Tankstelle sowie zwei Abweichungen zwischen den Kilometerangaben in Werkstattrechnungen und den Eintragungen im Fahrtenbuch angesehen.

Ermittlung und Aufteilung der Gesamtkosten

Zur Ermittlung der Gesamtkosten ist es erforderlich, dass für **jedes Fahrzeug**, auf das die Fahrtenbuchmethode angewendet wird, in der Buchhaltung ein **eigenes Konto** bzw. eine eigene Kontenreihe eingerichtet wird oder entsprechende **Nebenaufzeichnungen** geführt werden. Es ist nicht zulässig, einen Durchschnittskostensatz zu bilden, der aus den Gesamtkosten aller betrieblichen Fahrzeuge abgeleitet wird.

Bei der Ermittlung sind zunächst **außergewöhnliche Pkw-Kosten** vorab der privaten oder betrieblichen Nutzung zuzurechnen. Entsprechendes gilt für Kosten, die nur auf die private Nutzung entfallen^[21], z. B. **Mautgebühren** anlässlich einer Urlaubsreise^[22]; zu dem, was außergewöhnliche Pkw-Kosten sind, äußert sich das BMF nicht. Anwendungsfälle dürften Aufwendungen infolge eines **Unfalls** oder Diebstahls sein^[23], die eindeutig zuordenbar sind. Dagegen ist zu prüfen, ob z. B. Aufwendungen infolge von **Motorschäden** als außergewöhnlich einzustufen sind^[24].

Als Gesamtkosten sind – nur planmäßige – Abschreibungen^[25] oder Leasingraten **sämtliche Betriebskosten** zu erfassen. Dazu zählen Kosten für Öle, Treibstoff, Reifen, Wagenpflege, Garagen- und Stellplatzmieten, Inspektions- und Reparaturkosten, Kfz-Steuer, Versicherungsprämien, Finanzierungskosten sowie Gebühren für TÜV.

Dabei ist zu beachten, dass auch die Kosten erfasst werden, die infolge Urlaubsfahrten anfallen, sofern es sich nicht um Mautgebühren, Vignetten oder **Parkgebühren** handelt. Entfallen diese Kosten auf **betriebliche Fahrten**, sind sie zwar als Betriebsausgaben abzugsfähig, aber ebenfalls nicht in die Gesamtkosten einzubeziehen.

Auch die jeweilige **Umsatzsteuer** rechnet zu den Gesamtkosten. Ausnahmen gelten insoweit, als keine Umsatzsteuer entrichtet wurde, z. B. beim Pkw-Kauf von Privat, für Kfz-Steuer und -Versicherung. Sind die jährlichen Gesamtkosten ermittelt, werden diese in **Relation** zu den in diesem Jahr insgesamt zurückgelegten **Kilometern** gesetzt. Anhand dieses Satzes werden dann die Privatfahrten bewertet.

Hinweis Abschreibung

Es ist fraglich, ob es Unternehmern ebenso wie Arbeitnehmern^[26] erlaubt ist, abweichend von dem in der Gewinnermittlung berücksichtigten Betrag der planmäßigen Abschreibung für das Fahrzeug auf den sich bei linearer Abschreibung über eine Nutzungsdauer von 8 Jahren ergebenden Abschreibungsbetrag überzugehen. Diese Frage stellt sich z. B., wenn auf ein zu nicht mehr als 10 % privat genutztes Fahrzeug Sonderabschreibungen nach § 7g EStG vorgenommen bzw. dessen Anschaffungskosten um einen Investitionsabzugsbetrag gemindert wurden. In diesem Fall bietet es sich m. E. an, die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung linear über eine Nutzungsdauer von 6 Jahren entsprechend der betrieblichen Nutzungsdauer zu verteilen.

Führt die Fahrtenbuchmethode zu einem schlechteren Ergebnis, kann auch nach Jahresablauf zur 1%-Regelung übergegangen

werden. Das Finanzamt fordert die Methodenwahl in der Steuererklärung, nach anderer Meinung kann die Wahl noch bis zur Bestandskraft des Steuerbescheids korrigiert werden^[27].

Praxis-Beispiel
Hinzurechnungsbetrag

Der von Einzelunternehmer U genutzte Pkw hat 30.000 EUR zuzüglich 5.700 EUR Umsatzsteuer gekostet. Die Kfz-Kosten des Jahrs betragen laut Buchhaltung 5.100 EUR netto; davon waren 4.500 EUR vorsteuerbelastet. Mit dem Fahrzeug wurden laut Fahrtenbuch insgesamt 29.762 km zurückgelegt, davon entfallen 9.000 km auf Privatfahrten und 6.000 km auf 200 Fahrten zwischen der Wohnung und dem 15 km entfernt liegenden Betrieb.

Ermittlung der jährlichen Kfz-Kosten:	5.000 EUR
Abschreibung (1/6 von 30.000 EUR)	
+ Kosten mit Vorsteuer	4.500 EUR
= Zwischensumme	9.500 EUR
+ 19 % Umsatzsteuer	1.805 EUR
+ Kosten ohne Vorsteuer	600 EUR
= Gesamtkosten	11.905 EUR
Kilometersatz: 11.905 EUR: 29.762 km = 0,40 EUR/km	
Dem Gewinn hinzuzurechnen sind:	
Privatanteil: (9.000 km x 0,40 EUR/km)	3.600 EUR
Kosten für Fahrten zum Betrieb: (6.000 km x 0,40 EUR/km)	2.400 EUR
./. Entfernungspauschale: (200 Tage x 15 km x 0,30 EUR/Tag)	900 EUR
Hinzurechnungsbetrag	5.100 EUR

2.3.5 Auswirkungen von Kostenersatz bzw. -übernahmen auf den Nutzungswert (HaufeIndex: 2737589)

Kostenerstattungen bzw. -übernahmen für betriebliche Fahrzeuge, die der Nutzungswertbesteuerung unterliegen, sind wie folgt zu berücksichtigen^[1]:

Unmittelbarer Kostenersatz

Besteht ein **unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang** zwischen den Gesamtkosten des Fahrzeugs und einem Kostenersatz von dritter Seite, z. B. von einer Versicherung, sind die Gesamtkosten um den erstatteten Betrag zu **mindern**. Das gilt auch, wenn die Erstattung erst im folgenden Jahr zufließt.

Praxis-Beispiel
Minderung der Gesamtkosten

Die jährlichen Gesamtkosten für den Pkw eines Selbstständigen, der seinen Gewinn per Einnahmen-Überschussrechnung

ermittelt, betragen 8.000 EUR. Darin sind 4.800 EUR an Reparaturkosten für einen im Dezember bei einer betrieblichen Fahrt verursachten Unfall enthalten. Die Vollkaskoversicherung erstattet im Januar des Folgejahrs 4.500 EUR. Der Bruttolistenpreis des abgeschriebenen Fahrzeugs bei Erstzulassung betrug 50.000 EUR.

Ermittelt der Selbstständige den Nutzungswert für das Unfalljahr

- nach der 1%-Methode, beträgt dieser zunächst 1 % von 50.000 EUR x 12 Monate = 6.000 EUR. Er ist jedoch auf die tatsächlichen Gesamtkosten beschränkt. Diese belaufen sich unter Berücksichtigung der Versicherungsleistung auf 3.500 EUR (8.000 EUR ./ 4.500 EUR).
- nach der Fahrtenbuchmethode bei einer unterstellten Privatnutzung von 40 %, sind als Nutzungswert 1.400 EUR (40 % von 3.500 EUR) anzusetzen.

Kostenüberwälzung

Fallen Einnahmen an, die mit dem Fahrzeug nur in **mittelbarem Zusammenhang** stehen, dürfen die Gesamtkosten des Fahrzeugs **nicht gemindert** werden. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die Kostendeckelung als auch auf die Nutzungswertermittlung per Fahrtenbuchmethode. Unter derartige mittelbare Einnahmen fallen insbesondere Fahrtkosten, die Kunden als Reisekosten in Rechnung gestellt werden. Stellt z. B. ein Handwerker seinen Kunden die **Kosten für An- und Abfahrten** in Rechnung, erzielt er Betriebseinnahmen, die die Gesamtkosten des auch privat genutzten Fahrzeugs nicht mindern dürfen.

3 Fahrzeug im Unternehmensvermögen (HaufeIndex: 2737590)

3.1 Grundlagen (HaufeIndex: 2737591)

Bei der Anschaffung eines Pkw nach dem 31.12.2003 kann die **Vorsteuer** auf den Kaufpreis in vollem Umfang abgezogen werden. Auch die Vorsteuer aus den laufenden Kosten ist bis zu dem Verkauf oder der Verschrottung in vollem Umfang abzugsfähig.

Im Gegenzug unterliegen die Entnahme, der Verkauf und die Privatnutzung der Umsatzsteuer (unentgeltliche Wertabgabe § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG); dabei kommt es nicht darauf an, ob das Fahrzeug von dem Unternehmer, seinem Personal oder einer dem Unternehmer nahe stehenden Person privat genutzt wurde^[1]. Die Umsatzsteuer infolge der Privatnutzung wird anhand der Kosten bemessen, die zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Zur Ermittlung dieser Kosten kann der Unternehmer zwischen **3 Methoden** wählen^[2].

Die auf die **Privatnutzung** entfallende Umsatzsteuer stellt bei der Gewinnermittlung nach § 4 Nr. 3 EStG eine nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abzugsfähige Betriebsausgabe dar. Bei Anwendung der 1 %-Regelung ist der nichtabziehbare Betrag jedoch nicht nach ertragsteuerlichen, sondern nach umsatzsteuerlichen Grundsätzen zu ermitteln^[3]. Das bedeutet, dass nicht die auf 80 % des Bruttolistenpreises entfallende Umsatzsteuer, sondern die sich entsprechend dem **Anteil** der Privatnutzung auf Basis der vorsteuerbelasteten Kosten nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG ergebende Umsatzsteuer eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe darstellt. Die tatsächlich festgesetzte Umsatzsteuer ist nicht maßgebend.

3.2 Methoden zur Nutzungbesteuerung (HaufeIndex: 2737592)

3.2.1 Besteuerung nach der 1%-Regelung (HaufeIndex: 2737593)

Ermittelt der Unternehmer den ertragsteuerlichen Privatanteil nach der 1%-Regelung, hat er den Wert auch als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer zu verwenden. Allerdings ist davon ein **20 %iger Abschlag** für nicht mit Vorsteuer belastete Kosten vorzunehmen. Auf den sich ergebenden "Nettobetrag" ist die Umsatzsteuer mit 19 % aufzuschlagen^[1].

Praxis-Beispiel

Abschlag von 20 %

Der nach der 1%-Regelung ermittelte Wert beträgt 4.284 EUR^[2]. Hiervon sind 20 % abzuziehen, es ergibt sich ein Betrag von 3.427,20 EUR. Hierauf entfällt Umsatzsteuer von 651,17 EUR.

Dagegen entfällt bei nach § 24 UStG pauschalierenden Landwirten ertragsteuerlich der Ansatz der fiktiven Umsatzsteuer^[3]. Das bedeutet, dass Landwirt lediglich einen Nutzungswert von 4.284 EUR anzusetzen hat, ein Gewerbetreibender dagegen von 4.935,17 EUR.

Wird die 1 %-Regelung ertragsteuerlich angewendet, ist der Unternehmer hieran auch für umsatzsteuerliche Zwecke **gebunden**. Es ist im Fall eines höheren als 20 %igen Anteils nicht vorsteuerbelasteter Kosten nicht zulässig, die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer auf den vorsteuerbelasteten Kostenanteil zu beschränken^[4]. Bei solchen Sachverhalten, die insbesondere auf Fahrzeugkäufen ohne Vorsteuerabzugsmöglichkeit beruhen, bleibt nur der Wechsel zu Fahrtenbuchmethode.

3.2.2 Besteuerung nach der Fahrtenbuchmethode (HaufeIndex: 2737594)

Wird die Fahrtenbuchmethode für ertragsteuerliche Zwecke verwendet, muss sie auch umsatzsteuerlich angewendet werden^[1]. In die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer dürfen **nur die Kosten** einbezogen werden, die zum **Vorsteuerabzug berechtigt** haben. Dazu rechnet auch eine **Leasingsonderzahlung**; sie ist bei Einnahmen-Überschussrechnung in **voller Höhe** im Jahr der Zahlung zu berücksichtigen^[2].

Versicherungsprämien, Kfz-Steuer und Radiogeühren bleiben damit stets außer Ansatz. **Nicht zu berücksichtigen** sind auch Garagenmieten, falls der Vermieter nicht zur Umsatzsteuer optiert hat, sowie die Abschreibung, wenn das Fahrzeug ohne Vorsteuerabzugsberechtigung, z. B. von einem Privatmann oder einem die Differenzbesteuerung anwendenden Unternehmer, erworben worden ist.

Praxis-Beispiel

Umsatzsteuer für Privatnutzung

Unternehmer U nutzt sein Fahrzeug laut Fahrtenbuch zu 40 % für Privatfahrten. Im abgelaufenen Jahr sind Kfz-Kosten von 15.000 EUR angefallen. Davon haben 13.500 EUR der Umsatzsteuer unterlegen. Die Umsatzsteuer für die Privatnutzung berechnet sich wie folgt:

Von den Gesamtkosten von 15.000 EUR entfallen 40 % auf die Privatnutzung, also 6.000 EUR. Davon haben jedoch nur 90 % (13.500 EUR : 15.000 EUR) der Umsatzsteuer unterlegen, also 5.400 EUR. Dieser Betrag ist die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer, die sich somit auf 1.026 EUR beläuft.

3.2.3 Besteuerung nach der Schätzungsmethode (HaufeIndex: 2737595)

Für Fahrzeuge des gewillkürten Betriebsvermögens dürfte die Schätzung der **Regelfall** sein, sofern kein Fahrtenbuch geführt wird; der ertragsteuerlich festgestellte Nutzungsanteil ist auch umsatzsteuerlich maßgebend^[1]. Eine Schätzung ist auch vorzunehmen, wenn ertragsteuerlich die **Kostendeckelung** greift oder das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß ist. Wie hoch der zu schätzende Privatanteil ist, hat der Unternehmer anhand geeigneter **Unterlagen** nachzuweisen^[2]. Gelingt der Nachweis nicht, setzt die Finanzverwaltung einen Privatanteil von **wenigstens 50 %** an^[3]. Der BFH^[4] ist im Fall eines Gastwirts von einer 35 %igen betrieblichen und 65 %igen privaten Nutzung ausgegangen. Bei einem Zahnarzt kann der betriebliche Nutzungsanteil sogar bis auf 10 % sinken^[5].

3.2.4 Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sowie Familienheimfahrten (HaufeIndex: 2737596)

Unabhängig von der Methode gehen Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb bzw. für Familienheimfahrten **nicht** in die Bemessungsgrundlage für die **Umsatzsteuer** ein. Die Finanzverwaltung rechnet diese Fahrten der unternehmerischen Nutzung zu. Eine Kürzung der Vorsteuer aus diesen Kosten unterbleibt ebenfalls^[1].

Vermietet dagegen eine **Personengesellschaft** zu ihrem Gesamthandsvermögen rechnende Fahrzeuge auch zur Privatnutzung an ihre Gesellschafter und belastet im Gegenzug deren Privatkonten mit nach der 1 %-Regelung oder Fahrtenbuchmethode ermittelten Werten, liegt eine **entgeltliche Nutzungsüberlassung** vor^[2]. Dementsprechend unterliegen die Nutzungswerte bzw. Kosten für Fahrten zum Betrieb bzw. für Familienheimfahrten der Umsatzsteuer.

3.2.5 Erwerb eines Fahrzeugs ohne Vorsteuerabzugsberechtigung (HaufeIndex: 2737597)

Eine Sonderrolle nehmen Fahrzeuge ein, die ohne Vorsteuerabzugsberechtigung von einer Privatperson oder von einem die Differenzbesteuerung anwendenden Kfz-Händler erworben worden sind. Hier bleibt nur der Vorsteuerabzug aus den **laufenden Unterhaltskosten** entsprechend dem Anteil der unternehmerischen Nutzung. Dieser anteilige Vorsteuerabzug wird entweder dadurch erreicht, dass aus den **laufenden Kosten**

- der volle Vorsteuerabzug in Anspruch genommen und im Gegenzug der Privatanteil versteuert wird,
- von vornherein nur ein anteiliger Vorsteuerabzug vorgenommen wird.

Welcher Weg einzuschlagen ist, hängt davon ab, ob der Unternehmer das Fahrzeug insgesamt dem Unternehmensvermögen zugeordnet hat. Ausschlaggebend dafür ist nach Ansicht der Finanzverwaltung, ob der **Vorsteuerabzug** aus den **laufenden Kosten** vollständig vorgenommen wird. Der BFH^[1] hat sich damit auseinandergesetzt, was für die Zuordnung eines gemischt genutzten Fahrzeugs zum Unternehmensvermögen spricht und ist zu dem Ergebnis gelangt, dass

- die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung zum Unternehmen ist,
- eine Zuordnung zum Unternehmen nicht unterstellt werden kann, wenn keine Indizien dafür sprechen,
- aus der ertragsteuerlichen Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen nicht darauf geschlossen werden kann, dass das Fahrzeug auch umsatzsteuerlich dem Unternehmen zugeordnet wurde.

Vor diesem Hintergrund ist zu **empfehlen**, dem Finanzamt in dem Voranmeldungszeitraum der erstmaligen Zuordnung **schriftlich mitzuteilen**, dass ein Fahrzeug erworben wurde und in welchem Umfang es dem Unternehmensvermögen zugeordnet wird. Gleiches gilt beim Erwerb eines Fahrzeugs mit Vorsteuerabzug. In diesem Fall sollte dem Finanzamt anlässlich der elektronischen Übermittlung der Umsatzsteuer-Voranmeldung eine **Kopie der Rechnung** übersandt werden, da es bei außergewöhnlich hohen Vorsteuerbeträgen sonst zu Rückfragen und Verzögerungen bei einer Erstattung kommt.

Der **Verkauf** eines ohne Vorsteuerabzugsberechtigung erworbenes Fahrzeugs unterliegt der **Umsatzsteuer**^[2]. Erfolgt eine Ent-

nahme, bleibt diese umsatzsteuerfrei. Deshalb ist zu **empfehlen**, das Fahrzeug **zunächst** steuerfrei aus dem Unternehmensvermögen zu **entnehmen** und es steuerfrei aus dem Privatvermögen zu verkaufen^[3]. Das gilt auch bei der **Entnahme** und dem anschließenden Verkauf eines Pkw durch einen Gesellschafter einer GbR. Die Entnahme des Fahrzeugs muss **klar dokumentiert** werden; allein dessen Verkauf ohne Umsatzsteuerausweis in der Rechnung stellt keine Entnahme dar^[4].

Seit 2005^[5] richtet sich die umsatzsteuerliche Behandlung der Entnahme eines ohne Vorsteuerabzug erworbenen Pkw, in den nachträglich Bestandteile eingebaut worden oder sonstige Leistungen eingegangen sind, nach § 15a Abs. 3 UStG. Das bedeutet, dass eine **Vorsteuerberichtigung** hinsichtlich des Gegenstands bzw. der sonstigen Leistung, z. B. einem Austauschmotor oder einer Komplettlackierung, vorzunehmen ist, wenn der Berichtigungszeitraum im Entnahmezeitpunkt noch nicht abgelaufen ist.

3.3 Nutzungsüberlassung bei Personengesellschaften (HaufeIndex: 2737598)

Bei Personengesellschaften kommen insbesondere zwei Konstellationen in Betracht: die Überlassung eines Pkw durch die Gesellschaft an den Gesellschafter oder durch den Gesellschafter an die Gesellschaft, verbunden jeweils mit der Privatnutzung durch den Gesellschafter^[1].

3.3.1 Überlassung durch Gesellschaft an Gesellschafter (HaufeIndex: 2737599)

Bei der Überlassung eines dem Unternehmensvermögen zugeordneten Fahrzeugs durch eine Personengesellschaft an ihren Gesellschafter zur betrieblichen und privaten Nutzung ist zu unterscheiden, ob die Überlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt.

Wird das Fahrzeug **unentgeltlich** überlassen, löst die Privatnutzung eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG aus, die nach einer der 3 unter 3.1.2 ff. dargestellten Methoden zu versteuern ist.

Wird das Fahrzeug **entgeltlich** überlassen, sind zwei Fälle möglich:

- Die entgeltliche Überlassung kann durch Belastung des Privatkontos des Gesellschafters erfolgen. Hier prüft die Finanzverwaltung, ob die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG berücksichtigt wird. Diese umfasst die vorsteuerbelasteten Ausgaben, die nach einer der unter 3.1.2 ff. dargestellten Methoden ermittelt werden können.
- Die entgeltliche Überlassung kann auch durch einen tauschähnlichen Umsatz erfolgen, indem der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft eine Dienstleistung erbringt. Bemessungsgrundlage ist der Wert der Dienstleistung. Vereinfachend kann zur Wertbestimmung auf den Nutzungswert des überlassenen Fahrzeugs, ermittelt nach einer der genannten Methoden, zurückgegriffen werden.

In beiden Fällen ist die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage um die für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sowie für Familienheimfahrten anzusetzenden Werte zu erhöhen^[1].

3.3.2 Überlassung durch Gesellschafter an Gesellschaft (HaufeIndex: 2737600)

Überlässt der Gesellschafter der Gesellschaft ein Fahrzeug, ist zu unterscheiden, ob die Überlassung gegen eine gesonderte Vergütung erfolgt oder durch die Gewinn- und Verlustbeteiligung des Gesellschafters abgegolten ist:

- Bei Überlassung gegen eine **gesonderte Vergütung** wird der Gesellschafter unternehmerisch tätig, kann das Fahrzeug daher seinem Unternehmensvermögen zuordnen und den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung vornehmen. Für die Privatnutzung ist eine unentgeltliche Wertabgabe nach den allgemeinen Grundsätzen zu versteuern. Das Fahrzeug stellt ertragsteuerlich notwendiges Sonderbetriebsvermögen dar, auch wenn die Privat-

nutzung überwiegt^[1].

- Wird das Fahrzeug gegen **Gewinn- und Verlustbeteiligung** überlassen, liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor. Der Gesellschafter kann die Vorsteuer nicht geltend machen, die Gesellschaft dagegen aus den laufenden Kosten Vorsteuer ziehen. Die Privatnutzung ist nicht steuerbar.

4 Pkw im Privatvermögen (HaufeIndex: 2737601)

Gehört das Fahrzeug zum Privatvermögen, ist bei der Einkommensteuer kein Privatanteil anzusetzen. Kosten für betriebliche Fahrten sind jedoch abzugsfähig. Bei **Geschäftsreisen** mit dem Privatfahrzeug kann entweder auf die Kilometerpauschale von **0,30 EUR^[1]** oder auf einen individuell nach der Fahrtenbuchmethode **ermittelten Kilometersatz** zurückgegriffen werden. Der jeweilige Satz ist mit den tatsächlich aus betrieblichen Gründen zurückgelegten Kilometern zu multiplizieren. Für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb ist die **Entfernungspauschale** anzusetzen.

Wird dagegen ein von einem **Dritten**, z. B. den Eltern, unentgeltlich überlassenes Fahrzeug für Geschäftsreisen genutzt, darf die **Pauschale** von 0,30 EUR **nicht** angesetzt werden, weil der Unternehmer einen erheblichen Teil der Kosten, die die Pauschale abgelten soll, nicht selbst getragen hat^[2].

Bei einem Fahrzeug des Privatvermögens ist grundsätzlich kein Vorsteuerabzug aus Anschaffungs- und Betriebskosten möglich, andererseits fällt auch keine Umsatzsteuer infolge der Privatnutzung bzw. beim Verkauf an. Dennoch lässt das BMF^[3] den **Vorsteuerabzug** in folgenden Fällen zu:

- Vorsteuerbeträge aus Benzin- und Wartungskosten werden entsprechend dem Anteil der unternehmerischen Nutzung an der Gesamtnutzung abgezogen.
- Vorsteuerbeträge, die unmittelbar und ausschließlich auf die unternehmerische Nutzung entfallen, können in voller Höhe abgezogen werden. Das gilt z. B. für Vorsteuer aus einer Reparaturrechnung infolge eines Unfalls während einer unternehmerisch veranlassten Fahrt.

Autor/in

- Dipl.-Kfm. Thomas Mertes, Ihringen