



Die ertrags- und umsatzsteuerliche Behandlung von Kraftfahrzeugkosten

1. Ertragsteuerliche Behandlung

1.1 Zuordnung des Pkws zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen?

1.2 Kraftfahrzeugkosten

1.3 Umfang des Betriebsausgabenabzugs

2. Umsatzsteuerliche Behandlung

2.1 Zuordnung des Kraftfahrzeugs zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen?

2.2 Kraftfahrzeugkosten

2.3 Umsatzsteuerliche Behandlung der Privatnutzung

1. Ertragssteuerliche 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.

Gewillkürtes Betriebsvermögen

Kraftfahrzeuge, deren betriebliche Nutzung zwischen 10 Prozent und 50 Prozent liegt, können dem Betriebsvermögen als sog. gewillkürtes Betriebsvermögen zugerechnet werden. Nachdem die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) lange Zeit bilanzierenden Steuerpflichtigen vorbehalten war, steht diese Möglichkeit seit einer Änderung der Rechtsprechung im Oktober 2003 auch Steuerpflichtigen offen, 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 wird. Nach dem Erlass des Bundesfinanzministeriums vom 17. November 2004 ist als Nachweis für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum gewillkürten Betriebsvermögen erforderlich, dass die Aufnahme des Gegenstandes in das Betriebsvermögen zeitnah in ein laufend zu führendes Bestandsverzeichnis aufgenommen wird oder vergleichbar aufgezeichnet wird.

Privatvermögen

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

1.2 Kraftfahrzeugkosten

Soweit es sich bei einem Kraftfahrzeug 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 z. B. durch einen Unfall entstehen. Zu den Kostenarten im Einzelnen:

Anschaffungskosten

Übersteigen die Anschaffungskosten für das Fahrzeug den Betrag von 410 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 Pkws 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.

Leasingsonderzahlungen sind auf die Grundmietzeit zu verteilen.

Laufende Kosten

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

Unfallkosten

Erleidet der Steuerpflichtige mit einem betrieblichen Fahrzeug einen Unfall, ist zu unterscheiden, ob das Fahrzeug zum Unfallzeitpunkt zu betrieblichen oder zu privaten Zwecken genutzt wurde. Bei einem Unfall während einer betrieblichen Fahrt sind die mit dem Unfall zusammenhängenden Kosten unabhängig vom Verschulden des Steuerpflichtigen (es sei denn, die Unfallgründe liegen

im privaten Bereich wie z. B. bei Alkoholeinfluss) in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig. Dies gilt unabhängig vom Anteil der privaten Nutzung des Kraftfahrzeuges. Ob die Unfallkosten bei einem Unfall auf einer Privatfahrt als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, ist umstritten. Vom Finanzgericht Köln wurde dies erst kürzlich bejaht (Urteil vom 8. Dezember 2004 Az. 14 K 2612/03).

Hinweis:

Gegen den Steuerpflichtigen verhängte Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder sind nicht als Betriebsausgaben abziehbar.

1.3 Umfang des Betriebsausgabenabzugs

1.3.1 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 Betriebsvermögens 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, d. h. als Betriebseinnahme wieder hinzugerechnet werden**. Details hierzu hat das Bundesfinanzministerium in seinem Erlass vom 21. Januar 2002 geregelt. Die Höhe des privaten Nutzungsanteils konnte dabei bis 31. Dezember 2005 wahlweise auf Basis der nachgewiesenen tatsächlichen privaten Kosten oder pauschal nach der sog. 1-Prozent-Regelung ermittelt werden. Seit dem 1. Januar 2006 kann die 1-Prozent-Methode von (Personen-)Unternehmern nur noch wahlweise für Dienstfahrzeuge angewendet werden, die zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt werden. Geschäftsführer einer GmbH gelten hingegen steuerrechtlich als Arbeitnehmer mit der Konsequenz, dass für sie auch bei einer betrieblichen Nutzung des Dienstfahrzeuges von unter 50 Prozent die wahlweise Möglichkeit der 1-Prozent-Regelung unverändert besteht.

Nachweis der tatsächlichen Kosten für die Privatnutzung

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

Das Fahrtenbuch muss hinsichtlich betrieblicher Fahrten mindestens folgende Angaben enthalten:

Datum und Kilometerstand zu Beginn und Ende jeder einzelnen betrieblich veranlassten Fahrt, Reiseziel, Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner. Wird ein Umweg gefahren, ist dieser aufzuzeichnen. Teilweise sind berufsspezifisch bedingte Erleichterungen möglich (z. B. für

Handelsvertreter). Einen Überblick über die Berufsgruppen und die jeweiligen Erleichterungen finden Sie im Erlass des Bundesfinanzministeriums vom Erlass vom 21. Januar 2002. Hinsichtlich der Privatfahrten genügen die Kilometerangaben. Für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genügt ein kurzer Hinweis im Fahrtenbuch.

Wird die Ordnungsgemäßheit der Führung eines Fahrtenbuchs von der Finanzverwaltung z. B. anlässlich einer Betriebsprüfung nicht anerkannt, ist die Nutzung des Kraftfahrzeuges zu Privatfahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie zu Familienheimfahrten nach dem Pauschalsatz von 0,30 Euro pro Entfernungskilometer zu bewerten.

Für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. für Familienheimfahrten sind die tatsächlichen Kosten für die Privatfahrten allerdings um die Pauschsätze zu kürzen, die auch ein Arbeitnehmer für diese Fahrten geltend machen könnte. Dies sind 0,30 Euro pro Entfernungskilometer.

Pauschale Berechnung des privaten Nutzungsanteils

Der dem Betriebgewinn 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.

Hinweis:

Der Gesetzgeber plant, die Möglichkeit der pauschalen Berechnung des privaten Nutzungsanteils anhand der 1-Prozent-Methode auf Firmenfahrzeuge zu beschränken, die zu mehr als 50 Prozent genutzt werden. Folge hiervon ist, zum einen für Fahrzeuge mit einem geringeren betrieblichen Nutzungsanteil die 1-Prozent-Regelung keine Anwendung mehr finden wird. Zum anderen muss bei Anwendung der 1-Prozent-Methode künftig nachgewiesen werden, dass das Fahrzeug überwiegend betrieblich genutzt wird. Ob dies bedeutet, dass künftig alle Unternehmer ein Fahrtenbuch führen müssen, um sich für die Anwendung der 1-Prozent-Methode zu qualifizieren, oder es ob auch andere Nachweismöglichkeiten geben wird, ist noch offen. Betroffen von der Neuregelung ist die privaten Kfz-Nutzung durch Personenunternehmer und Freiberufler. Nicht erfasst ist hingegen die privaten Nutzung von sog. Dienstwagen durch Arbeitnehmer. Da auch GmbH-Geschäftsführer steuerrechtlich als Arbeitnehmer gelten, sind auch sie von der Neuregelung nicht betroffen. D.h., sie dürfen von der 1-Prozent-Regelung unabhängig davon Gebrauch machen, ob das Fahrzeug überwiegend betrieblich genutzt wird.

Mit der pauschalen Hinzurechnung von 1 Prozent des Bruttolistenpreises ist der Privatanteil für sämtliche Kosten (z.B. 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 Kfzs)
- + 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.

Beispiel 1-Prozent-Regelung:

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

Zudem dürfen die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 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 die Kosten für Familienheimfahrten ebenfalls 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 2004 begründeten doppelten Haushaltsführung nutzt eine betriebliches Fahrzeug mit einem Listenpreis einschließlich USt von 30.000 Euro im gesamten Kalenderjahr 2004 zu Privatfahrten, zu 200 Fahrten zur 10 km entfernten Arbeitsstätte 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 10 km x 12 Monate = 1.080,- Euro

./ 200 x 10 km x 0,30 Euro/km = 600,- 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 = 4.980,- Euro

Hinweis:

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 endgültige Methodenwahl ist erst bei Abgabe der Steuererklärung für das Wirtschaftsjahr zu treffen.

Wichtig:

Wird ein betriebliches Kfz aus dem Betriebsvermögen entnommen, muss der Teilwert des Fahrzeugs zum Entnahmezeitpunkt 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.

Ergänzende Hinweise zur Ermittlung des privaten Nutzungswertes bei betrieblichen Fahrzeugen finden Sie auch im Erlass des Bundesfinanzministeriums vom 21. Januar 2002.

1.3.2 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**

Der Anteil der betrieblich durchgeführten Fahrten kann durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch ermittelt werden. Die betrieblichen Fahrten werden sodann in Relation gesetzt zur Gesamtfahrleistung bzw. 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 gefahrenem Kilometer als Betriebsausgabe angesetzt werden.

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 (vgl. Erlass des Bundesfinanzministeriums vom 30. März 2004) oder anteilig dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Für den Vorsteuerabzug hinsichtlich der Kraftfahrzeugkosten hat dies folgende Auswirkungen:

2.2 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, d. h. 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 bzw. den Leasingraten und den Unterhaltskosten in voller Höhe vornehmen und die nicht-unternehmerische Nutzung besteuern (vgl. 2.3).

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 private Nutzung ist in Höhe von 16 Prozent monatlich zu versteuern. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage stehen drei Methoden zur Verfügung.

- **1-Prozent-Regelung**

Als Bemessungsgrundlage für die Nutzungsentnahme kann nach der Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen der nach der 1 Prozent-Methode zu ertragsteuerlichen Zwecken ermittelte Wert herangezogen werden. Für Umsatzsteuerzwecke kann aus Vereinfachungsgründen von dem Nutzungswert für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten ein Abschlag von 20 v.H. vorgenommen werden. Der so ermittelte Betrag ist ein Nettowert, auf den die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen ist.

- **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.

Weitere Informationen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Kraftfahrzeugkosten finden Sie im Erlass des Bundesfinanzministeriums vom 27. August 2004.

Hinweis: Dieses Merkblatt soll – als Service Ihrer IHK Gießen-Friedberg – 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.

Stand: Januar 2006