

## Die Besteuerung von Firmenwagen

<b>Allgemeines</b>	<b>1</b>
<b>1. Geschäftsfahrten mit dem Privatwagen</b>	<b>2</b>
<b>2. Nutzung von Firmen-Pkw aus Arbeitnehmersicht</b>	<b>3</b>
<b>2.1 Privatfahrten eines Arbeitnehmers mit dem Geschäftswagen</b>	<b>3</b>
<b>2.2 Lohnsteuerpauschalierung bei unentgeltlicher Nutzung eines Firmenwagens für Arbeitswegfahrten</b>	<b>6</b>
<b>2.3 Überlassung eines Firmen-Pkws mit Fahrer</b>	<b>7</b>
<b>3. Nutzung von Firmen-Pkw aus Unternehmersicht</b>	<b>7</b>
<b>3.1 Umsatzsteuer</b>	<b>7</b>
<b>3.2 Ertragsteuerliche Aspekte für ein Unternehmen</b>	<b>16</b>
<b>4. Wann gilt ein Pkw als Betriebsvermögen</b>	<b>18</b>

### Allgemeines

Bei der steuerlichen Behandlung von Geschäfts- beziehungsweise Firmenwagen sind verschiedene Konstellationen zu unterscheiden:

Einerseits handelt es sich um die betriebliche Nutzung von privaten Personenkraftwagen (Pkw) des Unternehmers oder des Arbeitnehmers (vergleiche unter 1.). Hier kann der Unternehmer – abhängig vom Anteil der betrieblichen Nutzung an der Gesamtnutzung des Pkws – dem Unternehmen einen Kilometersatz von 0,30 Euro für betrieblich veranlasste Fahrten in Rechnung stellen. Der Arbeitnehmer kann sich die Kosten für die betriebsbedingte Nutzung seines Pkws mit 0,30 Euro je betrieblich gefahrenen Kilometer lohnsteuerfrei vom Arbeitgeber ersetzen lassen oder als Werbungskosten bei der Einkommensteuer geltend machen.

Andererseits handelt es sich um die steuerliche Behandlung von Fragen im Zusammenhang mit der privaten Nutzung von **firmeneigenen Geschäftswagen beziehungsweise Dienstwagen** (aus Sicht des Pkw-Nutzers, vergleiche unter 2.; aus Unternehmenssicht vergleiche unter 3.). Hier ist zunächst der Anteil der privaten Nutzung an der Gesamtnutzung zu ermitteln und dann der Teil der Privatnutzung steuerlich zu berücksichtigen. Wird ein Geschäftswagen ausschließlich betrieblich genutzt, so sind sämtliche dadurch veranlasste Kosten Betriebsausgaben und grundsätzlich auch steuerlich abzusetzen. Wenn Unternehmer ihren Geschäftswagen auch privat nutzen, müssen sie den privat genutzten Teil des Wagens als Entnahme wie Einkommen versteuern. Wird der Geschäftswagen vom Arbeitnehmer privat genutzt, so gehört diese Nutzung zu den einkommensteuerpflichtigen geldwerten Vorteilen. Die Berechnung des privaten Nutzungsanteils kann in beiden Fällen entweder pauschal nach der 1-Prozent-Methode oder anhand eines Fahrtenbuchs erfolgen.

**Achtung:** Mit der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Dezember 2008 zur Entfernungspauschale (2 BvL 1/07) fällt wieder die gesetzliche Einschränkung weg, nach der zuletzt ab dem Veranlagungszeitraum 2007 eine Entfernungspauschale erst ab dem 21. Entfernungskilometer geltend gemacht werden kann. Der Wegfall der bisherigen Einschränkung hat unmittelbar auch Auswirkungen auf die Firmenwagenbesteuerung. Eine pauschale Besteuerung des geldwerten Vorteils des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist danach wieder für die ersten 20 km zulässig. Auf Einzelheiten wird in den nachfolgenden Kapiteln eingegangen.

Darüber hinaus hat die Bundesregierung am 5. Mai 2006 das **Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen** verkündet, das unter anderem die Beschränkung der Anwendung der 1-Prozent-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens (betriebliche Nutzung zu mehr als 50 Prozent; § 6 Absatz 1 Nr. 4 Einkommensteuergesetz (EStG)) vorsieht. Die Rechtsänderung betrifft das Wirtschaftsgut ab 1. Januar 2006. Die Änderung bei der Pkw-Besteuerung führt dazu, dass die Anwendung der **1-Prozent-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens beschränkt** ist. Mit der Änderung des § 6 Absatz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist keine Änderung der Besteuerung des geldwerten Vorteils des Arbeitnehmers (§ 8 Absatz 2 Satz 2 EStG) verbunden, wenn dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ein Kraftfahrzeug überlassen wird (Dienstwagen). Dieser Pkw stellt beim Arbeitgeber grundsätzlich notwendiges Betriebsvermögen dar – unabhängig davon, wie der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug nutzt. Befindet sich ein Kraftfahrzeug im gewillkürten Betriebsvermögen (betriebliche Nutzung von mindestens 10 Prozent bis zu 50 Prozent), ist der Entnahmewert nach § 6 Absatz 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu ermitteln und mit den auf die geschätzte private Nutzung entfallenden Kosten anzusetzen. Dieser Nutzungsanteil ist vom Steuerpflichtigen im Rahmen allgemeiner Darlegungs- und Beweislastregelungen nachzuweisen (das heißt glaubhaft zu machen). Die Führung eines Fahrtenbuches ist dazu nicht zwingend erforderlich, sicherlich aber empfehlenswert.

### **1. Geschäftsfahrten mit dem Privatwagen**

Werden Geschäftsfahrten mit dem Privatwagen des Arbeitnehmers oder des Unternehmers durchgeführt, so sind sämtliche Aufwendungen für den Pkw Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Die Finanzverwaltung erkennt für Geschäftsfahrten von selbständig Tätigen und Arbeitnehmern entweder die tatsächlichen Aufwendungen oder ohne Einzelnachweise einen Betrag von 0,30 Euro für den gefahrenen Kilometer an. Beim Privatwagen eines Arbeitnehmers entstehen anrechenbare Werbungskosten jedoch nur insoweit, als der Arbeitgeber keinen Kostenersatz gewährt. Ein Kostenersatz durch den Arbeitgeber ist gemäß § 3 Nr. 13 oder Nr. 16 Einkommensteuergesetz (EStG) steuerfrei. Wird kein (voller) Kostenersatz seitens des Arbeitgebers gewährt, kann der Arbeitnehmer die Differenz zwischen Erstattung und tatsächlichen Kosten beim Finanzamt geltend machen. Dazu hat er die Mehraufwendungen durch lückenlose Belege nachzuweisen.

Durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 9. Dezember 2008 können Aufwendungen für **Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** (rückwirkend) ab dem Veranlagungszeitraum wie Werbungskosten mit 0,30 Euro / km ab dem ersten Entfernungskilometer geltend gemacht werden. Sie werden unabhängig vom gewählten Verkehrsmittel mit der so genannten **Entfernungspauschale** abgegolten. Der pauschale Ansatz der Fahrtkosten wird grundsätzlich auf 4.500 Euro pro Jahr begrenzt. Ergibt sich bei der Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Pkw durch die Entfernungspauschale ein Werbungskostenbeitrag von mehr als 4.500 Euro, so muss der Arbeitnehmer nachweisen oder glaubhaft machen, dass er den Pkw tatsächlich genutzt hat. Diese Benutzung eines eigenen Pkw hat der Arbeitnehmer dem Finanzamt gegebenenfalls durch Tankrechnungen, Inspektionsrechnungen und so weiter nachzuweisen. Nicht nachweisen muss der Arbeitnehmer seine tatsächlichen Kraftwagenkosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, denn für diese gilt stets die Pauschale von 0,30 Euro pro vollen Entfernungskilometer.

Arbeitnehmer können die voraussichtlichen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis zum Höchstbetrag auch als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eintragen lassen.

Neben der Entfernungspauschale konnten bis zum 31.12.2006 zusätzlich Unfallkosten auf dem Weg zur Arbeit bei den Werbungskosten berücksichtigt werden. Aufgrund des Bundesverfassungsgerichtsurteils wird die alte Abzugsregelung des Veranlagungszeitraumes 2006 jedoch nicht umfassend wieder eingeführt. Mit Einschränkung scheidet daher ein Kostenabzug von außergewöhnlichen Aufwendungen wie z. B. Unfallkosten, die während einer Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eingetreten sind, weiterhin aus. Unfallkosten fallen damit unter die Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale.

## 2. Nutzung von Firmen-Pkw aus Arbeitnehmersicht

### 2.1 Privatfahrten eines Arbeitnehmers mit dem Geschäftswagen

Für die Einkommensteuer stellt die private Nutzung eines Geschäftswagens eine Sachzuwendung dar, die beim Arbeitnehmer der Lohnsteuer zu unterwerfen ist. Bei der unentgeltlichen Überlassung des Wagens zur privaten Nutzung ist der darin liegende Sachbezug als **geldwerter Vorteil** bei der Lohnsteuer zu berücksichtigen. Zur Ermittlung des geldwerten Vorteils sind nur die folgenden Methoden zugelassen, wobei man für jedes Kraftfahrzeug pro Kalenderjahr an das gewählte Verfahren gebunden ist. Für die Veranlagung der Einkommensteuer ist der Arbeitnehmer jedoch nicht an das mit seinem Arbeitgeber für die Erhebung der Lohnsteuer vereinbarte Verfahren gebunden (vergleiche Lohnsteuerrichtlinie R 8.1 IX Nr. 3 Satz 4 LStR 2008).

#### a) 1 Prozent des Listenpreises pro Monat

Bitte beachten Sie hierzu die aktuelle Gesetzgebung (siehe Vorbemerkung dieser Information zur geplanten Beschränkung der 1-Prozent-Methode auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens). Der private Nutzungswert wird pauschal mit monatlich 1 Prozent des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs angesetzt. Der Listenpreis ist zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich der Umsatzsteuer zu ermitteln. Zum Listenpreis und zur Sonderausstattung ist die Umsatzsteuer auch dann hinzuzurechnen, wenn beim tatsächlichen Erwerb keine Umsatzsteuer angefallen ist. Maßgebend ist der Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung. Dies gilt auch bei Gebrauchtwagen! Der Listenpreis muss auf volle 100 Euro abgerundet werden. Geleaste oder gemietete Pkw fallen ebenfalls unter die Pauschale (vergleiche BMF-Schreiben vom 21.01.2002, IV A6-S2177/ 02, Bundessteuerblatt (BStBl), Teil I 2002, S. 148, Rz. 1).

#### Beispiel 1:

Listenpreis eines Geschäfts-Pkw, den der Arbeitnehmer auch für Privatfahrten nutzen kann	40.900 Euro	
Geldwerter Vorteil für Privatfahrten 1 Prozent pro Monat		409 Euro pro Monat

Bei **Sonderausstattungen** gilt es zu differenzieren: Das Autotelefon wird gemäß § 3 Nr. 45 EStG nicht einbezogen. Werksseitig installierte GPS-gestützte **Navigationssysteme** (siehe BFH-Urteil vom 16.02.2005, AZ VI R 37/04) wie auch alle übrigen Sonderausstattungen, die bereits von Anfang an im Pkw enthalten sind, sind mit dem Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung anzusetzen und nicht aus dem Gesamtlistenpreis herauszurechnen. Wird die Sonderausstattung (zum Beispiel Navigationsgeräte, Diebstahlssicherungssysteme) nachträglich eingebaut, führen die Kosten hierfür **ab dem Monat des Einbaus** zu einer Erhöhung des Bruttolistenpreises und damit auch zu einem höheren geldwerten Vorteil aus der Firmenwagengestellung. Der Wert eines weiteren Satzes Reifen einschließlich Felgen (**Winterreifen**) bleibt aber außer Ansatz (R 8.1 IX Nr.1 Satz 6 Lohnsteuerrichtlinie). Variable (**transportable**) **Navigationssysteme** sind als eigene Wirtschaftsgüter anzusehen und führen

daher bei einer Firmenwagengestellung nicht zu einer Erhöhung des Bruttolistenpreises. Schließlich können diese Geräte nicht einem bestimmten Fahrzeug zugeordnet werden.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 14.09.2005 (VI R 37/03) zur **Abgeltungswirkung der 1-Prozent-Bruttolistenpreisregelung** beschlossen, dass folgende Erstattungen des Arbeitgebers nicht zu den "Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs" gehören und folglich auch nicht mit dem Anwenden der 1-Prozent-Bruttolistenpreisregelung abgegolten sind:

- Straßennutzungsgebühren (zum Beispiel private und öffentliche Parkgebühren, Mautgebühren, Straßenvignetten)
- Aufwendungen für den Transport des Kraftfahrzeugs (zum Beispiel Autoreisezug, Fähren) und
- Kosten für die ADAC-Plusmitgliedschaft inklusive ADAC-Euro-Schutzbrief.

Erstattet der Arbeitgeber auch bei Firmenwagengestellung die vorgenannten Aufwendungen ganz allgemein oder anlässlich von Privatfahrten, handelt es sich im vollen Umfang um steuerpflichtigen Arbeitslohn, oder anlässlich einer beruflichen Reisetätigkeit des Arbeitnehmers (Dienstreise), handelt es sich bei der Arbeitgebererstattung um steuerfreien Ersatz von Reisenebenkosten (§ 3 Nr. 16 EStG in Verbindung mit R 9.8 III LStR 2008).

Kann das Kraftfahrzeug auch zu **Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** genutzt werden und wird die 1 Prozent-Regelung angewendet, erhöht sich der pauschale Wert des geldwerten Vorteils für jeden Entfernungskilometer um 0,03 Prozent des inländischen Listenpreises, sofern nicht entsprechende Aufwendungen des Arbeitnehmers als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Bemessungsgrundlage für die Entfernungspauschale ist jeder volle Kilometer (angefangene km zählen nicht, also Abrundung auf volle km) der kürzesten Straßenverbindung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Wird das Kraftfahrzeug für Heimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung genutzt, erhöht sich der pauschal angesetzte Wert für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Beschäftigungsort und dem Ort des eigenen Hausstands um 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises für jede Fahrt, für die der Werbungskostenabzug nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 EStG ausgeschlossen ist (zum Beispiel ist ein solcher Abzug nur für eine Familienheimfahrt pro Woche zulässig). Eine doppelte Haushaltsführung haben nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 2 EStG Arbeitnehmer, die beruflich außerhalb des Ortes, an dem sie einen eigenen Hausstand unterhalten, beschäftigt sind und am Beschäftigungsort eine Zweitwohnung haben.

**Beispiel 2:**

Listenpreis eines Geschäfts-Pkw, den der Arbeitnehmer auch für Privatfahrten sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (20 km) nutzen kann.	40.900 Euro	
Geldwerter Vorteil für Privatfahrten 1 Prozent pro Monat		409 Euro
Geldwerter Vorteil für Arbeitswegfahrten 0,03 Prozent von 40.900 Euro pro Monat x Entfernungskilometer = 12,27 x 20 km		245,40 Euro
	insgesamt	654,40 Euro

## b) Einzelnachweis mit Fahrtenbuch

Abweichend von der 1-Prozent-Methode kann der private Nutzungswert erfasst werden, indem die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein zeitnah und ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. Dabei sind die dienstlich und privat zurückgelegten Fahrtstrecken gesondert und laufend im Fahrtenbuch nachzuweisen (zu den erforderlichen Angaben siehe unten).

### Beispiel 3:

Das Fahrzeug aus Beispiel 1 hat im Jahr 2006 eine Gesamtleistung von 24.000 km, davon sind 3.600 km privat. Die Gesamtaufwendungen (inklusive AfA) belaufen sich für das Fahrzeug in diesem Jahr auf 6.000 Euro. Daraus ergeben sich Gesamtkosten von 0,25 Euro pro Kilometer (6.000 Euro / 24.000 km), also Kosten von 900 Euro (0,25 Euro x 3.600 km) für die Privatnutzung in diesem Jahr. Lohnsteuerlich müssen also 900 Euro dem Jahreseinkommen des Arbeitnehmers hinzugerechnet werden.

Bei der Fahrtenbuchmethode beinhalten die Aufwendungen sämtliche mit dem Betrieb des Pkw zusammenhängenden (fixen und variablen) Kosten (ohne Sonder-AfA). Zu diesen Aufwendungen gehört auch die jährliche Abschreibung des Fahrzeugs. Bemessungsgrundlage für die Abschreibungsermittlung ist nicht der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung. Vielmehr kommt es auf die Höhe der tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Fahrzeug an. Dabei ist auch die Umsatzsteuer zu erfassen. Die Abschreibung, die für die Gesamtkostenberechnung maßgebend ist, ist laut Bundesfinanzhof regelmäßig entsprechend einer **achtjährigen Nutzungsdauer** mit einem AfA-Satz von 12,5 Prozent des Kaufpreises zu bemessen. Den Ansatz einer **sechsjährigen Nutzungsdauer** (AfA-Satz von 16,7 Prozent) des Fahrzeugs entsprechend der amtlichen Abschreibungstabelle zu Lasten des Arbeitnehmers - ein höherer jährlicher Abschreibungsbetrag führt schließlich zu einem höheren geldwerten Vorteil - hat das Gericht abgelehnt (BFH-Beschluss vom 29.03.2005, Az IX B 174/03). Macht ein Steuerpflichtiger eine kürzere als sechsjährige Nutzungsdauer geltend, so hat er dies entsprechend seinem Pkw-Typ und seiner durchschnittlichen Jahresfahrleistung nachzuweisen. Bei Pkw, die im Zeitpunkt der Anschaffung nicht neu gewesen sind, ist die entsprechende Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung von Alter und Beschaffenheit zu schätzen.

Für **dienstliche Fahrten** sind mindestens die folgenden Angaben in einem Fahrtenbuch erforderlich:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit
- Reiseziel und Route
- Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner.

Für **private Fahrten** genügen jeweils Kilometerangaben. Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genügt ein kurzer entsprechender Vermerk.

Auch elektronische Fahrtenbücher sind grundsätzlich zulässig, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen. Beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen müssen **nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen, zumindest aber dokumentiert** werden. Einfache Excel-Tabellen rei-

chen nicht aus. Im Zweifelsfall besprechen Sie die Nutzung eines elektronischen Fahrtenbuchs mit Ihrem Finanzamt.

Die Führung des Fahrtenbuchs kann nicht auf einen repräsentativen Zeitraum beschränkt werden, selbst wenn die Nutzungsverhältnisse keinen größeren Schwankungen unterliegen (R 8.1 IX Nr. 2 S. 5 LStR 2008). Jedoch kann auf einzelne der erforderlichen Angaben verzichtet werden, soweit wegen der besonderen Umstände im Einzelfall die erforderliche Aussagekraft und Überprüfungsmöglichkeit nicht beeinträchtigt wird (zum Beispiel sind Angaben über die Reiseroute und zu den Entfernungen bei Handelsvertretern mit Auswärtstätigkeiten nur bei größerer Differenz zwischen direkter Entfernung und tatsächlicher Fahrtstrecke erforderlich).

Es ist zulässig, die Privatnutzung mit dem Arbeitgeber zunächst nach der 1-Prozent-Methode abzurechnen und am Jahresende bei der Einkommensteuererklärung die tatsächlichen Aufwendungen anhand eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuchs sowie von Einzelbelegen für die Besteuerung anzusetzen. Die endgültige Methodenwahl ist bei der Abgabe der Steuererklärung vom Steuerpflichtigen für das Wirtschaftsjahr bei demselben Pkw einheitlich zu treffen. Das Wahlrecht kann dagegen für jedes von mehreren gleichzeitig genutzten Pkw verschieden ausgeübt werden.

## 2.2 Lohnsteuerpauschalierung bei unentgeltlicher Nutzung eines Firmenwagens für Arbeitswegfahrten

Der Arbeitgeber kann gemäß § 40 Absatz 2 Satz 2 EStG die Lohnsteuer mit einem Pauschalsteuersatz von 15 Prozent für den privaten Nutzungswert von Firmenwagen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erheben. Die Pauschalierung bewirkt, dass keine Sozialversicherungsbeiträge anfallen. Durch die Wiedereinführung der Entfernungspauschale ab dem 1. Entfernungskilometer eröffnet sich die Pauschalbesteuerung für Arbeitgeberleistungen auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte innerhalb der 20 km-Zone. Dabei darf der Arbeitgeber den geldwerten Vorteil bis zu dem Betrag, den der Arbeitnehmer im Rahmen der Entfernungspauschale als Werbungskosten geltend machen könnte mit 15 Prozent pauschal versteuern. Dabei darf unterstellt werden, dass der Pkw an 15 Tagen im Monat (180 Tagen im Jahr) zu diesen Fahrten genutzt wird. Bei Körperbehinderten kann der Nutzungswert in vollem Umfang pauschal versteuert werden.

Falls der Betrag, bis zu dem eine Pauschalversteuerung möglich ist, den nach § 8 Abs. 2 Satz 3 u. 4 EStG durch die Prozentmethode oder nach Fahrtenbuch ermittelten geldwerten Vorteil übersteigt, kann dieser geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen Überlassung des Pkw für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in vollem Umfang pauschal versteuert werden.

### Beispiel 4:

Geldwerter Vorteil für die Privatnutzung: 1 Prozent x 12.700 Euro (Bruttolistenpreis)=		127,00 Euro
Ein Arbeitnehmer nutzt einen Pkw auch zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (einfache Entfernung 25 km). Monatlicher geldwerter Vorteil nach § 8 Absatz 2 Satz 3 EStG (Listenpreis: 12.700 Euro): 0,03 Prozent x 12.700 Euro x 25 km =		95,25 Euro
Möglicher Abzugsbetrag nach § 9 Absatz 2 EStG bei nachweislich 15 Fahrten im Monat: 0,30 Euro x 25 km x 15 Fahr-		

ten:	112,50 Euro	
damit zu pauschalierender geldwerter Vorteil nach § 40 Absatz 2 Satz 2 EStG:		112,50 Euro

**Hinweis:** Bei der Lohnsteuerpauschalierung handelt es sich um eine Kann-Vorschrift. Der Arbeitgeber darf daher auch an dem bisherigen individuellen Lohnsteuerabzug festhalten. Andererseits kann der Arbeitgeber jedoch auch anlässlich der geänderten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Entfernungspauschale die Pauschalbesteuerung rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2007 nachholen. Macht der Arbeitgeber hiervon Gebrauch, so hat er die Lohnsteuer-Anmeldung der hiervon betroffenen Lohnzahlungszeiträume zu korrigieren und die übernommene Pauschalsteuer an sein Betriebsstättenfinanzamt zu entrichten. Außerdem sind die pauschal besteuerten Bezüge im Lohnkonto oder in sonstiger geeigneter Form aufzuzeichnen. Zu beachten ist, dass der Arbeitgeber die bisher ausgestellten bzw. übermittelten Lohnsteuerbescheinigungen 2007/08 nicht ändern darf (§ 41c Abs. 3 Satz 1 EStG). Er hat stattdessen dem Arbeitnehmer eine formlose Bescheinigung zu erteilen, aus der sich die Höhe des durch die nachträgliche Lohnsteuerpauschalierung in Zeile 3 der Lohnsteuerbescheinigung zu viel ausgewiesenen Bruttoarbeitslohnes ergibt. Mit dieser Bescheinigung kann der Arbeitnehmer auf Antrag die Erstattung der vom Arbeitslohn erhobenen Lohnsteuer für die bisher individuell besteuerten Fahrtkostenzuschüsse und geldwerten Vorteile im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuererklärung geltend machen. Die verfahrenstechnischen Einzelheiten regelt ein BMF-Schreiben vom 30.12.2008 (IV C 5 - S 2351/08/10005).

### 2.3 Überlassung eines Firmen-Pkws mit Fahrer

Wenn ein Kraftfahrzeug mit Fahrer zur Verfügung gestellt wird, gilt gemäß Lohnsteuerrichtlinie R 8.1 Abs. 10 LStR 2008 folgendes:

- a) Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ein Kraftfahrzeug mit Fahrer zur Verfügung, so ist der für diese Fahrten ermittelte Nutzungswert des Kraftfahrzeugs um 50 Prozent zu erhöhen. Dies gilt auch, wenn der Nutzungswert nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt wird und der Arbeitnehmer trotz Fahrgestellung überwiegend selbst fährt.
- b) Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für andere Privatfahrten ein Kraftfahrzeug mit Fahrer zur Verfügung, so ist der entsprechende Nutzungswert des Kraftfahrzeugs wie folgt zu erhöhen:
  - um 50 Prozent, wenn der Fahrer überwiegend in Anspruch genommen wird,
  - um 40 Prozent, wenn der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug häufig selbst steuert,
  - um 25 Prozent, wenn der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug weit überwiegend selbst steuert.

Die Fahrgestellung ist gegebenenfalls anhand der für den Lohnsteuer-Abzug geltenden Regeln (vergleiche R 8.1 Absatz 9 LStR 2008: 1-Prozent-Methode oder Fahrtenbuch) zu schätzen.

## 3. Nutzung von Firmen-Pkw aus Unternehmenssicht

### 3.1 Umsatzsteuer

#### a) Bei Nutzung durch den Unternehmer

Der Unternehmer hat bei der umsatzsteuerlichen Behandlung des Vorsteuerabzugs und der Nutzung von Unternehmensfahrzeugen zwischen rein für unternehmerische Zwecke und gemischt genutzten Fahrzeugen zu unterscheiden.

### **aa) Ausschließlich unternehmerische Nutzung**

Bei Fahrzeugen, die ausschließlich für unternehmerische Zwecke genutzt werden, kann der Vorsteuerabzug sowohl aus den Anschaffungskosten als auch aus den Betriebskosten des Fahrzeuges in voller Höhe in Anspruch genommen werden.

### **ab) Gemischte Nutzung**

Fahrzeuge, die sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische (private) Zwecke genutzt werden (so genannte **gemischt genutzte Fahrzeuge**), können – unabhängig von der ertragssteuerlichen Behandlung als Betriebs- oder Privatvermögen – dem Unternehmen zugeordnet werden. **Voraussetzung für die Zuordnung zum Unternehmen ist, dass das Fahrzeug mindestens zu 10 Prozent für das Unternehmen genutzt wird, § 15 Absatz 1 S. 2 Umsatzsteuergesetz (UStG).** In Zweifelsfällen muss der Unternehmer dem Finanzamt die mindestens 10-prozentige unternehmerische Nutzung glaubhaft machen, zum Beispiel durch Aufzeichnung der Jahreskilometer des betreffenden Fahrzeugs und der unternehmerischen Fahrten (mit Fahrziel und gefahrenen Kilometern) (vergleiche BMF-Schreiben v. 27.08.2004, IV B7 S 7300-70/04 und BMF-Schreiben v. 30.03.2004, BStBl. I, S. 451). Kann der Unternehmer ein Fahrzeug dem Unternehmen nicht zuordnen, weil er es zu weniger als 10 Prozent für sein Unternehmen nutzt, steht ihm aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten kein Vorsteuerabzug zu.

**Beachte:** Wird ein Fahrzeug dem Unternehmen zugeordnet, jedoch auch privat genutzt, muss der Vorsteuerabzug für den Anteil der Privatnutzung (als unentgeltliche Wertabgabe) korrigiert werden:

Weil der Gesetzgeber mit der Regelung des § 15 Absatz 1b UStG von der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG abwich, stellte die Bundesregierung nach Inkrafttreten des Gesetzes beim Rat der Europäischen Union einen auf Artikel 27 der 6. EG-RL gestützten Ausnahmeantrag, den der Rat mit Entscheidung vom 28.02.2000 (Beschluss 2000/186/EG, Abl. EGG 2000 Nr. L 59/12) rückwirkend zum 01.04.1999 genehmigte. Diese Ermächtigung war jedoch bis zum 31.12.2002 befristet und nicht mehr verlängert worden. In der Folge hielt der Bundesfinanzhof (BFH) die Regelung für gemeinschaftsrechtswidrig und rief den Europäischen Gerichtshof (EuGH) zur Entscheidung an (BFH Beschluss vom 30.11.2000, Az. V R 30/00, BFH/NV 2001, 405).

Mit Urteil vom 29.04.2004 (C-17/01, Sudholz - FA Sulingen) entschied der Europäische Gerichtshof (EuGH), dass die gesetzliche Beschränkung des Vorsteuerabzugs auf 50 Prozent bei gemischt genutzten Pkw grundsätzlich gemeinschaftsrechtskonform war, die Rückwirkung zum 01.04.1999 jedoch nicht. In seiner Entscheidung stellte der EuGH insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes in den Vordergrund. Rechtsakte eines EU-Mitgliedstaates müssen danach für die Betroffenen vorhersehbar sein, was insbesondere für Maßnahmen gilt, die sich finanziell belastend auswirken.

Infolge dieses Urteils ergeben sich unterschiedliche Regelungen für verschiedene Zeitabschnitte:

#### **(1) Rechtslage bei Anschaffung vor dem 01.04.1999**

Bei **vor dem 01.04.1999** angeschafften, hergestellten, eingeführten, innergemeinschaftlich erworbenen oder gemieteten Fahrzeugen bleibt der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- oder Mietkosten im vollen Umfang erhalten. Die private Nutzung dieser Fahrzeuge wird als unentgeltliche Wertabgabe

nach § 3 Absatz 9a Satz 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) der Besteuerung unterworfen. Wurde das gemischt genutzte Fahrzeug ohne Vorsteuerabzug erworben, entfällt eine Umsatzbesteuerung der privaten Nutzung.

Die Vorsteuerbeträge für die Unterhaltskosten sind grundsätzlich nach dem Verhältnis der unternehmerischen (abziehbarer Anteil) zur nichtunternehmerischen Nutzung (nichtabziehbarer Anteil) aufzuteilen. Hierbei ist es erlaubt, aus Vereinfachungsgründen den Vorsteuerabzug in voller Höhe vorzunehmen und die private Nutzung nach folgenden Regelungen zu besteuern:

#### **(a) So genannte 1-Prozent-Regelung**

Ermittelt der Unternehmer für Ertragssteuerzwecke den Wert der Nutzungsentnahme nach der 1-Prozent-Regelung des § 6 Absatz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, kann er von diesem Wert bei der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der privaten Nutzung ausgehen. Für die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten kann er einen pauschalen Abschlag von 20 Prozent vornehmen. Der so ermittelte Wert ist ein Nettowert, auf den nun die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz zu berechnen ist (siehe Beispiel 7 sinngemäß).

#### **(b) Fahrtenbuchregelung**

Auch hier ist als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Wert anzusetzen, den der Unternehmer für die private Nutzung durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachweist. Aus den Gesamtaufwendungen sind für Umsatzsteuerzwecke die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten in der belegmäßig nachgewiesenen Höhe auszuscheiden (siehe Beispiel 7 sinngemäß).

#### **(c) Sachgerechte Schätzung**

Werden die pauschalen Wertansätze durch die Kostendeckelung auf die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten begrenzt oder wird kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt, ist der private Nutzungsanteil für Umsatzsteuer-Zwecke anhand anderer geeigneter Unterlagen im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln. Liegen geeignete Unterlagen für eine Schätzung nicht vor, ist der bezüglich des privaten Nutzungsanteils zu ermittelnde Prozentsatz, der auf die mit Vorsteuer belasteten Kosten anzuwenden ist, mit mindestens 50 Prozent anzusetzen, soweit sich aus den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls nichts Gegenteiliges ergibt.

### **(2) Rechtslage bei Anschaffung nach dem 31.03.1999**

Bei **nach dem 31.03.1999** angeschafften, hergestellten, eingeführten, innergemeinschaftlich erworbenen oder gemieteten Fahrzeugen ergeben sich durch das Urteil des EuGH vom 29. April 2004 nunmehr unterschiedliche Regelungen abhängig vom Zeitpunkt der Anschaffung des Pkw, die anhand der nachfolgenden Tabelle dargestellt werden:

<b>Anschaffungszeitpunkt im Zeitraum 01.04.1999 bis 04.03.2000</b>	<b>§ 15 Absatz 1b UStG verstößt gegen die 6. EG-Richtlinie. Folge:</b> Fahrzeuge, die in diesem Zeitraum angeschafft, hergestellt, eingeführt, innergemeinschaftlich erworben oder gemietet wurden, unterliegen einem Wahlrecht: <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Entweder</b> voller Vorsteuerabzug von Anschaffungs-/Herstellungs- und Betriebskosten aber Nutzungsversteuerung des Privatanteils</li><li>• <b>oder</b> ein nur 50-prozentiger Vorsteuerabzug <b>ohne</b> Nutzungs-</li></ul>
--	--

	<p>versteuerung des Privatanteils. <b>Ab 01.01.2003</b> kann ein voller Vorsteuerabzug für die laufenden Kosten erfolgen, dann allerdings Korrektur des Vorsteuerabzugs für die private Nutzung. Ab <b>01.01.2004</b> bestehen für den Rest des Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG (fünf Jahre <b>ab Anschaffung</b>) hinsichtlich der Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus den <b>Anschaffungskosten</b> wiederum zwei Möglichkeiten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Entweder</b> keine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG. Es ist nur der Privatanteil bei den laufenden Kosten als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern,</li> <li>• <b>oder</b> anteilige Berichtigung des Vorsteuerabzugs ab 01.01.2004 bis zum Ende des Berichtigungszeitraums. Auch hier erfolgt die Nutzungsversteuerung des Privatanteils, allerdings ist hier in die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe neben dem Privatanteil bei den laufenden Pkw-Kosten <b>zusätzlich</b> der nichtunternehmerische Teil der anteilig ab 01.01.2004 berichtigten Anschaffungskosten einzubeziehen. (siehe Beispiel 5b sinngemäß)</li> </ul> <p>Bei der (nachträglichen) Ausübung des Wahlrechts und einem damit gegebenenfalls verbundenen Wechsel des bisher praktizierten Verfahrens sollte jedoch beachtet werden, dass nicht nur die Umsatzsteuerbescheide, sondern auch Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide zu ändern sind, wodurch ein nicht unerheblicher administrativer und finanzieller Aufwand entstehen kann.</p>
<p><b>Anschaffungszeitpunkt im Zeitraum 05.03.2000 bis 31.12.2002</b></p>	<p><b>§ 15 Absatz 1b UStG ist gültig. Folge:</b> Aufgrund der befristeten Bemächtigung des Rates vom 28.02.2000 (siehe oben) ist § 15 Absatz 1b UStG für diesen Zeitraum uneingeschränkt gültig, das heißt es gilt für diesen Zeitraum zwingend die Begrenzung des Vorsteuerabzugs auf 50 Prozent für Pkw, die in diesem Zeitraum angeschafft wurden.</p> <p><b>Aber:</b> Liegt eine unter 5-prozentige Privatnutzung vor, so ist aus Vereinfachungsgründen von ausschließlicher unternehmerischer Nutzung auszugehen, mit der Folge des vollen Vorsteuerabzugs und Versteuerung der (geringen) Privatnutzung gemäß § 3 Absatz 9a Satz 1 Nr. 1 UStG.</p> <p><b>Ab dem 01.01.2003</b> kann aus den laufenden Kosten der volle Vorsteuerabzug vorgenommen werden. <b>Daneben</b> bestehen ab <b>01.01.2003</b> für den Rest des Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG (fünf Jahre <b>ab Anschaffung</b>) hinsichtlich der Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus den <b>Anschaffungskosten</b> zwei Möglichkeiten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Entweder keine</b> Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach</li> </ul>

	<p>§ 15a UStG. Es ist nur der Privatanteil bei den laufenden Kosten als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>oder</b> anteilige Berichtigung des Vorsteuerabzugs ab 01.01.2003 bis zum Ende des Berichtigungszeitraums. Auch hier erfolgt die Nutzungsversteuerung des Privatanteils, allerdings ist hier in die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe neben dem Privatanteil bei den laufenden Pkw-Kosten <b>zusätzlich</b> der nichtunternehmerische Teil der anteilig ab 01.01.2003 berichtigten Anschaffungskosten einzubeziehen (siehe Beispiel 5a).</li> </ul> <p><b>Ab dem 01.01.2004</b> besteht für den gemäß § 15 a UStG <b>verbleibenden Rest des Berichtigungszeitraums</b> hinsichtlich der <b>auf die Anschaffungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge</b> auch dieses Wahlrecht, soweit dieses nicht bereits zum 01.01.2003 ausgeübt wurde (siehe oben). (Siehe Beispiel 5b)</p>
<p><b>Anschaffungszeitpunkt im Zeitraum 01.01.2003 bis 31.12.2003</b></p>	<p><b>§ 15 Absatz 1b UStG verstößt gegen die 6. EG-Richtlinie. Folge:</b> Unter Berufung auf Artikel 17 der 6. EG-Richtlinie hat der Steuerpflichtige das <b>Wahlrecht</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Entweder</b> voller Vorsteuerabzug von Anschaffungs-/Herstellungs- und Betriebskosten <b>aber</b> Nutzungsversteuerung des Privatanteils</li> <li>• <b>oder</b> ein nur 50-prozentiger Vorsteuerabzug <b>ohne</b> Nutzungsversteuerung des Privatanteils (sinnvoll bei mehr als 50-prozentiger Privatnutzung). Ab 01.01.2004 kann aus den laufenden Kosten der volle Vorsteuerabzug vorgenommen werden. Dann bestehen für den Rest des Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG (fünf Jahre ab Anschaffung) hinsichtlich der Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus den Anschaffungskosten wiederum zwei Möglichkeiten:</li> <li>• <b>Entweder</b> keine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG. Es ist nur der Privatanteil bei den laufenden Kosten als unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern,</li> <li>• <b>oder</b> anteilige Berichtigung des Vorsteuerabzugs ab 01.01.2004 bis zum Ende des Berichtigungszeitraums. Auch hier erfolgt die Nutzungsversteuerung des Privatanteils, allerdings ist hier in die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe neben dem Privatanteil bei den laufenden Pkw-Kosten zusätzlich der nichtunternehmerische Teil der anteilig ab 01.01.2004 berichtigten Anschaffungskosten einzubeziehen. (Siehe Beispiel 6)</li> </ul>
<p><b>Anschaffungszeitpunkt ab 01.01.2004</b></p>	<p><b>§ 15 Absatz 1b UStG wurde durch das Steueränderungsgesetz 2003 abgeschafft. Folge:</b> Es gilt (wieder) der volle Vorsteuerabzug für die Anschaffung und die Kosten auch privat genutzter Firmenwagen. Im Gegenzug ist die Korrektur des Vorsteuerabzugs für die private Nutzung des Pkw vorzunehmen (unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Absatz 9a Satz 1 Nr.</p>

**Beispiel 5 a:**

Der Unternehmer U hat am 01.07.2001 einen Pkw angeschafft, den er zu 70 Prozent unternehmerisch nutzt. Der Kaufpreis betrug 31.250 Euro zuzüglich 5.000 Euro Umsatzsteuer. Entsprechend § 15 Absatz 1b UStG hat U nur 2.500 Euro als Vorsteuer geltend gemacht. Auch aus den laufenden Kosten hat U in den Jahren 2001 und 2002 jeweils 50 Prozent Vorsteuerabzug geltend gemacht. In den Jahren 2001 und 2002 hat U dementsprechend für die 30-prozentige Privatnutzung keine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Absatz 9a UStG versteuert. Ab 01.01.2003 nimmt U unter Berufung auf Artikel 17 der 6. EG-Richtlinie abweichend von § 15 Absatz 1b UStG aus den laufenden Kosten den vollen Vorsteuerabzug vor. **Daneben** hat er ab dem 01.01.2003 für den Rest des Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG hinsichtlich der Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus den Anschaffungskosten zwei Möglichkeiten:

- **Entweder** er unterlässt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG. Bei der Berechnung der unentgeltlichen Wertabgabe sind entsprechend der privaten Nutzung nur 30 Prozent der laufenden (mit Vorsteuer belasteten!) Kosten zu berücksichtigen. Darauf muss dann gemäß § 3 Absatz 9a UStG die geltende Umsatzsteuer berechnet und abgeführt werden (siehe sinngemäß Beispiel 7).
- **oder** U nimmt ab 01.01.2003 bis zum Ende des Berichtigungszeitraums am 30.06.2006 gemäß § 15a UStG eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vor: Für die Jahre 2003, 2004 und 2005 ergibt sich also jeweils ein Vorsteuerberichtigungsbetrag in Höhe von 500 Euro (da wegen § 15 Absatz 1b UStG bei Anschaffung Vorsteuer in Höhe von 2.500 Euro nicht geltend gemacht wurde; gemäß § 15a Absatz 2 S. 1 UStG ist davon 1/5 pro Jahr zu berücksichtigen), für das **Halbjahr** 2006 in Höhe von anteilig 250 Euro zu Gunsten des U. Bei der Berechnung der unentgeltlichen Wertabgabe sind neben 30 Prozent der laufenden (mit Vorsteuer belasteten!) Kosten auch 30 Prozent von 1/5 der (Netto-) Anschaffungskosten (= 1.875 Euro jährlich) zu berücksichtigen. Auf den Gesamtbetrag muss dann die geltende Umsatzsteuer berechnet und abgeführt werden.

**Beispiel 5 b:**

U hat am 01.07.2001 einen Pkw angeschafft, den er zu 70 Prozent unternehmerisch nutzt. Der Kaufpreis betrug 31.250 Euro zuzüglich 5.000 Euro Umsatzsteuer. Entsprechend § 15 Absatz 1b UStG hat U nur 2.500 Euro als Vorsteuer geltend gemacht. Auch aus den laufenden Kosten hat U in den Jahren 2001, 2002 und 2003 jeweils nur 50 Prozent Vorsteuerabzug geltend gemacht. In den Jahren 2001 bis 2003 hat U dementsprechend für die 30-prozentige Privatnutzung keine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Absatz 9a UStG versteuert. Ab 01.01.2004 nimmt U aus den laufenden Kosten den vollen Vorsteuerabzug vor. **Daneben** hat er ab dem 01.01.2004 für den Rest des Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG (fünf Jahre **ab Anschaffung**) hinsichtlich der Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus den Anschaffungskosten zwei Möglichkeiten:

- **Entweder** er unterlässt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG. Bei der Berechnung der unentgeltlichen Wertabgabe sind entsprechend der privaten Nutzung nur 30 Prozent der laufenden (mit Vorsteuer belasteten!) Kosten zu berücksichtigen. Darauf muss dann gemäß § 3 Absatz 9a UStG die geltende Umsatzsteuer berechnet und abgeführt werden (siehe sinngemäß Beispiel 7).

- **oder** U nimmt ab 01.01.2004 bis zum Ende des Berichtigungszeitraums am 30.06.2006 gemäß § 15a UStG eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vor: Für die Jahre 2004 und 2005 ergibt sich also jeweils ein Vorsteuerberichtigungsbetrag in Höhe von 500 Euro (da wegen § 15 Absatz 1b UStG bei Anschaffung Vorsteuer in Höhe von 2.500 Euro nicht geltend gemacht wurde; gemäß § 15a Absatz 2 S. 1 UStG ist davon 1/5 pro Jahr zu berücksichtigen), für das **Halbjahr** 2006 in Höhe von anteilig 250 Euro zu Gunsten des U. Bei der Berechnung der unentgeltlichen Wertabgabe sind neben 30 Prozent der laufenden (mit Vorsteuer belasteten!) Kosten auch 30 Prozent von 1/5 der (Netto-) Anschaffungskosten (= 1.875 Euro jährlich) zu berücksichtigen. Auf den Gesamtbetrag muss dann die geltende Umsatzsteuer berechnet und abgeführt werden.

#### **Beispiel 6:**

U hat am 01.07.2003 einen Pkw angeschafft, den er zu 30 Prozent unternehmerisch nutzt. Der Kaufpreis betrug 31.250 Euro zuzüglich 5.000 Euro Umsatzsteuer. Entsprechend § 15 Absatz 1b UStG hat U 2.500 Euro als Vorsteuer geltend gemacht. Auch aus den laufenden Kosten hat U im Jahr 2003 nur 50 Prozent Vorsteuerabzug geltend gemacht. Im Jahr 2003 hat U dementsprechend für die 70-prozentige Privatnutzung keine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Absatz 9a UStG versteuert. Ab 01.01.2004 nimmt U aus den laufenden Kosten den vollen Vorsteuerabzug vor. **Daneben** hat er ab dem 01.01.2004 für den Rest des Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG (fünf Jahre **ab Anschaffung**) hinsichtlich der Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus den Anschaffungskosten zwei Möglichkeiten:

- **Entweder** er unterlässt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG. Bei der Berechnung der unentgeltlichen Wertabgabe sind entsprechend der privaten Nutzung 70 Prozent der laufenden (mit Vorsteuer belasteten!) Kosten zu berücksichtigen. Darauf muss dann gemäß § 3 Absatz 9a UStG die geltende Umsatzsteuer berechnet und abgeführt werden (siehe sinngemäß Beispiel 7).
- **oder** U nimmt ab 01.01.2004 bis zum Ende des Berichtigungszeitraums am 30.06.2008 gemäß § 15a UStG eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vor: Für die Jahre 2004 bis 2007 ergibt sich also jeweils ein Vorsteuerberichtigungsbetrag in Höhe von 500 Euro (da wegen § 15 Absatz 1b UStG bei Anschaffung Vorsteuer in Höhe von 2.500 Euro nicht geltend gemacht wurde; gemäß § 15a Absatz 2 S. 1 UStG ist davon 1/5 pro Jahr zu berücksichtigen), für das Halbjahr 2008 in Höhe von anteilig 250 Euro zu Gunsten des U. Bei der Berechnung der unentgeltlichen Wertabgabe sind neben 70 Prozent der laufenden (mit Vorsteuer belasteten!) Kosten auch 70 Prozent von 1/5 der (Netto-) Anschaffungskosten (= 4.375 Euro jährlich) zu berücksichtigen. Auf den Gesamtbetrag muss dann die geltende Umsatzsteuer berechnet und abgeführt werden.

#### **Beispiel 7:**

U kauft am 01.02.2004 einen Firmenwagen für 50.000 Euro zuzüglich 8.000 Euro Umsatzsteuer. U kann die gesamten in den Anschaffungs- und laufenden Kosten enthaltenen Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer geltend machen. Wegen der Privatnutzung muss aber die unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung unterworfen werden:

#### **a) 1-Prozent-Regelung:**

Aus Vereinfachungsgründen gestatten es die Finanzämter auch hier bei der Berechnung der Vorsteuerkorrektur, die ertragsteuerliche 1-Prozent-Regelung heranzuziehen (wie in Beispiel 1): 1 Prozent von 58.000 Euro = 580 Euro. Davon werden für nicht mit Vorsteuer belastete Kosten 20 Prozent abge-

zogen, es verbleiben 464 Euro. Dieser Betrag gilt nun als Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung: 19 Prozent von 464 Euro = 88,16 Euro. Der Unternehmer muss also monatlich 88,16 Euro Umsatzsteuer für die Privatnutzung des Pkws als unentgeltliche Wertabgabe abführen.

#### **b) Fahrtenbuch:**

Das Fahrzeug wird von ihm 3.000 km pro Monat gefahren, davon 500 km privat. Die Gesamtaufwendungen für das Fahrzeug (inklusive AfA) betragen 1.000 Euro pro Monat. Aus den Gesamtaufwendungen sind zunächst die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten (zum Beispiel Kfz-Versicherung) herauszurechnen. Diese werden hier mit 200 Euro angenommen. Analog zu Beispiel 3 ergibt sich dann folgende Rechnung: Maßgebliche monatliche Gesamtaufwendungen = 800 Euro (1.000 Euro - 200 Euro), daraus ergeben sich Gesamtkosten pro Kilometer von 0,27 Euro (800 Euro / 3.000 km), also Kosten von 133,33 Euro für die Privatnutzung (0,27 Euro x 500 km). Dieser Betrag gilt nun als Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung: 19 Prozent von 133,33 Euro = 25,33 Euro. Der Unternehmer muss also hier 25,33 Euro Umsatzsteuer für die unentgeltliche Wertabgabe berücksichtigen.

Bei **Leasing und Miete** sind grundsätzlich die für Miete, Sonderzahlungen, Leasingraten und Unterhaltskosten angefallenen Vorsteuern dem Verhältnis von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Nutzung in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Anteil aufzuteilen. Geltend gemacht wird dann nur die im abziehbaren Teil der unternehmerischen Nutzungskosten enthaltene Vorsteuer. Eine Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung entfällt dann. Aus Vereinfachungsgründen kann der Unternehmer jedoch auch hier den Vorsteuerabzug in voller Höhe vornehmen und die nichtunternehmerische Nutzung versteuern, und zwar wie in Beispiel 7 wiederum anhand der 1-Prozent-Methode, der Fahrtenbuchmethode oder einer Schätzung (BMF-Schreiben vom 27.08.2004 (IV B 7 - S 7300 - 70/04)).

Die **Veräußerung** eines Fahrzeugs, das der Unternehmer dem Unternehmen zugeordnet hat, unterliegt insgesamt der Umsatzsteuer; die **Entnahme** eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs unterliegt unter der Voraussetzung des § 3 Absatz 1 b Satz 1 und 2 UStG der Besteuerung; das heißt die Entnahme wird einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, wenn der Pkw zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat.

Falls in einen Pkw, der ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben wurde, Bestandteile nachträglich eingebaut werden, für die der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt war, unterliegen bei einer Entnahme des Pkw nur diese Bestandteile der Umsatzbesteuerung. Beim Einbau von Bestandteilen (zum Beispiel Klimaanlage oder Windschutzscheibe) wird aus Vereinfachungsgründen keine dauerhafte Werterhöhung des Pkw angenommen, wenn die vorsteuerentlasteten Aufwendungen für den Einbau 20 Prozent der Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes oder einen Betrag von 1.000 Euro nicht übersteigen (vergleiche BMF-Schreiben vom 24.11.2004 (IV A 5 - S 7109 - 12/04)). In diesen Fällen kann auf eine Besteuerung der Bestandteile nach § 3 Absatz 1b Satz 1 Nr. 1 in Verbindung mit Satz 2 UStG bei der Entnahme eines dem Unternehmen zugeordneten Wirtschaftsguts, das der Unternehmer ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat, verzichtet werden. Beim gleichzeitigen Einbau mehrerer Bestandteile ist für jede einzelne Einbaumaßnahme gesondert die Vereinfachungsregelung zu prüfen. Im Falle einer nach § 3 Absatz 1 b Satz 1 Nr. 1 in Verbindung mit Satz 2 UStG steuerpflichtigen Entnahme eines Pkw, den der Unternehmer ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat und an dem Arbeiten ausgeführt worden sind, die zum Vorsteuerabzug

berechtigt und zum Einbau von Bestandteilen geführt haben, ist Bemessungsgrundlage gemäß § 10 Absatz 4 Satz 1 Nr. 1 der „Einkaufspreis“ (Restwert) der Bestandteile im Zeitpunkt der Entnahme (Ermittlung des Restwertes nach „Schwacke-Liste“).

### **Bei Fahrzeugüberlassung an den Arbeitnehmer**

Überlässt der Unternehmer ein Unternehmensfahrzeug an einen Arbeitnehmer für eine gewisse Dauer auch zur privaten Nutzung, wird von einer unentgeltlichen Wertabgabe ausgegangen. Bemessungsgrundlage nach der Kostenschätzung ist der Wert der Gegenleistung, der nicht durch den Arbeitslohn abgegolten wird. Der Wert kann hierfür nur geschätzt werden. Es handelt sich für den Arbeitgeber bei dem so ermittelten Wert um einen Nettowert, auf den die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen und abzuführen ist.

#### **Beispiel 8:**

Ein Firmenwagen mit einer Jahresfahrleistung von 20.000 km wird von einem Arbeitnehmer laut ordnungsgemäß geführtem Fahrtenbuch an 180 Tagen jährlich für Fahrten zur 10 km entfernten Arbeitsstätte benutzt. Die gesamten Kraftfahrzeugkosten (Nettolistenpreis einschließlich der Abschreibung) betragen 9.203,25 Euro.

Von den Privatfahrten des Arbeitnehmers entfallen 3.600 km auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (180 Tage x 20 km) und 3.400 km auf sonstige Fahrten. Dies entspricht einer Privatnutzung von insgesamt 35 Prozent (7.000 km von 20.000 km). Für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage ist von einem Betrag von 35 Prozent von 9.203,25 Euro = 3.221,14 Euro auszugehen. Die hinzuzurechnende Umsatzsteuer, die vom Arbeitgeber abgeführt werden muss, beträgt 19 Prozent 3.221,14 Euro = 612,02 Euro.

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage anstelle der Kosten von den lohnsteuerlichen Werten, das heißt den aufgrund der 1-Prozent-Methode ermittelten Werten, ausgegangen wird. Diese Werte sind dann als Bruttowerte anzusehen, aus denen die Umsatzsteuer herauszurechnen ist (vergleiche Abschnitt 12 Absatz 8 UStR).

#### **Beispiel 9:**

Ein Arbeitnehmer arbeitet in S, 80 km vom Wohnsitz W seiner Familie entfernt und unterhält in S eine kleine Wohnung. An 15 Arbeitstagen im Monat fährt er innerhalb von S (10 km) mit einem vom Unternehmen gestellten Wagen (Listenpreis 20.000 Euro) zur Arbeit. Jedes Wochenende fährt er mit dem Firmenwagen zu seiner Familie nach W.

Es ergibt sich folgender geldwerter Vorteil:

#### **Privatfahrten**

1 Prozent von 20.000 Euro 200 Euro

#### **Zweitwohnung (Fahrten Wohnung- Arbeitsstätte)**

0,03 Prozent von 20.000 Euro = 6 Euro x 10 km 60 Euro

#### **Hauptwohnung (Familienheimfahrten)**

Für eine wöchentliche Familienheimfahrt ist kein geldwerter Vorteil anzusetzen. Auf der Lohnsteuerkarte kann dieser steuerfreie Arbeitslohn zu vermerken sein.(§ 41b Abs.1 Satz 2 Nr.10 EStG) 0 Euro

Geldwerter Vorteil insgesamt

260 Euro

**Hinweis:** Für lediglich 4 Heimfahrten pro Monat ist kein geldwerter Vorteil anzusetzen. Ab der fünften Fahrt wird jede Fahrt mit dem Wert von 0,002 Prozent berechnet und errechnet sich wie folgt:

0,002 Prozent vom Listenwert x zurückgelegte Kilometer x Anzahl der Fahrten über 4

### 3.2 Ertragsteuerliche Aspekte für ein Unternehmen

#### a) Anschaffungskosten eines Geschäftswagens

Die Anschaffungskosten eines Geschäftswagens umfassen alle Aufwendungen, die notwendig sind, um den Wagen zu erwerben; also auch alle mit der Anschaffung zusammenhängenden Nebenkosten. Zu den Anschaffungskosten gehören die Aufwendungen für alle Ausstattungs- und Ausrüstungsteile, die nur zusammen mit dem Pkw genutzt werden können. Diese Aufwendungen müssen aktiviert werden und mindern Gewinn und Steuer (beziehungsweise den Überschuss der Einnahmen gegenüber den Ausgaben) erst über die Abschreibung. Die Abschreibungsdauer nach der AfA-Tabelle beträgt für Anschaffungen von Pkw und Kombiwagen seit dem 1. Januar 2001 sechs Jahre. Zu beachten ist die im Vergleich dazu achtjährige Abschreibungsdauer für die Gesamtkostenbemessung im Rahmen der Fahrtenbuchmethode (vgl. 2.1 Punkt b).

#### b) Fahrten des Unternehmers mit dem Geschäftswagen

Fahrten zwischen **Wohnung und Betriebsstätte** sind weder Geschäftsreisen noch Privatfahrten. Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Betrieb sind jedoch im Umfang der Entfernungspauschale (0,30 Euro ab dem 1. Entfernungskilometer) wie Betriebsausgaben abziehbar, und zwar insoweit, wie der Ansatz der Entfernungspauschale den steuerlich zu erfassenden Nutzungswert für diese Fahrten mindert. Danach ist von dem monatlichen steuerlichen Nutzungswert die Entfernungspauschale von 0,30 Euro ab dem 1. Entfernungskilometer für die im Monat tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb abzuziehen. Ist der verbleibende Betrag positiv, darf er den Gewinn nicht mindern; ist er negativ, so mindert sich der Gewinn um den negativen Betrag. Für Körperbehinderte gelten Sonderregelungen.

#### Beispiel 10:

Inländischer Listenpreis eines betrieblichen Pkws, den der Unternehmer auch zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte nutzt	40.900 Euro	
Monatlicher steuerlicher Nutzungswert (nicht als Betriebsausgabe abziehbarer Teil der Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb gem. § 4 Abs. 5a EStG): 0,03 Prozent von 40.900 Euro pro Kalendermonat x 25 km = 12,27 Euro x 25 km =		306,75 Euro
Abzüglich Entfernungspauschale ab dem 1. Entfernungskilometer: 0,30 Euro x 25 km x 15 Tage =		- 112,50 Euro
Verbleibender Betrag ist positiv; deshalb kein Betriebsausgabenabzug in Höhe von	194,25 Euro	
Zuzüglich 1 Prozent von 40.900 Euro		409 Euro

Zu versteuernder Nutzungswert im Monat		603,25 Euro
--	--	-------------

Nutzt der Unternehmer das Kraftfahrzeug auch für **Familienheimfahrten**, ist zusätzlich für jeden Entfernungskilometer pro tatsächliche Fahrt ein Betrag in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,002 Prozent des inländischen Listenpreises und der Kilometerpauschale ab dem 1. Entfernungskilometer hinzuzurechnen. Wird die private Nutzung des Pkw durch entsprechende Belege und ein ordnungsgemäßes **Fahrtenbuch** nachgewiesen, treten an die Stelle des mit 0,03 Prozent (beziehungsweise 0,002 Prozent) des inländischen Listenpreises ermittelten Betrags **die tatsächlichen anfallenden Aufwendungen**.

Benutzt ein nicht behinderter Steuerpflichtiger ein **privates Kraftfahrzeug** für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, so können die Aufwendungen bei Benutzung eines Pkws mit der Entfernungspauschale ab dem 1. Entfernungskilometer als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

Aufwendungen für Fahrten eines Unternehmers mit dem betriebseigenen Pkw zwischen mehreren Betriebsstätten seines Unternehmens sind in vollem Umfang als Betriebsausgaben abzugsfähig; dagegen ist für Dienstreisen kein besonderer Abzug vorgesehen, weil schon die Gesamtkosten des Fahrzeugs als Betriebsausgabe den zu versteuernden Gewinn mindern.

Beim Nachweis durch den Unternehmer, dass die Summe der Listenpreiszurechnungen (1 Prozent / 0,03 Prozent) die tatsächlich entstandenen Gesamtkosten für alle oder einzelne Pkw übersteigt, findet eine Hinzurechnung nur in Höhe der Gesamtkosten statt (so genannte Kostendeckelung).

#### Beispiel 11:

Ein Unternehmer nutzt ein betriebliches Kraftfahrzeug mit einem inländischen Listenpreis von 40.900 Euro privat und zu Fahrten zum 30 km entfernten Betrieb. Die tatsächlichen Gesamtkosten betragen 7.000 Euro.

Inländischer Listenpreis eines betrieblichen Pkws	40.900 Euro	
Private Nutzung: 1 Prozent von 40.900 Euro x 12 Monate		4.908 Euro
Zuzüglich Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb: 0,03 Prozent von 40.900 Euro x 30 km x 12 Monate =		4.417,20 Euro
Abzüglich Entfernungspauschale ab dem 1. Entfernungskilometer: 0,30 Euro x 30 km x 240 Tage =		2.160 Euro
Summe pauschaler steuerlicher Nutzungswerte		7.165,20 Euro
Da die pauschalen Nutzungswerte die tatsächlich entstandenen Aufwendungen übersteigen, ist die Kostendeckelung wie folgt vorzunehmen:		
Gesamtkosten		7.000 Euro
Abzüglich Entfernungspauschale		2.160 Euro
Kostendeckelung auf		4.840 Euro

#### **4. Wann gilt ein Pkw als Betriebsvermögen?**

Das Bundesfinanzministerium hat in einem Erlass die Voraussetzungen für die Zuordnung eines überwiegend privat genutzten Wirtschaftsgutes – zum Beispiel eines Autos – zum Betriebsvermögen für solche Unternehmen festgelegt, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschussrechnung ermitteln.

Die Entscheidung, ob ein Personenunternehmen ein sowohl privat, als auch betrieblich genutztes Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zuordnet oder nicht, kann sich auf den Betriebsausgabenabzug und damit positiv auf die Steuerlast auswirken. Allerdings besteht diese Möglichkeit nur für solche Wirtschaftsgüter, die zu mehr als 10 Prozent betrieblich genutzt werden. Ist diese Schwelle jedoch überschritten, so kann es steuerlich durchaus interessant sein, auch überwiegend privat genutzte Wirtschaftsgüter dem Betriebsvermögen zuzuordnen (so genanntes **gewillkürtes Betriebsvermögen**). Das heißt, dass beispielsweise jedes Unternehmen die Kosten für einen nur zu 20 Prozent für betriebliche Zwecke genutzten Pkw in vollem Umfang als Betriebsausgaben ansetzen kann. Als Kehrseite der Medaille muss der private Nutzungsanteil ausgeglichen werden. Außerdem sind bei einer Entnahme des Pkws gegebenenfalls stille Reserven aufzudecken und zu versteuern. Als Nachweis ist erforderlich, dass die Aufnahme des Gegenstandes in das Betriebsvermögen zeitnah in einem laufend zu führenden Bestandsverzeichnis dokumentiert oder vergleichbar aufgezeichnet wird. Die Aufzeichnung hat dabei in einer Form zu erfolgen, die Zweifel in Bezug auf die Zuordnung des Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen sowie deren Zeitpunkt ausschließt. Alternativ kann auch eine zeitnahe Erklärung schriftlich gegenüber dem zuständigen Finanzamt abgegeben werden. Werden hingegen mit der Einnahmenüberschussrechnung keine Unterlagen beim Finanzamt eingereicht, aus denen sich der Nachweis sowie der Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen ergibt, so wird das Wirtschaftsgut erst ab dem Zeitpunkt des Eingangs der Einnahmenüberschussrechnung beim Finanzamt als Betriebsvermögen anerkannt.

Hinweis: Dieses Merkblatt soll - als Service Ihrer IHK Köln - 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 Köln und solche Personen, die in der Region Köln die Gründung eines Unternehmens planen, erhalten weitere Informationen.

**Stand: Januar 2009**

#### **Ihr(e) Ansprechpartner(in):**

Ellen Lindner  
Tel. 0221 1640-303  
Fax 0221 1640-369  
E-Mail: ellen.lindner@koeln.ihk.de

Dr. Tobias Rolfes  
Tel. 0221 1640-305  
Fax 0221 1640-369  
E-Mail: tobias.rolfes@koeln.ihk.de

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