

Zuordnung eines gemischt genutzten Pkw zum Betriebs- und Unternehmensvermögen

Erwirbt der Unternehmer einen Pkw, den er sowohl betrieblich als auch privat nutzen wird, stellt sich oftmals die Frage nach der richtigen bzw. steuergünstigsten Zuordnung. Da es keine pauschale Antwort gibt, sollte die Zuordnungsentscheidung regelmäßig erst nach einer Vergleichsberechnung getroffen werden. Welche Faktoren dabei berücksichtigen sind, verdeutlicht der Beitrag anhand eines Musterfalls.

Musterfall

Unternehmer A betreibt ein Einzelunternehmen und ermittelt seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG. Die Berechnung der Umsatzsteuer erfolgt nach vereinbarten Entgelten i. S. des § 16 UStG. Anfang des Jahres 01 erwirbt A einen Neuwagen mit Anschaffungskosten i. H. von 28.560,00 € (brutto). Eine ordnungsgemäße Rechnung mit Vorsteuerausweis (4.560,00 €) liegt vor. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Pkw beträgt sechs Jahre. Die voraussichtliche Jahresfahrleistung beträgt 20.000 km (10.000 km für private Zwecke, 2.400 km für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte – die einfache Entfernung beträgt 5 km, 240 Tage im Jahr – und 7.600 km für sonstige betriebliche Fahrten).

Jährlich laufende Ausgaben: Versicherung 450,00 €, Kfz-Steuern 220,00 €, Inspektion, Reparatur und Sonstiges 500,00 € (zzgl. 95,00 € Umsatzsteuer), Benzinkosten 2.500,00 € (zzgl. 475,00 € Umsatzsteuer).

Am Ende des Jahres 04 soll der Pkw für 14.280,00 € (brutto) verkauft werden.

Vorbemerkungen aus ertragsteuerlicher Sicht

Ertragsteuerlich besteht ein Zuordnungswahlrecht zum Betriebs- oder Privatvermögen nur dann, wenn der Unternehmer den Pkw zu mindestens 10 % (aber nicht mehr als 50 %) betrieblich nutzt (gewillkürtes Betriebsvermögen, Abschnitt 4.2 Abs. 1 Satz 6 EStR). Bei einer betrieblichen Nutzung von weniger als 10 % stellt der Pkw zwingend Privatvermögen dar (ebenda Satz 5), eine betriebliche Nutzung von über 50 % führt zu notwendigem Betriebsvermögen (ebenda Satz 4).

Die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte gehört zur betrieblichen Nutzung (BMF-Schreiben vom 18. November 2009, Rz. 1), sodass im Musterfall die betriebliche Nutzung des Pkw 50 % beträgt. Unternehmer A hat also ein Wahlrecht zwischen Zuordnung des Pkw zum Betriebsvermögen (gewillkürtes Betriebsvermögen) oder zum Privatvermögen.

Zuordnung zum Betriebsvermögen

Die Aufnahme des Pkw in das gewillkürte Betriebsvermögen muss eindeutig dokumentiert werden, und zwar zeitnah (nicht rückwirkend) durch eine Einlagebuchung oder Aufnahme

ins betriebliche Anlagenverzeichnis oder durch eine zeitnahe schriftliche Erklärung gegenüber dem Finanzamt (BMF-Schreiben vom 17.11.2004, BStBl. 2004 I S. 1064).

Die Aufwendungen für das Fahrzeug sind grundsätzlich als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzugsfähig.

Allerdings besteht bei den Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte eine Abzugsbeschränkung. Der nichtabzugsfähige Teil der Aufwendungen erhöht als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben den Gewinn (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 EStG). Abzugsfähig ist der Betrag, der der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG entspricht. Eine positive Differenz zwischen den tatsächlichen Aufwendungen und der Entfernungspauschale stellt nichtabzugsfähige Betriebsausgaben dar (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 Satz 3 EStG).

Die Verwendung des Pkw für private Zwecke stellt eine Nutzungsentnahme dar, die bei der Gewinnermittlung hinzuzurechnen ist (§ 4 Abs. 1 Sätze 1, 2 EStG). Da das Fahrzeug nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, ist die Anwendung der 1-Prozent-Regel ausgeschlossen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG). Die private Nutzung ist ausschließlich anhand der tatsächlichen Aufwendungen zu ermitteln (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG).

Die Umsatzsteuer ist bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich i. d. R. erfolgsneutral (Ausnahmen möglich, z. B. nicht abziehbare Vorsteuer im Zusammenhang mit Ausschlussumsätzen, vgl. § 15 Abs. 2 und 3 UStG).

Betriebsausgaben 01

Abschreibungen (24.000,00 € / 6)	4.000,00 €
+ Versicherungen	450,00 €
+ Kfz-Steuern	220,00 €
+ Kfz-Inspektion, Reparatur, Sonstiges	500,00 €
+ Benzinkosten	<u>2.500,00 €</u>
= Gesamtkosten = Betriebsausgaben	7.670,00 €

Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte 01

Kosten pro Kilometer = 7.670,00 € / 20.000 km = 0,3835 €/km

Tatsächliche Aufwendungen = 0,3835 € x 2.400 km	920,40 €
./. Entfernungspauschale = 240 Tage x 5 km x 0,30 €	<u>360,00 €</u>
= nichtabzugsfähige Betriebsausgaben	560,40 €

Privatfahrten 01

Kosten pro Kilometer = 7.670,00 € / 20.000 km = 0,3835 €/km

Kosten pro Kilometer 0,3835 € x 10.000 km	3.835,00 €
---	------------

Saldo 01 **./. 3.274,60 €**

Saldo 01 – 04 **./ 13.098,40 €**

Pkw-Verkauf in 04

Verkaufspreis netto		12.000,00 €
./ Buchwert Ende 04		
Anschaffungskosten netto	24.000,00 €	
./ AfA 01 – 04 (4 x 4.000,00 €)	16.000,00 €	8.000,00 €
= Gewinnerhöhung		4.000,00 €

Ertragsteuerliches Gesamtergebnis **./ 9.098,40 €**

Zuordnung zum Privatvermögen (pauschale Kosten)

Die Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien zu Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind entsprechend anzuwenden (Abschnitt R 4.11 Abs. 1 Satz 1 EStR i. V. m. Abschnitt R 9.10 LStR).

Die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG sind keine Reisekosten. Ihr Abzug richtet sich gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG nach den Regeln in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 bis 6 EStG zur Entfernungspauschale (BMF-Schreiben vom 23. Dezember 2014, Rz. 1).

Für die sonstigen betrieblichen Fahrten können pauschale Kilometersätze angesetzt werden (R 4.12 Abs. 2 Satz 2 EStR i. V. m. Abschnitt 9.5 LStH „Pauschale Kilometersätze“ i. V. m. § 5 Abs. 2 Satz 1 BRKG). Dieser Kilometersatz beträgt nach Abschnitt 9.5 LStH sowie nach § 5 Abs. 2 Satz 1 BRKG 0,30 € je Kilometer zurückgelegter Strecke.

Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte 01

240 Tage x 5 km x 0,30 €		360,00 €
--------------------------	--	----------

Sonstige betriebliche Fahrten 01

7.600 km x 0,30 €		2.280,00 €
-------------------	--	------------

Saldo 01 **./ 2.640,00 €**

Saldo 01 – 04 **./ 10.560,00 €**

Pkw-Verkauf in 04

Bleibt unberücksichtigt, da der Pkw dem Privatvermögen zugeordnet wurde.

Ertragsteuerliches Gesamtergebnis **./ 10.560,00 €**

Zuordnung zum Privatvermögen (tatsächliche Kosten)

Die Regelungen in den Lohnsteuerrichtlinien zu Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind entsprechend anzuwenden (Abschnitt R 4.11 Abs. 1 Satz 1 EStR i. V. m. Abschnitt R 9.10 LStR).

Die Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG werdengemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG nach den Regeln in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 bis 6 EStG zur Entfernungspauschale ermittelt (BMF-Schreiben vom 23. Dezember 2014, Rz. 1).

Die Finanzämter akzeptieren bei einem Pkw im Privatvermögen vielfach eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von acht und nicht von sechs Jahren (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juli 1991, VI R 82/89). Für den Musterfall bedeutet das, dass die AfA pro Jahr nicht 4.000,00 €, sondern $(24.000,00 \text{ €} / 8 =) 3.000,00 \text{ €}$ beträgt und somit Gesamtaufwendungen pro Jahr in Höhe von 6.670,00 € $(7.670,00 \text{ €} ./ . 1.000,00 \text{ €})$ betragen.

Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte 01

240 Tage x 5 km x 0,30 €	360,00 €
--------------------------	----------

Sonstige betriebliche Fahrten 01

7.600 km x 0,3335 € (6.670,00 € / 20.000 km)	2.534,60 €
--	------------

Saldo 01	./ . 2.894,60 €
-----------------	------------------------

Saldo 01 – 04	./ . 11.578,40 €
----------------------	-------------------------

Pkw-Verkauf in 04

Der Verkauf bleibt unberücksichtigt, da der Pkw dem Privatvermögen zugeordnet wurde.

Fazit: Die Behandlung des Pkw als Privatvermögen unter Ansatz der tatsächlichen Kosten ist für den Steuerpflichtigen A ertragsteuerlich am günstigsten.

Vorbemerkungen aus umsatzsteuerlicher Sicht

Die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Unternehmen richtet sich nicht nach der ertragsteuerlichen Einordnung als Betriebsvermögen oder Privatvermögen (Abschnitt 3.3 Abs. 1 Satz 2 UStAE). Bei einem einheitlichen Gegenstand, der sowohl für das Unternehmen als auch für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person bezogen wurde, hat der Unternehmer nach Abschnitt 15.2 Abs. 21 Nr. 2 UStAE folgende Optionen:

- vollständige Zuordnung zum Unternehmen,
- teilweise Zuordnung zum Unternehmen
- vollständige Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich.

Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen (ebenda). Der Zuordnungsentscheidung gibt der Unternehmer im Regelfall mit der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs Ausdruck (ebenda).

Umsatzsteuerbeträge, die durch den Erwerb sowie die Verwendung oder Nutzung eines solchen Gegenstandes anfallen (z. B. durch Kauf sowie die laufenden Unterhalt) können grundsätzlich in vollem Umfang abgezogen werden, wenn der Gegenstand dem Unternehmen insgesamt zugeordnet wird; zum Ausgleich dafür unterliegt die Verwendung des Gegenstands für unternehmensfremde Tätigkeiten nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer (ebenda). Bemessungsgrundlage sind in diesem Falle die auf die unternehmensfremden Tätigkeiten entfallenden Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG). Wird ein nicht zum Unternehmen gehörender Gegenstand dem Unternehmen überlassen, können die im Zusammenhang mit dem Betrieb des Gegenstands anfallenden Vorsteuern (z.B. aus Betrieb, Wartung eines nicht dem Unternehmen zugeordneten Kraftfahrzeugs) im Verhältnis der unternehmerischen zur unternehmensfremden Nutzung abgezogen werden (Absch. 15.2 (21) Nr. 2 UStAE). Dafür entfällt die Umsatzbesteuerung der privaten Nutzung.

Wird der Gegenstand vollständig dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet, ist kein Vorsteuerabzug möglich und die private Nutzung unterliegt nicht der Umsatzbesteuerung.

Die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte werden nicht der Umsatzsteuer unterworfen.

Umsatzsteuerliche Berechnungen (100 % Unternehmensvermögen)

Vorsteuer

aus der Anschaffung des Pkw (19 % von 24.000,00 €)	4.560,00 €
aus laufenden Kosten pro Jahr (95,00 € + 475,00 €) = 570,00 €	
aus laufenden Kosten 01 – 04	<u>2.280,00 €</u>
Summe abzugsfähiger Vorsteuer 01 – 04	6.840,00 €

Umsatzsteuer

Vorsteuerbelastete Kosten		
Abschreibung auf 5 Jahre	4.800,00 €	
+ Inspektion, Reparatur, Sonstiges	500,00 €	
+ Benzinkosten	<u>2.500,00 €</u>	
= Summe	7.800,00 €	
Anteil private Nutzung 50 %	3.900,00 €	
Umsatzsteuer private Nutzung pro Jahr	741,00 €	
Umsatzsteuer private Nutzung 01 – 04		2.964,00 €
Umsatzsteuer aus Pkw-Verkauf		2.280,00 €
Gesamtauswirkung („Erstattung“ Umsatzsteuer)		1.596,00 €

Umsatzsteuerliche Berechnungen (50 % Unternehmensvermögen)**Vorsteuer**

aus der Anschaffung des Pkw		2.280,00 €
aus laufenden Kosten pro Jahr	285,00 €	
aus laufenden Kosten 01 – 04		<u>1.140,00 €</u>
Summe abzugsfähiger Vorsteuer 01 – 04		3.420,00 €

Umsatzsteuer

Keine Umsatzsteuer auf Privatnutzung bei 50%iger Zuordnung!

Umsatzsteuer aus Pkw-Verkauf		1.140,00 €
------------------------------	--	------------

Gesamtauswirkung („Erstattung“ Umsatzsteuer) 2.280,00 €

Finanzielle Gesamtauswirkung

Erläuterung: UV = Unternehmensvermögen

Betriebsvermögen	100 % UV	50 % UV
Ertragsteuerliches Minderergebnis	9.098,40 €	9.098,40 €
30 % angenommener Grenzsteuersatz	2.729,52 €	2.729,52 €
Umsatzsteuer-Erstattung	<u>1.596,00 €</u>	<u>2.280,00 €</u>
Gesamtentlastung	4.325,52 €	5.009,52 €
Privatvermögen (pauschale Kosten)	100 % UV	50 % UV
Ertragsteuerliches Minderergebnis	10.560,00 €	10.560,00 €
30 % angenommener Grenzsteuersatz	3.168,00 €	3.168,00 €
Umsatzsteuer-Erstattung	<u>1.596,00 €</u>	<u>2.280,00 €</u>
Gesamtentlastung	4.764,00 €	5.448,00 €
Privatvermögen (tatsächliche Kosten)	100 % UV	50 % UV
Ertragsteuerliches Minderergebnis	11.578,40 €	11.578,40 €
30 % angenommener Grenzsteuersatz	3.473,52 €	3.473,52 €
Umsatzsteuer-Erstattung	<u>1.596,00 €</u>	<u>2.280,00 €</u>
Gesamtentlastung	5.069,52 €	5.753,52 €