

Überblick über die Neuerungen bei der Kfz-Besteuerung

Referat im Fach Einkommensteuer
vom 02.03.2007

Name der Referentinnen

Heidrun Borchardt

Bianca Gluth

Lehrgruppe

S 2/04

Name der betreuenden Lehrkräfte

Herr Richter/Frau Mumme

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung	3
2 Entfernungspauschale	3
2.1 Allgemeines	3
2.2 Bisherige Rechtsgrundlage	3
2.3 Neue Rechtsgrundlage ab dem 01.01.2007	3
2.3.1 Abgegoltene Kosten	5
2.3.2 Mehrere Dienstverhältnisse	6
2.3.3 Fahrgemeinschaften	7
2.3.4 Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung	7
2.3.5 Behinderte Menschen	8
2.3.6 Dienstreisen, Fahrtätigkeit, Einsatzwechseltätigkeit	8
2.3.7 Nicht abzugsfähige Betriebsaufgaben gem. § 4 Abs. 5a n. F.	9
2.4 Auswirkungen der Kürzung der Entfernungspauschale	12
3 1 % - Regelung	13
3.1 Allgemeines	13
3.2 Bisherige 1 % - Regelung	13
3.3 Neue 1 % - Regelung	14
3.4 Betriebliche Kfz-Nutzung	14
3.4.1 Nachweis der betrieblichen Nutzung	15
3.4.2 Kfz des gewillkürten Betriebsvermögens	16
3.5 Auswirkungen der Neuregelung	19
3.5.1 § 4 Abs. 5a Einkommensteuergesetz n. F.	19
3.5.2 Fälle der Kostendeckelung	19
4 Unstimmigkeiten	20
4.1 Erforderlicher Nachweis	20
4.2 Betriebliche Nutzung bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte	20
5 Fazit	23
Literaturverzeichnis	24

1 Einleitung

Das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltung von 28.04.2006 sowie das Steueränderungsgesetz vom 19.07.2006 bewirken einige gravierende Änderungen bzgl. der steuerrechtlichen Behandlung der privaten Kfz-Nutzung, d.h. der 1 % - Regelung, sowie des Ansatzes der Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten oder Betriebsausgaben.

2 Entfernungspauschale

2.1 Allgemeines

Die Entfernungspauschale fiel bisher in den Bereich der Werbungskosten (WK) und ist somit im § 9 EStG anzufinden. Ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2007 sind die folgenden Neuregelungen zu beachten.

2.2 Bisherige Rechtsgrundlage

Bisher konnten Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit einer Entfernungspauschale von 0,30 € für jeden vollen Entfernungskilometer je Arbeitstag gem. § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG a. F. als Werbungskosten/Betriebsausgaben angesetzt werden. Das Gleiche galt für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung gem. § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG a. F..

Gewerbetreibende/Selbstständige hatten gleichzeitig die Regelung bzgl. der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG a. F. zu beachten.

2.3 Neue Rechtsgrundlage ab dem 01.01.2007

Im Bereich der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte hat es eine Systemänderung gegeben. Die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte werden nun grundsätzlich der Privatsphäre zugeordnet.

Allerdings weist der § 9 EStG n. F. ab dem VZ 2007 eine Härtefallregelung im Absatz 2 Satz 2 auf.

Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können ab dem 21. Entfernungskilometer in Höhe von 0,30 € pro Arbeitstag und je Entfernungskilometer wie Werbungskosten/Betriebsausgaben abgezogen werden. Das Wort „wie“ als Gesetzeslaut verdeutlicht noch einmal, dass es sich bei den Aufwendungen nicht um Werbungskosten handelt, sie aber wie solche behandelt werden.

Es ist weiterhin unbeachtlich, ob die Strecke zu Fuß, mit den öffentlichen Verkehrsmitteln oder mit dem PKW zurückgelegt wird.

Beispiel

Der Arbeitnehmer A fährt an 220 Arbeitstagen mit seinem eigenen PKW 30 Kilometer zu seiner Arbeitsstätte.

Lösung

Bis VZ 2006

Arbeitstage	x	Entfernungskilometer	x	0,30 €	
220 Tage	x	30 km	x	0,30 €	= 1.980,- €

Ab VZ 2007

Arbeitstage	x	(Entfernungskilometer – 20 km)	x	0,30 €	
220 Tage	x	10 km (30 km – 20 km)	x	0,30 €	= 660,- €

Die Beschränkung der Entfernungspauschale i.H.v. 4.500,- € gilt weiterhin für Fahrten, die nicht mit dem eigenen PKW durchgeführt wurden. Außerdem ist bei der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wie bisher auf die kürzeste Straßenverbindung abzustellen. Andere Entfernungen werden weiterhin anerkannt, wenn sie offensichtlich verkehrsgünstiger sind und regelmäßig von dem Steuerpflichtigen benutzt werden, d.h., dass der Steuerpflichtige seine Arbeitsstätte hierdurch schneller und pünktlicher erreicht.

2.3.1 Abgegoltene Kosten

§ 9 Abs. 2 S. 10 EStG besagt, dass durch die Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen abgegolten sind, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte veranlasst sind.

Das bedeutet für den Steuerpflichtigen, dass auch bei der Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln nur die Entfernungspauschale anzusetzen ist. Übersteigen die tatsächlichen Aufwendungen die Entfernungspauschale, können höhere Kosten ab dem VZ 2007 nicht mehr zusätzlich als WK berücksichtigt werden. Des Weiteren können Unfallkosten/Unfallschäden, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder während der Mittagspause entstanden sind, ab den VZ 2007 nicht mehr als zusätzliche WK angesetzt werden.

Auch die Nutzung einer Fähre wird nicht mehr gefördert. Dennoch ist die Fährverbindung mit in die Entfernungsberechnung einzubeziehen, sofern sie als zumutbar und wirtschaftlich sinnvoll erscheint. Allerdings sind die tatsächlichen Fährkosten ab dem VZ 2007 nicht mehr als zusätzliche Aufwendungen/WK zu berücksichtigen.

Die folgenden Kosten sind insbesondere durch die Entfernungspauschale abgegolten:

- Parkgebühren
- Gebühren für die Nutzung eines Straßentunnels
- Gebühren für eine mautpflichtige Straße

Beispiel

Der Arbeitnehmer A wohnt an einem Fluss. Seine Arbeitsstätte befindet sich auf der anderen Flussseite. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt über die nächstgelegene Brücke 60 km und bei Benutzung einer Autofähre 25 km. Die Fährstrecke beträgt 0,60 km. Die Fährkosten betragen 500 € jährlich. An einem Tag kommt es zu einem Unfall. Die Kosten zur Beseitigung des Unfallschadens betragen 700,00 €. Es ist von 220 Arbeitstagen pro Jahr auszugehen.

Lösung

Die Fährverbindung ist mit in die Ermittlung der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte einzubeziehen, da sie als zumutbar und wirtschaftlich sinnvoll erscheint.

Bis VZ 2006

Für die Entfernungspauschale ist eine Entfernung von 24 km (25 km – 0,60 km) anzusetzen, da die Fährstrecke nicht mit einzubeziehen ist. Die Fährkosten sowie die Kosten des Unfallschadens können zusätzlich als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Berechnung der Entfernungspauschale:

220 Arbeitstage x 24 km x 0,30 €	=	1.584,00 €
Fährkosten		500,00 €
Unfallkosten		700,00 €
<hr/>		
insgesamt als WK zu berücksichtigen		2.284,00 €

Ab VZ 2007

Für die Entfernungspauschale ist die Fährverbindung mit einzubeziehen. Allerdings können die Fährkosten sowie die Unfallkosten nicht zusätzlich berücksichtigt werden. Diese Aufwendungen sind bereits durch die Entfernungspauschale abgegolten.

Berechnung:

$$220 \text{ Arbeitstage} \times 5 \text{ km (25 km – 20 km)} \times 0,30 \text{ €} = 330,00 \text{ €}$$

Es ist der WK-PB gem. § 9 a S. 1 Nr. 1 Buchstabe a EStG n. F. i.H.v. 920,- € anzusetzen, da die Entfernungspauschale diesen nicht übersteigt.

2.3.2 Mehrere Dienstverhältnisse

Die Entfernungspauschale kann grundsätzlich für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt werden. Kehrt der Steuerpflichtige zwischenzeitlich zu seiner Wohnung zurück und beginnt dann die Fahrt zur nächsten Arbeitsstätte, ist die Kürzung von 20 Kilometern für jeden Weg gesondert anzuwenden.

Werden am Tag mehrere Arbeitsstätten hintereinander angefahren, so ist für die Ermittlung der Entfernung die kürzeste Straßenverbindung von der Wohnung zur ersten regelmäßigen Arbeitsstätte zzgl. Entfernung der letzten regelmäßige Arbeitsstätte zur Wohnung maßgebend, allerdings darf höchstens die Hälfte der zurückgelegten Gesamtstrecke zugrunde gelegt werden.

Beispiel

Der Arbeitnehmer A fährt am Morgen von seiner Wohnung F zu seiner 25 km entfernten regelmäßigen Arbeitsstätte G. Nachmittags fährt er weiter zu seiner regelmäßigen Arbeitsstätte H. Die Entfernung zwischen G und H beträgt 35 km. Am Abend fährt er 40 km zurück zu seiner Wohnung.

Lösung

Die Gesamtentfernung beträgt $25 \text{ km} + 35 \text{ km} + 40 \text{ km} = 100 \text{ km}$. Die Entfernung zwischen seiner Wohnung und den beiden regelmäßigen Arbeitsstätten beträgt $25 \text{ km} + 40 \text{ km} = 65 \text{ km}$. Die Hälfte der Gesamtentfernung beträgt $100 \text{ km} / 2 = 50 \text{ km}$. Die Hälfte der Gesamtentfernung ist geringer als die Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Aus diesem Grund sind für die Entfernungspauschale 50 Entfernungskilometer anzusetzen.

2.3.3 Fahrgemeinschaften

Fahrgemeinschaften unterliegen auch der Begrenzung der Entfernungspauschale. Bei einer Aufteilung nach eigener Fahrleistung sowie fremder Fahrleistung ist wie bisher zu verfahren. Wichtig ist, dass Umwegstrecken, insbesondere zur Abholung der Mitfahrer, nicht in die Entfernungspauschale einzubeziehen sind.

2.3.4 Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung

Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung unterliegen nicht der Beschränkung ab dem 21. Entfernungskilometer sowie der Begrenzung in Höhe von 4.500,- €.

Familienheimfahrten sind weiterhin mit 0,30 € für jeden vollen Entfernungskilometer zwischen dem Ort des eigenen Hausstandes und dem Beschäftigungsort gem. § 9 Abs. 2 S. 8 EStG n. F. anzusetzen.

Durch die Entfernungspauschale sind gem. § 9 Abs. 2 S. 10 EStG n. F. sämtliche Aufwendungen abgegolten, d.h. der Ansatz weiterer Kosten, wie z.B. Unfallkosten, entfällt.

2.3.5 Behinderte Menschen

Behinderte Menschen können weiterhin wählen, ob sie die tatsächlichen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oder ohne Einzelnachweis den Kilometersatz von 0,30 € je gefahrenen Kilometer ansetzen, wenn sie die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 S. 11 EStG n. F. aufweisen. Unfallkosten können neben den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden. Die Kürzung um 20 Entfernungskilometer greift nicht.

2.3.6 Dienstreisen, Fahrtätigkeit, Einsatzwechseltätigkeit

Aufwendungen für Fahrten bei Dienstreisen und Fahrtätigkeiten können wie bisher mit 0,30 € je gefahrenen Kilometer berücksichtigt werden.

Bei der Einsatzwechseltätigkeit ist folgendes zu beachten:

Beträgt die Entfernung zwischen der Wohnung und der Einsatzstelle nicht mehr als 30 Kilometer, ist die Entfernungspauschale anzusetzen. Das Gleiche gilt auch, wenn die Dauer der Tätigkeit an derselben Einsatzstelle mehr als 3 Monate beträgt. Die Entfernung zwischen Wohnung und Einsatzstelle ist erst ab dem 21. Kilometer zu berücksichtigen, d.h. es ist eine Kürzung um 20 Kilometer vorzunehmen.

Bei Entfernungen von über 30 Kilometern und einer Dauer von weniger als 3 Monaten, können 0,30 € für jeden gefahrenen Kilometer wie bisher angesetzt werden.

Beispiel

Der Arbeitnehmer A übt als Maurer eine Einsatzwechseltätigkeit aus. Er wird auf unterschiedlichen Baustellen eingesetzt, die er täglich mit dem eigenen PKW aufsucht. Die Baustelle B ist 29 km von seiner Wohnung entfernt. Diese sucht A an 34 Tagen auf.

Als nächstes ist A auf der Baustelle C für 80 Tage eingesetzt. Die Entfernung zu seiner Wohnung beträgt 55 km.

Es ist von 20 Arbeitstagen pro Monat auszugehen.

Lösung

Die Entfernung zwischen der Wohnung des A und der Baustelle B beträgt nicht mehr als 30 km. Aus diesem Grund ist für diese Fahrten die Entfernungspauschale anzusetzen.

A ist über 3 Monate auf der Baustelle C eingesetzt. Die Fahrten zwischen Wohnung und Baustelle sind für einen Monat nur mit der Entfernungspauschale zu berücksichtigen.

Bis VZ 2006

Fahrten zur Baustelle B

34 Tage x 29 km x 0,30 € = 295,80 €

Fahrten zur Baustelle C

für 3 Monate

60 Tage x 110 km x 0,30 € = 1.980,00 €

für 1 Monat

20 Tage x 55 km x 0,30 € = 330,00 €

Fahrtkosten gesamt 2.605,80 €

Ab VZ 2007

Fahrten zur Baustelle B

34 Tage x 9 km (29 km – 20 km) x 0,30 € = 91,80 €

Fahrten zur Baustelle C

für 3 Monate

60 Tage x 110 km x 0,30 € = 1.980,00 €

für 1 Monat

20 Tage x 35 km (55 km – 20 km) x 0,30 € = 210,00 €

Fahrtkosten gesamt 2.281,80 €

2.3.7 Nicht abzugsfähige Betriebsaufgaben gem. § 4 Abs. 5a n. F.

Die Kürzung der Entfernungspauschale hat auch Auswirkungen für Gewerbetreibende und Selbstständige.

Gem. § 4 Abs. 5a EStG n. F. sind Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten nicht als Betriebsausgaben abzuziehen. Aus diesem Grund sind die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit 0,03 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeuges im Zeitpunkt der Erstzulassung für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Betrieb anzusetzen. Für Familienheimfahrten beträgt der

nicht abzugsfähige Teil der Betriebsausgaben 0,002 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeuges im Zeitpunkt der Erstzulassung für jeden Entfernungskilometer. Der sich ergebende nicht abzugsfähige Betrag ist dann um die Entfernungspauschale für die im Monat tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb oder Familienheimfahrten zu kürzen.

Hierbei ist zu beachten, dass ein Ansatz erst ab dem 21. Kilometer erfolgt. Bei Familienheimfahrten hingegen bleibt es beim Abzug ab dem ersten Entfernungskilometer. Diese Regelungen gelten jedoch nur, soweit das Kfz zum notwendigen Betriebsvermögen gehört.

Beispiel 1

Der Gewerbetreibende G nutzt ein betriebliches Kraftfahrzeug mit einem Bruttolistenpreis von 30.000,- € an 18 Tagen im Monat für Fahrten zum 30 km entfernten Betrieb.

Lösung

Bis VZ 2006

Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte

0,03 % des inländischen Listenpreises x Anzahl der Kalendermonate x Entfernungskilometer

– Arbeitstage x Entfernungskilometer x 0,30 €

Differenz = nicht abziehbare Betriebsausgaben

0,03 % x 30.000,- € x 30 km x 12 Monate = 3.240,- €

– 18 Tage x 12 Monate x 30 km x 0,30 € = 1.944,- €

nicht abziehbare Betriebsausgaben 1.296,- €

Ab VZ 2007

Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte

0,03 % des inländischen Listenpreises x Anzahl der Kalendermonate x Entfernungskilometer

– Arbeitstage x (Entfernungskilometer – 20 Kilometer) x 0,30 €

Differenz = nicht abziehbare Betriebsausgaben

0,03 % x 30.000,- € x 30 km x 12 Monate	=	3.240,- €
– 18 Tage x 12 Monate x 10 km x 0,30 €	=	648,- €
		<hr/>
nicht abziehbare Betriebsausgaben		2.592,- €

Beispiel 2

Der Gewerbetreibende G nutzt ein betriebliches Kraftfahrzeug mit einem Bruttolistenpreis von 30.000,- € zu 4 Familienheimfahrten. Die Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstandes und dem Beschäftigungsort beträgt 450 km pro Fahrt.

Lösung

Bis VZ 2006

Familienheimfahrten

0,002 % des inländischen Listenpreises x Anzahl der Familienheimfahrten x Entfernungskilometer

– Anzahl der Familienheimfahrten x Entfernungskilometer x 0,30 €

Differenz = nicht abziehbare Betriebsausgaben

0,002 % x 30.000,- € x 450 km x 4 Fahrten	=	1.080,- €
– 4 Fahrten x 450 km x 0,30 €	=	540,- €
		<hr/>
nicht abziehbare Betriebsausgaben		540,- €

Ab VZ 2007

Familienheimfahrten

0,002 % des inländischen Listenpreises x Anzahl der Familienheimfahrten x Entfernungskilometer

– Anzahl der Familienheimfahrten x Entfernungskilometer x 0,30 €

Differenz = nicht abziehbare Betriebsausgaben

0,002 % x 30.000,- € x 450 km x 4 Fahrten	=	1.080,- €
– 4 Fahrten x 450 km x 0,30 €	=	540,- €
		<hr/>
nicht abziehbare Betriebsausgaben		540,- €

2.4 Auswirkungen der Kürzung der Entfernungspauschale

Durch die Minderung der Entfernungspauschale um 20 Entfernungskilometer werden voraussichtlich einige Stpfl. mit ihren restlichen WK den WK-PB nicht übersteigen. Dies erweckt den Anschein, dass die Gesetzesänderung wieder einmal zu Lasten der Arbeitnehmer geht. Die Belastungen gegenüber den Arbeitnehmern steigen, obwohl Politiker immer wieder betonen, dass ein Arbeitnehmer in der heutigen Zeit flexibel sein muss und längere Entfernungen zu seiner Arbeitsstätte hinnehmen soll. Dennoch werden im gleichen Zug steuerliche Abzugsmöglichkeiten gestrichen, die den Arbeitnehmern eine solche Flexibilität ein Stück weit erleichtern.

Eine weitere Belastung entsteht durch die weitreichende Abgeltungswirkung der Entfernungspauschale. Dem Stpfl. wird kein steuerlicher Ausgleich für die von ihm getragenen Kosten im Zusammenhang mit seinem Arbeitsweg gewährt. Ein Widerspruch ergibt sich insbesondere dadurch, dass tatsächliche Fährkosten nicht mehr zum Abzug kommen. Trotzdem wird die Fährverbindung in die Ermittlung der kürzesten Fahrtstrecke weiterhin mit einbezogen. Dem Stpfl. wird der Abzug von Kosten versagt, die zu einer kürzeren Fahrtstrecke führen. Durch die Neuregelung wird der Stpfl. in zweifacher Weise benachteiligt, weil er die kürzere Strecke ohne Ansatz der Fährkosten zugrunde legen muss und so ggf. nicht einmal in den Bereich der Härtefallregelung kommt. Entscheidet sich der Stpfl. für die längere Fahrtstrecke über den Landweg, kann diese Entfernung bei der Entfernungspauschale nicht zugrunde gelegt werden.

Die Steuersubvention entfällt hinsichtlich der Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln, obwohl diese eine umweltfreundlichere Alternative zu Fahrten mit dem Pkw darstellen. Die Frage nach der Förderung des Umweltschutzes, wie von vielen Politikern, insbesondere in Hinblick auf die neuesten Klimaentwicklungen, häufig gefordert, bleibt offen.

Des Weiteren werden Stpfl., die eine Einsatzwechseltätigkeit ausüben, benachteiligt, wenn ihre Einsatzstellen nicht mehr als 30 Kilometer von ihrer Wohnung entfernt sind. Die Kfz-Kosten dieses Stpfl. liegen meist viel höher, als die eines Arbeitnehmers mit einer regelmäßigen Arbeitsstätte. Eine zusätzliche Unterstützung durch den Gesetzesgeber ist nicht mehr zu verzeichnen.

Zudem tritt eine Ungleichbehandlung der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Vergleich zu den Familienheimfahrten auf. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte werden nun grundsätzlich der Privatsphäre zugeordnet, obwohl ein betrieblicher Zusammenhang als einleuchtend erscheint. Bei Betrachtung

der WK-Definition des § 9 Abs. 1 S. 1 EStG, kommt man vielmehr zu dem Ergebnis, dass es sich bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte um WK im eigentlichen Sinne handelt, denn durch sie werden die Einnahmen gesichert und erhalten. Man bedenke dazu, welche Folgen sich aus ihrem Unterlassen ergeben würden. Aus diesem Grund ist es nicht nachvollziehbar, warum bei diesen Fahrten private Beweggründe unterstellt werden. Im Gegenzug dazu werden Familienheimfahrten gefördert, obwohl hier eher ein Zusammenhang zur Privatsphäre gegeben zu sein scheint. Zwar können zusätzlich entstandene Kosten, wie z. B. Unfallkosten, in beiden Fällen nicht als WK angesetzt werden. Dennoch unterliegen die Entfernungskilometer bei einer Familienheimfahrt nicht dem Abzug von 20 Kilometern. Eine Zuordnung der Familienheimfahrten zur Privatsphäre wäre noch eher nachvollziehbar als die Neuregelungen. Es entsteht der Eindruck, dass den Änderungen keine sachlichen Überlegungen zugrunde gelegt wurden, sondern lediglich die Erhöhung der Steuereinnahmen von Bedeutung war.

3 1 % - Regelung

3.1 Allgemeines

In § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 ff EStG ist die Bewertung der Entnahme einer privaten Nutzung von einem zum Betriebsvermögen gehörenden Kfz geregelt. Die Privatnutzung kann entweder nach der 1 % - Methode oder nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt werden. Im Bereich der 1 % - Regelung haben sich jedoch einige Gesetzesänderungen ergeben. Diese Änderungen sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2005 beginnen (§ 52 Abs. 16 S. 15 EStG n. F.).

3.2 Bisherige 1 % - Regelung

Bisher stellte die 1 % - Methode den Regelfall zur Ermittlung des Kfz-Privatanteils dar. Sie kam zur Anwendung, wenn ein Kfz dem Betriebsvermögen zugeordnet war und neben der betrieblichen auch eine Nutzung für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder Familienheimfahrten erfolgte. Unbeachtlich blieb die Frage, ob das Kfz dem notwendigen (betriebliche Nutzung von mehr als 50 %)

oder dem gewillkürten (betriebliche Nutzung von 10 – 50 %) Betriebsvermögen zuzuordnen war.

Der Ansatz der Entnahme durch die Privatfahrten ermittelte sich, wie folgt:

1 % des inländischen Listenpreises des Kfz im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer pro Kalendermonat.

3.3 Neue 1 % - Regelung

Die Ermittlung der Höhe des Kfz-Privatanteils durch die 1 % - Methode hat sich nicht geändert. Auch die Berechnung nach der 0,03 % - bzw. 0,002 % - Methode für die nicht abziehbaren Betriebsausgaben besteht (unter Berücksichtigung der Änderungen der Entfernungspauschale) weiterhin (siehe 2.3.7).

Jedoch kann die 1 % - Methode des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 + 3 EStG n. F. nach dem neuen Recht nur noch in Anspruch genommen werden, wenn das Kfz zu mehr als 50 % der betrieblichen Nutzung dient. D.h., wenn es sich bei dem Kfz um notwendiges Betriebsvermögen handelt. Bei Fahrzeugen des gewillkürten Betriebsvermögens ist die Ermittlung des Kfz-Privatanteils nach der 1 % - Methode somit ausgeschlossen. Diese Änderung hat auch Einfluss auf die Anwendbarkeit der 0,03 % - und der 0,002 % - Methode.

Eine Zuordnung des Kfz zum gewillkürten Betriebsvermögen bei einer betrieblichen Nutzung i.H.v. 10 – 50 % ist weiterhin wie bisher möglich. Die Entnahme der privaten Fahrten darf nur nicht mehr nach der 1 % - Methode ermittelt werden.

3.4 Betriebliche Kfz-Nutzung

Eine betriebliche Kfz-Nutzung ist entsprechend § 4 Abs. 4 EStG anzunehmen, wenn die Fahrt in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb steht.

Gem. § 6 Abs.1 Nr. 4 S. 3 EStG n. F. sind, bei der Ermittlung der betrieblichen Kfz-Nutzung, auch die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten dieser Nutzung zuzuordnen.

Es bleibt wie bisher dabei, dass für einen Arbeitgeber, der ein Kfz an einen Arbeitnehmer überlässt, stets in vollem Umfang eine betriebliche Nutzung vorliegt. Das gilt unabhängig davon, wie der Arbeitnehmer das Kfz nutzt (privat und/oder beruflich).

3.4.1 Nachweis der betrieblichen Nutzung

Es obliegt dem Stpfl. glaubhaft nachzuweisen, inwieweit eine betriebliche Nutzung gegeben ist und, ob die 1 % - Methode Anwendung findet.

Hierzu bedarf es keiner besonderen Form. Es ist also nicht notwendig, ein Fahrtenbuch zu führen. Die Form muss nur für diesen Zweck geeignet sein.

Als eine solche geeignete Form werden beispielsweise anerkannt:

- Eintragungen in Terminkalendern,
- Abrechnungen gefahrener Kilometer gegenüber Auftraggebern,
- Reisekostenaufstellungen,
- andere Abrechnungsunterlagen.

Es besteht auch die Möglichkeit den Nachweis durch formlose Aufzeichnungen zu führen. Die Aufzeichnungen sind für einen repräsentativen Zeitraum zu erstellen, der i.d.R. 3 Monate beträgt. Aus ihnen müssen die Kilometerstände zu Beginn und zu Ende des Aufzeichnungszeitraums erkennbar sein. Zudem ist bei jeder Fahrt deren Anlass und die gefahrene Strecke zu notieren.

Ist ein Nachweis der betrieblichen Kfz-Nutzung einmal erbracht worden, kann dieser solange zugrunde gelegt werden, bis eine wesentliche Änderung der Verhältnisse eintritt. Als eine solche Änderung kann z.B. ein Wechsel der Fahrzeugklasse anzusehen sein.

Ein Nachweis ist nicht erforderlich, wenn sich eine betriebliche Kfz-Nutzung zu mehr als 50 % bereits aus Art und Umfang der Tätigkeit des Stpfl. ergibt. Diese Voraussetzung ist regelmäßig erfüllt, wenn der Stpfl. einer mit dem Kfz ausgeübten, typischen Reisetätigkeit oder einer räumlich ausgedehnten Tätigkeit nachgeht. Beispiele hierfür sind:

- Taxiunternehmer
- Handelsvertreter
- Handwerker der Bau- und Baunebengewerbe
- Landtierärzte.

Sollten sich in diesen Fällen mehrere Kfz in einem Betriebsvermögen befinden, gilt diese Ausnahme nur für das Fahrzeug mit der höchsten Jahreskilometerleistung.

Beträgt der Anteil der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie der Familienheimfahrten bereits über 50 % der Jahreskilometerleistung des Kfz, ist ein Nachweis ebenfalls nicht erforderlich.

Beispiel:

Herr A fährt an 210 Tagen im Jahr mit seinem Pkw zu seiner Betriebsstätte, die 70 km von seiner Wohnung entfernt liegt. Der Pkw hat eine Jahreskilometerleistung von 50.000 km.

Lösung:

$210 \text{ Tage} \times 70 \text{ km} \times 2 = 29.400 \text{ km}$

Das entspricht 58,8 % der Jahreskilometerleistung.

Da Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bei der Ermittlung der betrieblichen Kfz-Nutzung dieser zuzuordnen sind, ist bereits durch diese Fahrten eine betriebliche Nutzung zu mehr als 50 % gegeben. Eines weiteren Nachweises bedarf es nicht.

3.4.2 Kfz des gewillkürten Betriebsvermögens

Fraglich ist, wie bei einem zum gewillkürten Betriebsvermögen gehörenden Kfz die Privatnutzung zu ermitteln ist.

Zunächst sind wie bisher alle Aufwendungen des Kfz als Betriebsausgaben abzuziehen. Dann ist eine Kfz-Nutzungsentnahme zu erfassen, deren Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG erfolgt. Die auf Privatfahrten entfallenden Aufwendungen an den gesamten Kosten sind anzusetzen. Zu deren Ermittlung bestehen zwei Möglichkeiten:

- 1) Fahrtenbuchmethode (muss den gleichen Anforderungen wie bisher entsprechen),
- 2) Prozentuales Herausrechnen des Privatanteils anhand der geschätzten privaten Kilometerleistung.

Gehört ein Kfz zum gewillkürten Betriebsvermögen ist gem. § 4 Abs. 5a S. 3 EStG eine Berechnung der nicht als Betriebsausgaben abziehbaren Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für Familienheimfahrten nicht nach der 0,03 % - bzw. der 0,002 % - Methode möglich.

In diesen Fällen sind die auf diese Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen der Entfernungspauschale gegenzurechnen.

Beispiel:

Herr A hält seinen Pkw im gewillkürten Betriebsvermögen. Die betriebliche Nutzung beträgt 40 %. Der Pkw hat eine Jahreskilometerleistung von 50.000 km. Der maßgebende Listenpreis beträgt 25.000 €. Die als Betriebsausgaben berücksichtigten Pkw-Kosten belaufen sich auf 20.000 €.

Herr A ist mit dem Pkw an 210 Tagen im Jahr zu seiner Betriebsstätte gefahren, die 25 km entfernt von seiner Wohnung liegt. Herr A führt kein Fahrtenbuch.

Lösung:

Privatanteil:

- Bis VZ 2005

Die 1 % - Methode ist auch für Pkw des gewillkürten Betriebsvermögens zulässig.

$$1 \% \text{ von } 25.000 \text{ €} \times 12 = 3.000 \text{ €}$$

- Ab VZ 2006

Die 1 % - Methode ist für Pkw des gewillkürten Betriebsvermögens nicht mehr zulässig. Es muss der auf die Privatfahrten entfallende Anteil an den Gesamtkosten als Privatanteil berücksichtigt werden.

$$60 \% \text{ von } 20.000 \text{ €} = 12.000 \text{ €}$$

Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte:

- Bis VZ 2005

0,03 % von 25.000 € x 12 Monate x 25 km = 2.250 €

- 210 Tage x 25 km x 0,30 € = 1.575 €

nicht abziehbare BA 675 €

- VZ 2006

Die auf die Fahrten entfallenden tatsächlichen Kosten sind als nicht abziehbare BA der Entfernungspauschale gegenzurechnen.

Fahrten Wohnung – Betriebsstätte: 50 km x 210 Tage = 10.500 km

(10.500 km x 100) : 50.000 km = 21 %

21 % von 20.000 € = 4.200 €

- Entfernungspauschale

210 Tage x 25 km x 0,30 € = 1.575 €

nicht abziehbare BA 2.625 €

- Ab VZ 2007

Gegenzurechnende Entfernungspauschale:

210 Tage x (25 km – 20 km) x 0,30 € = 315 €

nicht abziehbare BA 3.885 €

Gewinnauswirkungen gesamt:

- Bis VZ 2005: 3.675 €

- VZ 2006: 14.625 €

- Ab VZ 2007: 15.885 €

3.5 Auswirkungen der Neuregelung

3.5.1 § 4 Abs. 5a Einkommensteuergesetz n. F.

Da im Rahmen des § 4 Abs. 5a EStG n. F. die Entfernungspauschale gegenzurechnen ist, muss, wie oben dargestellt, auch hier ein Abzug von 20 Entfernungskilometern erfolgen. Dies hat grundsätzlich zur Folge, dass die Betriebsausgaben sinken. Gewerbetreibende/Selbstständige erzielen nun höhere Gewinne, obwohl sie rein theoretisch gesehen keine Erhöhung der Umsätze zu verzeichnen haben. Der Gewinnanstieg begründet sich allein aus der Gesetzesänderung (vgl. dazu vorgenanntes Beispiel). Dies hat eine erhöhte Steuerbelastung zur Folge, die sich nicht mit den regulären Umsätzen deckt. Gewerbetreibende/Selbstständige müssen Steuern für Einnahmen zahlen, die sie nie zusätzlich zu den bisherigen erwirtschaftet haben.

3.5.2 Fälle der Kostendeckelung

Es gibt Fälle, in denen die nach der 1 % - und der 0,03 % - Methode ermittelten Werte die tatsächlichen Kfz-Kosten übersteigen. Dazu kann es vor allem bei Gebrauchtwagen, abgeschriebenen Pkw und bei Kfz ohne höhere Aufwendungen, insbesondere Reparaturkosten, kommen.

In diesen Fällen wird der Entnahmewert durch die tatsächlichen Kosten begrenzt. Man spricht dabei von Kostendeckelung. Diese führt im Ergebnis dazu, dass der gesamte betriebliche Aufwand durch die Privatentnahme in Höhe der tatsächlichen Kosten neutralisiert wird. Daran ändert sich auch nichts, wenn der Pkw zum notwendigen Betriebsvermögen gehört und folglich zu über 50 % der betrieblichen Nutzung dient.

Nach der Neuregelung können sich für Stpfl., die bisher von der Kostendeckelung betroffen waren, positive Effekte ergeben. Denn sollten die Stpfl. dazu kommen, dass der betroffene Pkw nur bis zu 50 % betrieblich genutzt wird und somit gewillkürtes Betriebsvermögen darstellt, können sie Betriebsausgaben in Höhe der tatsächlichen betrieblichen Nutzung abziehen. Eine Deckelung kommt nicht mehr in Betracht.

Auf die Höhe des betrieblichen Anteils kann ein Stpfl. auch selbst Einfluss nehmen, indem er diesen durch vermehrte Privatfahrten verringert. Es liegt also insofern in seiner Hand den Sachverhalt zu gestalten.

Damit ergibt sich für diese Stpfl. ein Vorteil, denn durch die Neuregelung kann ein Teil der Aufwendungen im Betrieb bleiben.

Allerdings entsteht dadurch zugleich der Raum durch Gestaltung auf die Auswirkungen der Neuregelung Einfluss zu nehmen. Ob der Gesetzgeber dies beabsichtigt hat, ist zu bezweifeln.

4 Unstimmigkeiten

4.1 Erforderlicher Nachweis

Das BMF-Schreiben vom 07.07.2006 besagt, dass ein formloser Nachweis bzgl. der Höhe der betrieblichen Nutzung eines Kfz über die Dauer von 3 Monaten ausreichend sei und keine weiteren Nachweise vorzulegen seien. Gleichzeitig heißt es im BMF-Schreiben, dass die im Falle einer Außenprüfung erlangten Schlussfolgerungen bzgl. der tatsächlichen Nutzung des Kfzs auch für Jahre gelten, die vor oder nach dem Prüfungszeitraum liegen. D.h., dass eine Korrektur des Ansatzes für diese nicht der Prüfung unterliegenden Jahre insoweit erfolgen kann, als die Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen und keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Hier widerspricht sich das BMF-Schreiben selbst. Die Schlussfolgerungen sollen rückwirkend für Jahre gelten, auf die keine Prüfung entfällt, obwohl zu Beginn bzgl. der betrieblichen Nutzung keine weiteren Nachweise vorzulegen waren. D.h. der Ansatz der betrieblichen Nutzung muss dementsprechend (bei Abweichungen) korrigiert werden. Aus diesem Grund wäre es sinnvoll mehr als einen einzigen Nachweis bzgl. der tatsächlichen Nutzung des Kfz vorzulegen bzw. zu verlangen, der nicht nur einmalig 3 Monate umfasst.

4.2 Betriebliche Nutzung bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte

Aufgrund der oben aufgezeigten Systemänderung stellen Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte keine Betriebsausgaben mehr dar (§ 4 Abs. 5a S. 1 EStG n. F.). Ihnen wird somit die betriebliche Veranlassung gem. § 4 Abs. 4 EStG abgesprochen und sie gehören zur Privatsphäre des Stpfl. (diesbezüglich gilt die unter 2.4 dargelegte Kritik entsprechend).

Es bleibt jedoch unverständlich, warum diese Fahrten zur Ermittlung der betrieblichen Kfz-Nutzung dennoch herangezogen werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG n. F.).

Bei konsequenter Anwendung der Systemänderung müssten Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte auch bei der Ermittlung der privaten und betrieblichen Nutzungsanteile aufgrund fehlender betrieblicher Veranlassung der Privatsphäre zugerechnet werden. Somit dürfte, bei einem auf Privatfahrten entfallenden Anteil von mehr als 50 %, der Pkw gerade kein notwendiges Betriebsvermögen sein und die 1 % - Methode dürfte gerade keine Anwendung finden.

Die entgegenstehende gesetzliche Regelung stellt einen Systembruch dar. Dieser verschärft sich weiter, wenn man überlegt, welche Fallkonstellationen daraus resultieren können.

Bei einem Stpfl., der sein Kfz in einem solchen Umfang für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte nutzt, dass allein diese zu einer „betrieblichen Nutzung“ von mehr als 50 % führen, stellt das Kfz notwendiges Betriebsvermögen dar.

Nimmt man nun an, dass der Stpfl. das Kfz im Übrigen nur für Privatfahrten verwendet und keine betrieblichen Fahrten im eigentlichen Sinne damit durchführt, liegt im Ergebnis trotz ausschließlich privater Nutzung notwendiges Betriebsvermögen vor.

Auch wenn dieser Missstand durch das Erfassen eines Privatanteils gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG in den meisten Fällen zahlenmäßig wieder korrigiert wird, bleibt es dabei, dass dieses Verfahren im völligen Widerspruch zur Systematik bzgl. des Betriebs- und Privatvermögens steht.

Dennoch kann es bei dieser Fallkonstellation auch dazu kommen, dass durch die so vorgenommene Korrektur die privaten Kosten nicht vollständig neutralisiert werden. Dies soll anhand eines Beispiels verdeutlicht werden.

Beispiel:

Herr A fährt an 210 Tagen im Jahr mit seinem Pkw zu seiner Betriebsstätte, die 70 km von seiner Wohnung entfernt liegt. Im Übrigen nutzt Herr A den Pkw nur zu Privatfahrten.

Der Pkw hat eine Jahreskilometerleistung von 50.000 km.

Der maßgebende Listenpreis beträgt 25.000 €. Die Pkw-Kosten belaufen sich auf 20.000 €.

Lösung:

Der Pkw dient zu mehr als 50 % Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte. Somit stellt er notwendiges Betriebsvermögen dar (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG n. F.). Die Pkw-Kosten i.H.v. 20.000 € werden deshalb als Betriebsausgaben abgezogen. Der Pkw-Privatanteil kann mittels der 1 % - Methode berechnet werden (§ 6 Abs.1 Nr. 4 S. 2 EStG n. F.).

$$1 \% \text{ von } 25.000 \text{ €} \times 12 \text{ Monate} = 3.000 \text{ €}$$

Somit können die nicht abziehbaren Betriebsausgaben durch die 0,03 % - Methode ermittelt werden (§ 4 Abs. 5a S. 2 EStG n. F.).

$$\begin{aligned} 0,03 \% \text{ von } 25.000 \text{ €} \times 12 \text{ Monate} \times 70 \text{ km} &= 6.300 \text{ €} \\ - (70 \text{ km} - 20 \text{ km}) \times 210 \text{ Tage} \times 0,30 \text{ €} &= 3.150 \text{ €} \end{aligned}$$

$$\text{Differenz} = \text{nicht abziehbare BA} = 3.150 \text{ €}$$

Damit ergibt sich im Ergebnis, dass Herr A seinen Pkw nach der neuen Gesetzesauffassung nur privat nutzt. Dennoch gehört der Pkw zum notwendigen Betriebsvermögen, weshalb auch die Pkw-Kosten als Betriebsausgaben abgezogen werden. Die Neutralisierung dieses Abzugs erfolgt im Rahmen der 1 % - Methode und 0,03 % - Methode. Jedoch werden die abgezogenen Kosten i.H.v. 20.000 € nur i.H.v. 6.150 € korrigiert. Folglich bleiben Kosten, die nach der Gesetzesauffassung Privatausgaben sind, i.H.v. 13.850 € als Betriebsausgaben bestehen.

Dieses Ergebnis ist mit der bisherigen Auffassung von Betriebs- und Privatsphäre in keinster Weise zu vereinbaren. Zudem führt das neue System zu enormen Ungerechtigkeiten, denn Stpfl. können bei richtiger Gestaltung ihre Privatausgaben in den Betrieb verlagern.

Daraus folgend lässt sich feststellen, dass das gesamte Konstrukt wenig durchdacht und eher wie ein Schnellschuss zur Vermeidung weiterer Steuerausfälle als eine in das bestehende System eingepasste, gerechte Neuregelung wirkt.

5 Fazit

Die Verabschiedung des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltung und die damit in Zusammenhang stehende Änderung der 1 % - Regelung hatten zum Ziel, ungerechtfertigten ertragssteuerlichen Vorteilen entgegenzuwirken. Dieser Vorteil ergab sich in zahlreichen Fallgestaltungen bei Steuerpflichtigen, die ein dem Betriebsvermögen zugeordnetes Kfz überwiegend privat nutzten und bei denen das Kfz somit nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehört.

Dieses Ziel hat der Gesetzgeber erreicht, denn diese Stpfl. dürfen künftig die 1 % - Methode nicht mehr anwenden. Bei ihnen ist nun der tatsächliche private Nutzungsanteil zu entnehmen. Gleichzeitig werden jedoch zahlreiche Fragen offen gelassen und eine Menge neuer Unstimmigkeiten produziert. Wie die oberen Anmerkungen zeigen, ist nun eine auf den Einzelfall abgestellte Zuordnung/Gestaltung durch Steuerberater und Stpfl in hohem Maße möglich. Es ist abzuwarten, wie der BFH auf Klagen gegen diese Gesetzesänderung reagiert und welche Folgen sich daraus ergeben.

Literaturverzeichnis

- Nolte, Anna; Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs; in NWB; Fach 3, Seite 13825 ff
- Nolte, Anna; Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs; in NWB; Fach 3, Seite 14183 ff
- Harder-Buschner, Christine; Goydke, Uwe; Neuerungen bei der Entfernungspauschale; in NWB; Fach 6, Seite 4761 ff
- BMF – Schreiben vom 07.07.2006 (Aktenzeichen: IV B 2 – S 2177 – 44/06)
- BMF – Schreiben vom 01.12.2006 (Aktenzeichen: IV C 5 – S 2351 – 60/06)