



Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre  
Quantitative Research in Taxation – Discussion Papers

Sebastian Eichfelder / Claudia Neugebauer

**Das steueroptimale Kraftfahrzeug bei Gewinneinkünften :  
Mythos und Realität**

arqus Discussion Paper No. 180

December 2014

[www.arqus.info](http://www.arqus.info)

ISSN 1861-8944

# Das steueroptimale Kraftfahrzeug bei Gewinneinkünften:

## Mythos und Realität

Sebastian Eichfelder<sup>♦</sup> und Claudia Neugebauer<sup>♣</sup>

Dezember 2014<sup>♣</sup>

### Zusammenfassung

Für Selbständige und Gewerbetreibende stellt das gemischt genutzte Kraftfahrzeug einen wesentlichen Aspekt der Steuerplanung dar, da im Rahmen der ertrag- und umsatzsteuerlichen Zuordnung sowie bei der Pauschalierung von Kosten bzw. der privaten Nutzungsentnahme umfassende Wahlrechte bestehen. Im vorliegenden Beitrag untersuchen wir anhand einer empirisch gestützten Analyse die steuerlichen Barwerte von 13 relevanten Alternativen der Besteuerung gemischt genutzter Unternehmensfahrzeuge. Dabei wird deutlich, dass die 1 %-Methode insbesondere bei Fahrzeugen der Oberklasse, bei Kaufpreisrabatten sowie einem hohen betrieblichen Nutzungsanteil gegenüber dem Abzug der tatsächlichen Aufwendungen mit Nachteilen verbunden ist und bei Gewinneinkünften daher nicht als versteckte Subvention interpretiert werden kann. Zudem erweist sich eine Pauschalierung von Dienstreisen mit 0,30 € pro Kilometer als nachteilig. Die Zuordnung zum Betriebsvermögen ist bei einer relativ kurzen Haltedauer ( $\leq 3$  Jahre) oder einer hohen Fahrleistung pro Jahr aufgrund des dann zu erwartenden Veräußerungsverlustes mit einem ertragsteuerlichen Vorteil verbunden. Im Rahmen der Umsatzsteuer stellt eine anteilige Zuordnung zum Unternehmen in der Regel die steuerlich optimale Option dar.

**Stichworte:** Betriebliches Kraftfahrzeug, gemischt genutztes Kraftfahrzeug, Steuerplanung, Zuordnung Betriebsvermögen, 1 %-Methode, Fahrtenbuchregelung

**JEL-Klassifikation:** H20, H24, H25

### 1. Einleitung

Einzelunternehmer und Mitunternehmer von Personengesellschaften nutzen ihr dem Betriebsvermögen zugeordnetes Kraftfahrzeug üblicherweise sowohl betrieblich als auch privat. Soweit das Fahrzeug zu mindestens 10 % unternehmerisch genutzt wird, kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug sowohl aus den Anschaffungs- als auch des-

---

<sup>♦</sup> Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg, [sebastian.eichfelder@ovgu.de](mailto:sebastian.eichfelder@ovgu.de).

<sup>♣</sup> Bergische Universität Wuppertal – Schumpeter School of Business and Economics, [neugebauer@wiwi.uni-wuppertal.de](mailto:neugebauer@wiwi.uni-wuppertal.de).

<sup>\*</sup> Wir danken Hagen Ackermann, Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer, Ralf Maiterth, Caren Sureth sowie den Teilnehmern des Habilitandenworkshops der Kommission Steuerlehre 2012 in Passau für wertvolle Kommentare und Hinweise. Zudem danken wir Andreas Schwill und Nadine Weisser für die Erhebung der Daten und weitere unterstützende Tätigkeiten.

sen laufenden Kosten geltend machen. Wird der Vorsteuerabzug in voller Höhe in Anspruch genommen, unterliegt die private Nutzungsentnahme im Gegenzug der Umsatzbesteuerung. Ertragsteuerlich wirkt sich die betriebliche Nutzung des Firmenwagens in Höhe der Abschreibung sowie der laufenden Kosten als Betriebsausgabe steuermindernd aus. Nutzt der Einzel- bzw. Mitunternehmer den Firmenwagen auch privat, so hat er diesen Sachbezug als Entnahme zu versteuern, wobei der Entnahmewert entweder pauschaliert oder per Fahrtenbuch ermittelt werden kann. Diese Vorgehensweise wird häufig kritisiert und pauschal als „Dienstwagenprivileg“<sup>1</sup> bzw. versteckte Subvention bezeichnet. So wird angemerkt, dass gewerbliche Halter sich beim Kauf eines Neuwagens nicht von Wirtschaftlichkeit und Nutzen leiten ließen, sondern von Steuerprivilegien, weshalb diese Steuerpflichtigen sich vorwiegend für Fahrzeuge im Segment der gehobenen Mittel- und Oberklasse entscheiden würden. Tatsächlich ist zu beobachten, dass der Anteil der gewerblich genutzten Fahrzeuge mit der Fahrzeugklasse zunimmt.<sup>2</sup> Dementsprechend wird angeführt, dass die bevorzugte Nutzung von Wagen der Oberklasse zu einer Zunahme der CO<sub>2</sub>-Emissionen führt.<sup>3</sup>

Obwohl im politischen und wissenschaftlichen Diskurs vielfach von einem „Dienstwagenprivileg“ ausgegangen wird, ist bisher nicht umfassend geprüft worden, ob die 1 %-Methode überhaupt mit Vorteilen verbunden ist. So beschränken sich die meisten Beiträge auf eine Darstellung und Diskussion steuerlicher Rechtsnormen, ohne deren finanzielle Konsequenzen detailliert zu untersuchen.<sup>4</sup> Dies gilt etwa für Wechselwirkungen zwischen Ertragsteuer- und Umsatzsteuerrecht, die bisher noch nicht untersucht worden sind.<sup>5</sup> Vorhandene Beiträge konzentrieren sich in der Regel auf Arbeitnehmer<sup>6</sup> und ver-

---

<sup>1</sup> Vgl. u.a. Deutscher Bundestag (2012a), S. 3; Deutscher Bundestag (2012b), S. 1; Thöne (2012), S. 1.

<sup>2</sup> Dies wird etwa anhand der Neuzulassungen bis zum August des Jahres 2014 deutlich. So steigt der Anteil der gewerblich genutzten Fahrzeuge von durchschnittlich 55,4 % (Kleinwagen) auf 85,9 % (Oberklasse); vgl. Kraftfahrt-Bundesamt (2014). Ähnliche Kennzahlen bieten auch die Neuzulassungen aus anderen Jahren oder Statistiken zum Fahrzeugbestand. Vgl. Kraftfahrt-Bundesamt (2011a); Kraftfahrt-Bundesamt (2012).

<sup>3</sup> So lag der durchschnittliche CO<sub>2</sub>-Emissionswert bei Firmenwagen mit 178,5 g CO<sub>2</sub>/km im Jahr 2008 um 7,8 g CO<sub>2</sub>/km höher als bei privat zugelassenen Fahrzeugen. Vor diesem Hintergrund wurde beispielsweise der Vorschlag gemacht, die Besteuerung einer privaten PKW-Nutzung an den CO<sub>2</sub>-Verbrauch anzupassen. Vgl. Deutscher Bundestag (2010); Deutscher Bundestag (2008); Diekmann et al. (2011); Thöne (2012).

<sup>4</sup> Vgl. u.a. Balmes (2011); Becker (2013); Geserich (2012); Hiller (2005); Frank/Utz (2012); Karrenbrock/Fehr (2006); Nolte (2006a); Nolte (2006b); Riepolt (2013); Seifert (2012); Sikorski (2005); Sikorski (2006); Spaniol/Becker (2006); Schneider (2012); Urban (2006); Urban (2009); Urban (2011); Wagner (2011); Weber (2011); Wöltge (1997); Wöltge (2013).

<sup>5</sup> So konzentrieren sich etwa Hundsdoerfer/Normann (2003), Rüschi/Hoffmann (2006) sowie Wagenknecht (2013) vor allem auf die 1 %-Methode.

nachlässigen damit die Einschränkung des Anwendungsbereichs der 1 %-Methode bei Unternehmern, die das Fahrzeug zu mindestens 50 % betrieblich nutzen müssen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG). Zudem basieren bisherige Untersuchungen hinsichtlich der Höhe der Fahrzeugkosten auf zum Teil fragwürdigen Plausibilitätsannahmen<sup>7</sup> und berücksichtigen damit nur unzureichend den Einfluss von Kostenfaktoren (z.B. Fahrzeugklasse, Haltedauer, Fahrleistung) auf die ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Zuordnungsentscheidung.

Das Ziel des vorliegenden Beitrages besteht darin, steuerliche Gestaltungs- und Planungsmöglichkeiten im Rahmen von gemischt genutzten Kraftfahrzeugen zu identifizieren und zu quantifizieren. Aus Gründen der Komplexitätsreduktion konzentriert sich der Beitrag auf gemischt genutzte Kraftfahrzeuge bei Gewinneinkünften, die im bisherigen Schrifttum nur in begrenztem Ausmaß<sup>8</sup> analysiert worden sind. Aufgrund der umfassenden Einbeziehung ertragsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Wahlrechte können dabei 13 wesentliche Alternativen identifiziert werden, die Kosten eines betrieblich und privat genutzten Kraftfahrzeugs steuerlich geltend zu machen. Gemischt genutzte Kraftfahrzeuge erweisen sich damit als ein komplexes Planungsproblem des Unternehmers.

Die Messung der Gestaltungsspielräume erscheint aus drei Gründen relevant. (1) Aus Steuerplanungsperspektive stellt sich die Frage, in welcher Konstellation der Unternehmer in der Lage ist, den Barwert seiner Steuerzahlungen zu minimieren. Entsprechende Planungen sind komplex, da diese von diversen steuerlichen sowie wirtschaftlichen Parametern abhängen, z.B. dem Steuersatz, den Kapitalkosten nach Steuern, der Art des Kraftfahrzeugs (Fahrzeugklasse) und dessen Nutzung (betrieblicher Nutzungsanteil, Fahrleistung pro Jahr, Zeitpunkt der Veräußerung/Entnahme). Aus diesem Grund werden empirisch basierte Berechnungsmodelle für die Kalkulation der Fahrzeugkosten in die Analyse einbezogen. (2) Aus Perspektive der Komplexitätsreduktion stellt sich die Frage, inwieweit sämtliche 13 Alternativen als zweckmäßig bzw. relevant angesehen werden können. Hierdurch soll insbesondere der Frage nachgegangen werden, auf

<sup>6</sup> Vgl. Diekmann et al. (2011); Naess-Schmidt/Winiarczyk (2010).

<sup>7</sup> Beispielsweise geht Wagenknecht (2013), S. 759f. im Sachverhalt 1 von einem Fahrzeug der oberen Mittelklasse mit einer jährlichen Fahrleistung von 15.000 km bis 100.000 km, einer Haltedauer von 6 Jahren und einem Veräußerungspreis von 10.000 € aus, ohne dass die in dieser Konstellation zu erwartenden Kosten mit Daten untermauert werden. Auf die zu erwartenden Reparaturkosten bei hohen Fahrleistungen (Gesamtfahrleistung bis zu 600.000 km) sowie die Folgewirkungen auf den Veräußerungserlös wird ebenfalls nicht explizit eingegangen.

<sup>8</sup> Vgl. Hundsdoerfer/Normann (2003); Wagenknecht (2013).

welche Aspekte sich Unternehmer im Rahmen ihrer Planungsentscheidung konzentrieren sollten. (3) Aus wirtschaftspolitischer Perspektive stellt sich weiterführend die Frage, ob bestimmte gesetzliche Pauschalierungsmöglichkeiten (1 %-Methode) strukturell als steuerliche Begünstigung oder Benachteiligung interpretiert werden können und damit einer gesetzgeberischen Überarbeitung bedürfen.

Der Beitrag gliedert sich wie folgt: In Kapitel 2 werden zunächst die rechtlichen und modelltheoretischen Grundlagen für die weitere Analyse gelegt. Kapitel 3 befasst sich mit der Simulation verschiedener Szenarien. Unter Zugrundelegung eines typisierten Basisfalls werden die steuerlichen Auswirkungen für verschiedene Fahrzeugklassen untersucht und quantifiziert. Im Anschluss wird der Einfluss der einzelnen Modellparameter (betrieblicher Nutzungsanteil, Fahrzeugklasse, Fahrleistung, Haltedauer, etc.) auf die Vorteilhaftigkeit der steuerlichen Alternativen im Rahmen einer Sensitivitätsanalyse umfassend analysiert. Die Arbeit schließt mit einem Fazit und Ausblick. Einzelheiten der Modellierung werden im Rahmen des Anhangs erläutert.

## **2. Rechtliche und modelltheoretische Grundlagen**

### **2.1. Modellannahmen**

Als Referenzmodell - respektive als „Eichstrich“ - für die weitere Untersuchung wird ein rein privater Erwerb eines Fahrzeugs durch einen unternehmerisch tätigen Steuerpflichtigen herangezogen. In diesem Fall regelt § 12 EStG eindeutig, dass die im Zusammenhang mit dem rein privat genutzten PKW entstehenden Kosten bei der Einkünfteermittlung nicht angesetzt werden können. Mangels ausreichender unternehmerischer Nutzung (mindestens 10 % gem. § 15 Abs. 1 S. 2 UStG) kann zudem auch keine Vorsteuer aus der Anschaffung des Fahrzeugs sowie aus den laufenden Kosten geltend gemacht werden. Die spätere Veräußerung des PKW unterliegt nach § 22 Nr. 2 EStG in Verbindung mit § 23 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG weder der Einkommensteuer noch gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer. Damit lässt sich der Barwert der Kosten bei einer rein privaten Nutzung des Fahrzeugs ohne steuerliche Vorteile (BW) wie folgt darstellen

$$BW = AK + LK(km; T) \cdot RBF_s^T - \frac{VP(km; T)}{(1+i_s)^T}. \quad (1)$$

AK bezeichnet die Anschaffungskosten des Fahrzeuges inklusive Umsatzsteuer, LK die laufenden Fahrzeugkosten, z.B. Wartungskosten, Kosten für Treibstoff und weitere Betriebsstoffe, Kraftfahrzeugsteuer etc.,<sup>9</sup> inklusive Umsatzsteuer und VP den Veräußerungspreis ohne Umsatzsteuer. Es wird unterstellt, dass die laufenden Kosten und der Veräußerungspreis eine Funktion von Haltedauer (T) und zurückgelegten Kilometern pro Jahr (km) darstellen.  $RBF_s^T$  ist der Rentenbarwertfaktor nach Steuern über die Haltedauer (T) mit dem Nachsteuerzinssatz  $i_s$ <sup>10</sup> der optimalen Alternativanlage (Opportunitätskosten):

$$RBF_s^T = \frac{(1+i_s)^T - 1}{(1+i_s)^T \cdot i_s}. \quad (2)$$

Bei gemischt genutzten Fahrzeugen hat bereits der Reichsfinanzhof eine Aufteilung der Kosten zugelassen und damit die Abzugsfähigkeit der im Zusammenhang mit dem Betrieb entstandenen Kosten gestattet.<sup>11</sup> Maßgeblich hierfür ist, dass die Kosten nach objektiven und einfach nachprüfbaren Kriterien unmittelbar dem betrieblichen Bereich zugeordnet werden können, gegebenenfalls auch im Wege einer Schätzung oder Pauschalierung.

Im Rahmen der vorliegenden Modellierung wird angenommen, dass die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nur einmal pro Arbeitstag zurückgelegt wird und zwar an 220 Tagen. Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung bleiben vereinfachend unberücksichtigt, ebenso Unfallkosten. Der betriebliche bzw. private Nutzungsanteil ist für die jeweiligen Konstellationen während des gesamten Betrachtungszeitraumes konstant; die Vorsteuerkorrektur gemäß § 15a UStG gelangt somit nicht zur Anwendung. Das Fahrzeug wird zudem nur von Personen erworben, die zum Umsatzsteuerausweis berechtigt sind. Ertragsteuerlich wird das Fahrzeug linear über eine Nutzungsdauer von 6 Jahren auf einen Restwert von 0 € abgeschrieben. Für umsatzsteuerliche Zwecke erfolgt eine etwaige Verteilung der Anschaffungskosten auf den umsatzsteuerlichen Korrekturzeitraum von fünf Jahren (§ 15a

<sup>9</sup> Vgl. BMF-Schr. v. 18.11.2009 - IV C 6 - S 2177/07/1004 - 2009/0725394, BStBl I 2009, S. 1326, Rz. 32.

<sup>10</sup> Die Verwendung eines Nettozinssatzes erscheint als zweckmäßig, da seit Einführung der Abgeltungssteuer der Steuersatz der Finanzanlage keineswegs dem Steuersatz der Realinvestition (= Erwerb des Kraftfahrzeugs) entsprechen muss.

<sup>11</sup> Vgl. RFH-Urt. v. 29.04.1931 - VI A 860/31, RStBl 1931, S. 905; BFH-Urt. v. 09.10.1953 - IV 536/52 U, BStBl III 1953, S. 337.

Abs. 1 S. 1 UStG). Die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug für die laufenden Kosten (LK) aber nicht für die Anschaffungskosten (AK) in Anspruch zu nehmen,<sup>12</sup> bleibt unberücksichtigt. Am Ende der angenommenen betrieblichen Haltedauer wird das Fahrzeug veräußert, wobei Veräußerungskosten vereinfachend vernachlässigt werden.

Die Gesamtzahl der gefahrenen Kilometer (km) setzt sich im Folgenden zusammen aus den betrieblich (bkm) und den privat (pkm) gefahrenen Kilometern zuzüglich der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (wkm). Somit gilt

$$km = bkm + pkm + wkm. \quad (3)$$

Für die Frage der Zuordnung des Fahrzeugs zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen sowie der Anwendungsgrenze für die 1 %-Methoden werden die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte als betriebliche Nutzung erfasst.<sup>13</sup> Bei der späteren Berücksichtigung des für die ertragsteuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben zu erfassenden Nutzungsanteils werden die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht erfasst, so dass der ertragsteuerlich zu erfassende betriebliche Nutzungsanteil ( $\alpha_e$ ) ausschließlich die betrieblich bedingten Fahrten beinhaltet. Im Umsatzsteuerrecht sind die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte sowohl bei der Frage der Zuordnung des Gegenstandes zum Unternehmensvermögen als auch bei der späteren Erfassung des Nutzungsanteils als unternehmerische Nutzung ( $\alpha_u$ ) zu werten.<sup>14</sup> Dementsprechend lässt sich festhalten, dass der für den Betriebsausgabenabzug relevante ertragsteuerlich zu berücksichtigende Nutzungsanteil unterhalb des für die Umsatzsteuer relevanten Nutzungsanteils liegt, solange die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht null ist, d.h. es gilt

$$\alpha_e \leq \alpha_u$$

$$\frac{bkm}{bkm + wkm + pkm} \leq \frac{bkm + wkm}{bkm + wkm + pkm}. \quad (4)$$

Unter der Prämisse eines steuerehrlichen Bürgers nehmen wir an, dass der geschätzte betriebliche Nutzungsanteil im Erwartungswert der tatsächlichen Nutzung entspricht.

<sup>12</sup> Der Unternehmer ist nach den Voraussetzungen von § 15 Abs. 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt. Bei der gemischten Nutzung eines Gegenstandes kann er diesen dem Unternehmen voll zuordnen und den Vorsteuerabzug im vollen Umfang geltend machen, wobei die private Nutzung der Folgejahre einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichzustellen ist. Vgl. BFH, Urt. v. 03.03.2011 - V R 23/10, BStBl II 2012, S. 74; EuGH-Urt. v. 08.03.2001 - C-415/98 Rs. Bakcsi, Slg. 2001, I-1831.

<sup>13</sup> Vgl. BMF-Schr. v. 18.11.2009 - IV C 6 - S 2177/07/10004 - 2009/0725394, BStBl I 2009, S. 1326, Rz. 1.

<sup>14</sup> Vgl. BMF-Schr. v. 05.06.2014 - IV D 2-S 7300/70/10002:001 – 2014/0492152, BStBl I 2014, S. 896.

Damit entsprechen die geschätzten Werte für  $\alpha_u$  und  $\alpha_e$  grundsätzlich den realen Werten.

## 2.2. Steuerliche Optionsmöglichkeiten

### 2.2.1. Ertragsteuerliche Wahlrechte

In Abhängigkeit von dem für die Zuordnungsentscheidung relevanten unternehmerischen Nutzungsanteil ( $\alpha_u$ ) sind im Bereich des Ertragsteuerrechts vier Alternativen möglich.

#### a) Zuordnung zum Privatvermögen

Da für die Frage der Zuordnung des Fahrzeugs zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte als betriebliche Nutzung erfasst werden, kann der Unternehmer das Fahrzeug ertragsteuerlich dem Privatvermögen zuordnen, soweit der unternehmerische Nutzungsanteil ( $\alpha_u$ ) unter 50 % liegt. Für die Erfassung der betrieblich verursachten Fahrtkosten gibt es zwei Möglichkeiten. Im ersten Fall (**Fall 1**) können die betrieblich bedingten Fahrtkosten pauschal mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer angesetzt werden.<sup>15</sup> Alternativ hierzu werden die betrieblich gefahrenen Kilometer mit den tatsächlichen Kosten pro Fahrtkilometer multipliziert. Als Basis wird der betriebliche Nutzungsanteil ( $\alpha_e$ ) ohne Wege zwischen Betrieb und Tätigkeitsstätte herangezogen (**Fall 2**). Für die Glaubhaftmachung der betrieblichen Nutzung reicht im Privatvermögen eine sachgerechte Schätzung aus; die Führung eines Fahrtenbuches ist nicht erforderlich.<sup>16</sup> Der zu berücksichtigende Kilometersatz errechnet sich aus den Gesamtkosten des Fahrzeugs über einen Zeitraum von zwölf Monaten.<sup>17</sup> Zu den Gesamtkosten eines Fahrzeugs gehören unter anderem die Benzinkosten,

---

<sup>15</sup> Vgl. BMF-Schr. v. 20.08.2001 - VV DEU BMF 2001-08-20 IV C 5-S 2353-312/01, BStBl I 2001, S. 95, Rz. 1.

<sup>16</sup> Der Umfang der betrieblichen Nutzung ist vom Steuerpflichtigen darzulegen und glaubhaft zu machen. Dies kann in jeder geeigneten Form erfolgen. Auch die Eintragungen in Terminkalendern, Reisekostenaufstellungen sowie andere Abrechnungsunterlagen können zur Glaubhaftmachung geeignet sein. Sind entsprechende Unterlagen nicht vorhanden, kann die überwiegende betriebliche Nutzung durch formlose Aufzeichnungen über einen repräsentativen zusammenhängenden Zeitraum (i.d.R. 3 Monate) glaubhaft gemacht werden. Vgl. BMF-Schr. v. 18.11.2009 - IV C 6 - S 2177/07/10004 - 2009/0725394, BStBl I 2009, S. 1326, Rz. 4.

<sup>17</sup> Dieser Kilometersatz darf so lange angesetzt werden, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern, zum Beispiel bis zum Ablauf des Abschreibungszeitraums oder bis zum Eintritt veränderter Leasingbelastungen. Vgl. R 9.5 LStR 2011 Fahrtkosten als Reisekosten i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG.

die Wartungs- und Reparaturkosten, die Kraftfahrzeugsteuer, die Aufwendungen für die Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen sowie die Absetzungen für Abnutzung.

In beiden Fällen können für jeden Arbeitstag, an dem die erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird, die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nur in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer als Betriebsausgabe steuerlich geltend gemacht werden (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG i.V.m. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG sowie § 9 Abs. 5 EStG). Dies entspricht in unserem Modell einem faktischen Kostensatz pro gefahrenem Kilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,15 €

Die spätere Veräußerung eines dem Privatvermögen zugeordneten gemischt genutzten PKW unterliegt nach Ablauf der Spekulationsfrist von einem Jahr nicht der Ertragsbesteuerung, da weder unternehmerische noch sonstige Einkünfte vorliegen (§ 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Die gemäß § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 3 EStG verlängerte Frist von zehn Jahren findet keine Anwendung, da durch die Überlassung des PKW keine Einkünfte erzielt werden.

#### **b) Zuordnung zum Betriebsmögen**

Liegt der unternehmerische Nutzungsanteil bei mindestens 10 % und unter 50 %, kann der Unternehmer das Fahrzeug dem gewillkürten Betriebsvermögen (R 4.2 Abs. 1 EStR 2012) zuordnen. Bei einem Nutzungsanteil von mehr als 50 % gilt das Kfz zwingend als notwendiges Betriebsvermögen. Bei einem zum Betriebsvermögen gehörenden PKW sind die laufenden Kosten Betriebsausgaben. Der als Entnahme zu berücksichtigende private Nutzungsanteil des PKW umfasst Freizeit- und Urlaubsfahrten zuzüglich des nicht abziehbaren Betriebsausgabenanteils für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG). Die Bewertung der Nutzungsentnahme erfolgt zum Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG). Bei der Berechnung des Entnahmewerts müssen zwei Fälle unterschieden werden. Der Entnahmewert kann entweder anhand der Fahrtenbuchmethode bzw. bei Fahrzeugen des gewillkürten Betriebsvermögens auch im Rahmen einer sachgerechten Schätzung ermittelt werden.<sup>18</sup> Es wird unterstellt, dass beide Verfahren (Fahrtenbuch und sachgemäße Schätzung) zu einem identischen Ergebnis führen. Dementsprechend werden diese im **Fall 3** zusammengefasst.

---

<sup>18</sup> Vgl. BMF-Schr. v. 18.11.2009 - IV C 6 - S 2177/07/10004 - 2009/0725394, BStBl I 2009, S. 1326, Rz. 22.

Alternativ kann der Entnahmewert auch mit Hilfe der sogenannten 1 %-Methode pauschal ermittelt werden (**Fall 4**). Diese Methode kommt aber nur dann zur Anwendung, wenn der unternehmerische Nutzungsanteil, d.h. inklusive der Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, zumindest 50 % beträgt. Damit ist die Anwendung 1 %-Methode auf das notwendige Betriebsvermögen begrenzt.

Auch bei Gewinneinkunftsarten stellen die Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nur in Höhe der Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG) abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Bei Ansatz der tatsächlichen Kosten<sup>19</sup> verbleiben grundsätzlich zwei Methoden, um den die Entfernungspauschale übersteigenden Betrag zu ermitteln. Werden die Gesamtaufwendungen des Fahrzeugs sowie das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten nachgewiesen (sachgemäße Schätzung oder Fahrtenbuchmethode), erfolgt eine Hinzurechnung in Höhe der Differenz zwischen den tatsächlichen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte und der Entfernungspauschale. Bei Anwendung der 1 %-Methode werden die nicht abziehbaren Betriebsausgaben pauschal in Höhe von 0,03 %<sup>20</sup> des Listenpreises (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG) je Kalendermonat und Entfernungskilometer ermittelt. Von dem so kalkulierten Hinzurechnungsbetrag ist die Entfernungspauschale abzuziehen. Diese Differenz ist als nichtabziehbare Betriebsausgabe dem Gewinn hinzuzurechnen. Der typisierende Monatswert ist selbst dann anzusetzen, wenn der Unternehmer wegen Krankheit, Urlaub oder einer längeren Geschäftsreise den PKW teilweise nicht für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nutzt. Der Differenzbetrag, sprich die Gewinnzurechnung, nimmt bei Anwendung der Pauschalbetragsregelung mit steigendem Listenpreis sowie der Entfernungsstrecke zu.<sup>21</sup>

Der pauschale Nutzungswert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG sowie die nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nach § 4

---

<sup>19</sup> Der Begriff „tatsächliche Kosten“ geht von der Annahme aus, dass sich die Kosten entsprechend dem Anteil der Fahrleistungen verursachungsgerecht zerlegen lassen. Demgegenüber wenden Wöltge (1997), Wöltge (2013) sowie Riepolt (2013) ein, dass bei einer verursachungsgerechten Zuordnung der Kosten die Frage thematisiert werden müsste, ob es sich um fixe Kosten oder um variable Kosten handelt. Nur die variablen Kosten ließen sich der Fahrleistung direkt zuordnen. Da sich der vorliegende Beitrag auf eine Analyse der gegebenen Rechtslage konzentriert, wird auf entsprechende Überlegungen im Folgenden nicht weiter eingegangen.

<sup>20</sup> Der Betrag von 0,03 % basiert auf der Annahme, dass je Entfernungskilometer Kosten in Höhe von 0,002 % des Listenpreises entstehen und je Monat durchschnittlich 15 Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anfallen, was einer typisierend bestimmten Fahrleistung von 1.000 km im Monat entspricht. Vgl. Wied (2014), Rz. 813.

<sup>21</sup> Vgl. Wied (2014), Rz. 808ff.

Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG können die für das genutzte Kraftfahrzeug tatsächlich entstandenen Aufwendungen übersteigen. Wird dies im Einzelfall nachgewiesen, so sind diese Beträge höchstens mit den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs anzusetzen (Kostendeckelung).<sup>22</sup> Das heißt, die Versteuerung der Nutzungsentnahme kann maximal den gesamten Betriebsausgabenabzug des Fahrzeugs (Abschreibungen und laufende Kosten) kompensieren aber keinesfalls übersteigen. Dem Steuerpflichtigen muss bei Anwendung der Kostendeckelung mindestens der Ansatz der Kosten in Höhe der Entfernungspauschale verbleiben. Der Betriebsausgabenabzug erfolgt damit in Höhe der Summe aus Entfernungspauschale zuzüglich den um die pauschal ermittelte Nutzungsentnahme verminderten Gesamtkosten, d.h.

$$0,3 \cdot \frac{\text{wkm}}{2} + \text{Max} \left[ \left( \text{LK} + \frac{\text{AK}}{n} - \text{LP} \cdot 0,12 - \text{LP} \cdot \frac{\text{wkm}}{2 \cdot 220} \cdot 0,0003 \cdot 12 \right); 0 \right], \quad (5)$$

wobei AK/n die lineare Abschreibung der Anschaffungskosten, LK die laufenden Kosten und LP den Bruttolistenpreis bezeichnen. Wie bereits erläutert, wird von täglich einer Hinfahrt und einer Rückfahrt bei 220 Fahrtagen ausgegangen. Damit erhöhen die Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte (= wkm/440) den Entnahmewert um monatlich 0,03 % des Listenpreises (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 S. 3 EStG).

Zusätzlich ist bei einer Zuordnung des Fahrzeugs zum Betriebsvermögen die Besteuerung des Veräußerungsgewinns bzw. des Entnahmewerts zu berücksichtigen, da Betriebsvermögen steuerverhaftet ist. Dieser ermittelt sich aus der Differenz zwischen dem erwarteten Veräußerungspreis und dem Buchwert. Veräußerungskosten werden vereinfachend mit einem Wert von null € berücksichtigt. Da der Veräußerungspreis den Buchwert – etwa bei intensiver Fahrzeugnutzung – unterschreiten kann, ist auch ein Veräußerungsverlust möglich, der die Steuerbelastung mindert. Es wird unterstellt, dass ein Veräußerungsverlust sofort steuerlich geltend gemacht werden kann.

### 2.2.2. Umsatzsteuerliche Wahlrechte

Umsatzsteuerlich hat ein Unternehmer grundsätzlich die Option, einen zumindest zu 10 % unternehmerisch genutzten Gegenstand vollständig dem Privatvermögen (**Fall a**)

---

<sup>22</sup> Vgl. BMF-Schr. v. 18.11.2009 - IV C 6 - S 2177/07/1004 - 2009/0725394, BStBl I 2009, S. 1326, Rz. 18ff.

oder ihn anteilig (**Fall b**) bzw. vollständig (**Fall c**) dem Unternehmensvermögen zuzuordnen.<sup>23</sup>

#### **a) Zuordnung zum Privatvermögen**

Der Fall einer Zuordnung des Fahrzeugs zum Privatvermögen (**Fall a**) ist dann relevant, wenn ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist oder der Unternehmer auf den Vorsteuerabzug verzichtet. Der Vorsteuerabzug ist insbesondere dann ausgeschlossen, wenn der unternehmerische Nutzungsanteil unter 10 % liegt, der Unternehmer ausschließlich steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug erzielt (z.B. Ärztliche Leistungen oder Finanzdienstleistungen) oder der Unternehmer von der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG Gebrauch macht. Infolge der fehlenden Zuordnung zum Unternehmen kommt ein Vorsteuerabzug nicht in Frage. Daher erhöht die nicht als Vorsteuer geltend gemachte Umsatzsteuer die Anschaffungskosten und die laufenden Kosten des Fahrzeugs, die ertragsteuerlich geltend gemacht werden können (§ 9b Abs. 1 EStG). Gemäß § 3 Abs. 1b S. 2 UStG werden in Folge dessen weder die Entnahme/Veräußerung noch die private Nutzung des Fahrzeugs (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) umsatzsteuerlich erfasst.

#### **b) Anteilige Zuordnung zum Unternehmensvermögen**

Eine anteilige Zuordnung des Fahrzeugs zum Unternehmen (**Fall b**) kommt dann in Frage, wenn der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der unternehmerische Nutzungsanteil mindestens 10 % beträgt. In diesem Fall kann der Unternehmer die Vorsteuer entsprechend dem unternehmerischen Nutzungsanteil  $\alpha_u$  steuerlich geltend machen. Dies gilt sowohl für die Anschaffungskosten als auch für die laufenden Kosten des Fahrzeugs. Dementsprechend verringern sich für ertragsteuerliche Zwecke gem. § 9b Abs. 1 EStG sowohl die Anschaffungskosten des Kraftfahrzeugs als auch die laufenden Kosten um die geltend gemachte Vorsteuer. Dies gilt allerdings nicht bei einer Abrechnung nach pauschalen Kilometersätzen (**Fall 1**). Eine spätere Veräußerung/Entnahme des Fahrzeugs ist nur mit dem unternehmerischen Anteil  $\alpha_u$  umsatzsteuerpflichtig.<sup>24</sup> In der vorliegenden Analyse wird unterstellt, dass die Umsatzsteuer

---

<sup>23</sup> Vgl. hierzu detailliert das aktuelle BMF-Schr. v. 05.06.2014, IV D 2 – S 7300/07/10002:001 – 2014/0492152, BStBl I 2014, S. 896.

<sup>24</sup> Vgl. u.a. EuGH-Urt. v. 04.10.1995 - C-291/92 Rs. Armbrrecht, BStBl II 1996, S. 392; v. 08.03.2001 - C-415/98 Rs. Bakcsi, Slg. 2001, I-1831.

nicht auf den Käufer des Fahrzeugs überwältzt werden kann.<sup>25</sup> Da von einem zeitlich konstanten und korrekt ermittelten Nutzungsanteil ausgegangen wird, kommen weder eine Versteuerung der privaten Nutzungsentnahme (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) noch eine Vorsteuerkorrektur (§ 15a UStG) in Betracht.

### c) **Vollständige Zuordnung zum Unternehmensvermögen**

Alternativ zur anteiligen Zuordnung (**Fall b**) kann ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer das Fahrzeug seinem Unternehmen auch vollständig (**Fall c**) zuordnen, soweit die unternehmerische Nutzung  $\alpha_u$  mindestens 10 % beträgt. In diesem Fall kann der Unternehmer sowohl die Anschaffungskosten als auch die laufenden Kosten in vollem Umfang um den Vorsteuerabzug mindern, was sich entsprechend auf die ertragsteuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben auswirkt, soweit diese nicht pauschaliert wurden (**Fall 1**). Die private Fahrzeugnutzung wird gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt. Führt der Unternehmer für ertragsteuerliche Zwecke ein Fahrtenbuch und wird die private Nutzung mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt, ist von diesem Wert auch für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung auszugehen. Fehlen geeignete Unterlagen, ist der private Nutzungsanteil mit mindestens 50 % anzusetzen, soweit sich aus den besonderen Verhältnissen des Einzelfalles nichts Gegenteiliges ergibt.<sup>26</sup> Eine Besonderheit ergibt sich bei vollständiger unternehmerischer Zuordnung des Fahrzeugs, wenn für ertragsteuerliche Zwecke die Nutzungsentnahme nach der 1 %-Methode ermittelt wird. In diesem Fall kann diese Pauschalierungsmethode auch für umsatzsteuerliche Zwecke zur Anwendung kommen (**Fall d**). Für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten kann dabei ein pauschaler Abschlag von 20 % vorgenommen werden. Der so ermittelte Betrag ist ein sogenannter Nettowert, auf den die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen ist.<sup>27</sup> Die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

---

<sup>25</sup> Dies erscheint unter der Annahme eines kompetitiven Wettbewerbs sowie der hohen Zahl von umsatzsteuerfrei veräußerten Privatfahrzeugen als realistisch, wenn von einer Veräußerung an Privatpersonen oder einer Veräußerung an Gebrauchtwagenhändler ausgegangen wird. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Gebrauchtwagenhändler regelmäßig der Differenzbesteuerung gem. § 25a UStG unterliegen und damit auch bei einem umsatzsteuerfreien Erwerb des Fahrzeugs nur dessen Mehrwert bei Wiederverkauf versteuern müssen. Dementsprechend werden Gebrauchtwagenhändler nicht zu einer Übernahme der Umsatzsteuerlast bereit sein. Auf Besonderheiten im Fall der Veräußerung an andere Unternehmer, die keine Wiederverkäufer sind, wird im Folgenden nicht eingegangen.

<sup>26</sup> Vgl. BMF-Schr. v. 05.06.2014, IV D 2 – S 7300/07/10002:001 – 2014/0492152, BStBl I 2014, S. 896.

<sup>27</sup> Vgl. ebenda.

sind im Umsatzsteuerrecht dem unternehmerischen Nutzungsanteil zuzurechnen, da diese Fahrten nicht für Zwecke erfolgen, die außerhalb des Unternehmens liegen, so dass sie nicht als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen sind.<sup>28</sup> Da der Abzug der Mehrwertsteuer aus den laufenden Kosten sowie die Erfassung der Nutzungsentnahme im identischen Kalenderjahr erfolgen, ergeben sich diesbezüglich keine Zinseffekte. Die spätere Veräußerung des Fahrzeugs unterliegt in voller Höhe der Umsatzbesteuerung.

Durch Kombination der unterschiedlichen ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Alternativen ergeben sich insgesamt 13 verschiedene Wahlmöglichkeiten. Einen Überblick bietet Tabelle 1.

**Tabelle 1:** Ertrag- und umsatzsteuerliche Optionsrechte

Ertragsteuerliche Option	Umsatzsteuerliche Optionen		
	Keine Zuordnung	Anteilige Zuordnung	Volle Zuordnung
Zuordnung zum Privatvermögen mit pauschalen Kilometersätzen (Pauschale)	1a	1b	1c
Zuordnung zum Privatvermögen mit Ermittlung der betrieblichen Nutzung (Nutzungsanteil)	2a	2b	2c
Zuordnung zum Betriebsvermögen mit Ermittlung der betrieblichen Nutzung (Nutzungsanteil)	3a	3b	3c
Zuordnung zum Betriebsvermögen mit pauschalierter Entnahme (1 %-Methode)	4a	4b	4c, 4d

Der Barwert der Kosten des Fahrzeugs lässt sich bei einer teilweisen betrieblichen Nutzung ( $BW_B$ ) somit darstellen als Barwert der Kosten einer rein privaten Nutzung ohne steuerliche Vorteile ( $BW$ ) abzüglich des Barwerts der mit der betrieblichen Nutzung verbundenen steuerlichen Vor- und Nachteile ( $BW_S$ ). Eine detaillierte formelmäßige Darstellung und Erläuterung der einzelnen Barwerte findet sich im Anhang.

### 2.3. Simulation der Fahrzeugkosten

Um eine realistische Abschätzung der Fahrzeugkosten unter Berücksichtigung eines zu erwartenden Veräußerungserlöses zu ermöglichen, wurde auf Daten des Autokostenrechners des Allgemeinen Deutschen Automobilclubs e.V. zurückgegriffen, der für einschlägige Fahrzeugtypen je nach Intensität der Nutzung (Fahrleistung pro Jahr, Dauer

<sup>28</sup> Vgl. BFH-Urt. v. 05.06.14 - XI R 36/12, DStR 2014, S. 2074.

der Nutzung) Informationen zu den durchschnittlich zu erwartenden laufenden Kosten (Versicherung, Kraftfahrzeugsteuer, Reparaturkosten, Benzinverbrauch), dem Listenpreis sowie dem zu erwartenden Veräußerungserlös nach Ende der Nutzung bereitstellt.<sup>29</sup> Auf Basis dieser Rohdaten ermitteln wir die für unterschiedliche Parameterkonstellationen (Fahrleistung, Haltedauer) und Fahrzeugtypen zu erwartenden Anschaffungskosten, laufenden Kosten und Veräußerungserlöse.

Für die Analyse unterscheiden wir die Fahrzeuge nach Kompakt-, Mittel- und Oberklasse. Die Daten wurden im Jahr 2012 jeweils für drei Fahrzeugtypen erhoben, die im Kalenderjahr 2011 zum einen eine hohe Zahl an Neuzulassungen und zum anderen einen hohen gewerblichen Nutzeranteil aufgewiesen haben. Hieran hat sich auch bis zum Jahr 2014 nichts Wesentliches geändert. Die Bedeutung der einzelnen Fahrzeugtypen in den jeweiligen Segmenten (Kompaktklasse, Mittelklasse, Oberklasse) für die Jahre 2011 (Januar bis Dezember) und 2014 (Januar bis August) dokumentiert Tabelle 2.

**Tabelle 2:** Fahrzeugtypen<sup>30</sup>

Fahrzeug	Fahrzeugklasse	Anteil Neuzulassungen		Darunter gewerbliche	
		2011	2014	2011	2014
BMW 1er	Kompakt	6,6 %	6,2 %	67,2 %	59,3 %
Opel Astra	Kompakt	10,8 %	6,1 %	69,3 %	82,8 %
VW Golf	Kompakt	32,0 %	29,8 %	64,2 %	69,7 %
Audi A4	Mittel	12,7 %	12,8 %	81,4 %	87,8 %
BMW 3er	Mittel	13,4 %	15,4 %	75,9 %	82,8 %
VW Passat	Mittel	22,2 %	18,8 %	87,1 %	91,2 %
Audi A8	Ober	15,9 %	12,5 %	93,4 %	92,6 %
BMW 7er	Ober	17,0 %	6,8 %	91,3 %	92,3 %
Mercedes S-Klasse	Ober	15,9 %	28,7 %	87,5 %	86,2 %

Die durchschnittlichen Fahrzeugkosten in den jeweiligen Klassen werden als einfaches arithmetisches Mittel der Kosten der einzelnen Fahrzeugtypen errechnet, wobei von Dieselfahrzeugen ausgegangen wird. Die Kosten für Diesel werden mit 1,40 €/pro Liter veranschlagt. Dies entspricht dem abgerundeten Durchschnittspreis des Jahres 2013.<sup>31</sup> Während Anschaffungskosten sowie Kosten für Versicherungen und Steuern weitgehend fix sind, hängen die jährlich zu erwartenden Reparaturkosten sowie der erzielbare Veräußerungspreis des Fahrzeuges stark von den Parametern Haltedauer und Fahrleis-

<sup>29</sup> Vgl. <https://www.adac-autokosten.de/start.aspx>.

<sup>30</sup> Vgl. Kraftfahrt-Bundesamt (2012), Kraftfahrt-Bundesamt (2014).

<sup>31</sup> Vgl. ADAC (2013).

tung pro Jahr ab. Da im Barwertmodell diese Parameter unterschiedliche Werte annehmen können, erscheint die Berücksichtigung entsprechender Zusammenhänge unerlässlich. Aus diesem Grund wurden dem Autokostenrechner Daten zu unterschiedlichen Nutzungskonstellationen entnommen. Insbesondere wurden die jährliche Fahrleistung zwischen 5.000 km und 60.000 km sowie die Haltedauer zwischen 24 und 60 Monaten variiert.<sup>32</sup> Durch diese Variationen und die neun verwendeten Fahrzeugtypen ergeben sich 540 Beobachtungen, die manuell erhoben und im Rahmen einer statistischen Regressionsanalyse untersucht werden. Das Ziel dieser Analyse besteht darin, das Verhältnis zwischen dem erzielbaren Verkaufspreis und den Anschaffungskosten (VP/AK) sowie zwischen den durchschnittlichen jährlichen Reparaturkosten und den Anschaffungskosten (RK/AK) durch variable und beobachtbare Parameter wie die Fahrzeugklasse, die gesamte Fahrleistung, die jährliche Fahrleistung oder das Alter zu erklären. Dabei hat die Verwendung relativer Kennzahlen den Vorteil, dass die Anschaffungskosten selbst nicht als unabhängige Variable im Modell berücksichtigt werden müssen. Tabelle 3 bietet eine Übersicht der verwendeten unabhängigen Variablen.

**Tabelle 3:** Variablenübersicht

Variablen	Erläuterung
OK	Dummy-Variable: Wert = 1 bei Oberklasse; sonst Wert = 0
KK	Dummy-Variable: Wert = 1 bei Kompaktklasse; sonst Wert = 0
Fahrleistung	Gesamtfahrleistung in km
Fahrleistung (OK / KK)	Interaktionsterm: Produkt aus Fahrleistung und OK bzw. KK
Fahrleistung / Jahr	Fahrleistung in km pro Jahr
Haltedauer	Dauer der Fahrzeugnutzung in Jahren
1 / Haltedauer (OK / KK)	Interaktionsterm: Produkt aus dem Kehrwert von Haltedauer und OK bzw. KK
Neuwagen	Dummy-Variable mit dem Wert = 1 für Neuwagen; sonst = 0
Neuwagen (OK / KK)	Interaktionsterm: Produkt aus Neuwagen und OK bzw. KK

Die aus den vorhandenen Beobachtungen  $i$  ermittelten Koeffizienten der Schätzung werden im Anschluss verwendet, um realistische Werte für zu erwartende Veräußerungspreise und Reparaturkosten in unterschiedlichen Fallkonstellationen zu berechnen. Die Schätzgleichung für beide abhängigen Variablen  $Y$  (VP/AK bzw. RK/AK) lautet wie folgt:

<sup>32</sup> Der Autokostenrechner geht von einer Mindestfahrleistung von 24 Monaten aus. Vgl. <https://www.adac-autokosten.de/start.aspx>.

$$\begin{aligned}
Y_i = & \beta_0 + \beta_1 \cdot \text{OK}_i + \beta_2 \cdot \text{KK}_i + \beta_3 \cdot \text{Fahrleistung}_i \\
& + \beta_4 \cdot \text{Fahrleistung}(\text{OK})_i + \beta_5 \cdot \text{Fahrleistung}(\text{KK})_i + \beta_6 \cdot \frac{\text{Fahrleistung}}{\text{Jahr}}_i \\
& + \beta_7 \cdot \text{Haltedauer}_i + \beta_8 \cdot \frac{1}{\text{Haltedauer}_i} + \beta_9 \cdot \frac{1}{\text{Haltedauer}}(\text{OK})_i + \beta_{10} \cdot \frac{1}{\text{Haltedauer}}(\text{KK})_i \\
& + \beta_{11} \cdot \text{Neuwagen}_i + \beta_{12} \cdot \text{Neuwagen}(\text{OK})_i + \beta_{13} \cdot \text{Neuwagen}(\text{KK})_i + u_i
\end{aligned} \tag{6}$$

Die Regressionsergebnisse für unterschiedliche Parameterspezifikationen werden in Tabelle 4 dargestellt. Wir verwenden einen einfachen Kleinste-Quadrate-Schätzer ohne etwaige Besonderheiten (OLS). Unsere Ergebnisse machen deutlich, dass sich durch eine Berücksichtigung sämtlicher erklärender Variablen inklusive der Interaktionsterme der Erklärungsgehalt des Modells ( $R^2$  sowie bereinigtes  $R^2$ ) nachhaltig steigern lässt. Dies gilt insbesondere für das Verhältnis aus Reparaturkosten und Anschaffungskosten. Für beide abhängigen Variablen können mit der verwendeten Schätzgleichung über 90 % der vorhandenen Variation erklärt werden. Für das Verhältnis von Veräußerungspreis zu Anschaffungskosten lässt sich die vorhandene Variation zu annähernd 100 % erklären.

Die Ergebnisse für die einzelnen Parameter erscheinen plausibel. So nimmt etwa der erzielbare Veräußerungspreis mit der jährlichen Fahrleistung und der Haltedauer ab, während die Reparaturkosten zunehmen. Der Kehrwert der Haltedauer sowie die Fahrleistung (als Interaktion von Haltedauer und jährlicher Fahrleistung) berücksichtigen nichtlineare Effekte. Die Dummy-Variable für Oberklassefahrzeuge macht deutlich, dass bei diesen Fahrzeugen gerade in den ersten Jahren ein hoher Wertverlust eintritt, der weitgehend unabhängig von der Haltedauer und Fahrleistung ist.

Zusammenfassend erscheint das Modell als geeignet, um belastbare Aussagen für beliebige Parameterkonstellationen zu treffen. Dies lässt sich insbesondere mit dem ausgesprochen hohen Erklärungsgehalt des Modells begründen ( $R^2$  sowie bereinigtes  $R^2$ ). Im Folgenden werden sämtliche Koeffizienten und Variablen der Schätzmodelle (3) und (6) aus Tabelle 4 für die Voraussage der zu erwartenden Veräußerungspreise und Reparaturkosten verwendet.

**Tabelle 4:** Regressionsergebnisse

Variable	(1) VP/AK	(2) VP/AK	(3) VP/AK	(4) RK/AK	(5) RK/AK	(6) RK/AK
OK (Oberklasse)			-0,137*** (0,0109)			-0,000534 (0,00245)
KK (Kompaktklasse)			0,0166 (0,0109)			-0,00382 (0,00245)
Fahrleistung	1,40e-06*** (1,22e-07)	-4,82e-07*** (1,30e-07)	-5,66e-07*** (9,29e-08)	1,19e-07*** (2,15e-08)	1,52e-08 (3,17e-08)	6,08e-09 (2,08e-08)
Fahrleistung (OK)			3,75e-07*** (6,64e-08)			-6,45e-08*** (1,49e-08)
Fahrleistung (KK)			-1,23e-07* (6,64e-08)			9,19e-08*** (1,49e-08)
Fahrleistung pro Jahr	-8,71e-06*** (3,11e-07)	-1,79e-06*** (4,05e-07)	-1,79e-06*** (2,64e-07)	5,66e-07*** (5,49e-08)	9,40e-07*** (9,88e-08)	9,40e-07*** (5,92e-08)
Haltedauer	-0,132*** (0,00189)	-0,0567*** (0,00602)	-0,0567*** (0,00393)	-0,00117*** (0,000334)	0,00162 (0,00147)	0,00162* (0,000881)
1/Haltedauer		0,115* (0,0621)	0,0897** (0,0430)		-0,00667 (0,0152)	-0,0123 (0,00964)
1/Haltedauer (OK)			0,129*** (0,0249)			-0,00399 (0,00558)
1/Haltedauer (KK)			-0,0534** (0,0249)			0,0209*** (0,00558)
Neuwagen		0,350*** (0,0400)	0,310*** (0,0270)		0,00996 (0,00977)	0,00744 (0,00607)
Neuwagen (OK)			0,137*** (0,0122)			-0,00195 (0,00275)
Neuwagen (KK)			-0,0166 (0,0122)			0,00950*** (0,00275)
Konstante	0,977*** (0,00467)	0,650*** (0,0399)	0,690*** (0,0268)	0,00747*** (0,000825)	-0,00136 (0,00973)	8,89e-05 (0,00600)
Fallzahl	540	540	540	540	540	540
R <sup>2</sup>	0,960	0,980	0,992	0,709	0,721	0,901
Angepasstes R <sup>2</sup>	0,960	0,980	0,991	0,707	0,718	0,900

Anmerkungen: Lineare Regressionsergebnisse (OLS); Standardfehler in Klammern; \*\*\*/\*\*/\* bezeichnen das Signifikanzniveau (1%/2%/10%). OK / KK bezeichnen die Oberklasse / Kompaktklasse. Variablen mit OK/KK im Klammern bezeichnen Interaktionsterme mit der Oberklasse/Kompaktklasse. Die Angabe e-0x bedeutet, dass der angegebene Koeffizient mit 10<sup>-x</sup> zu multiplizieren ist.

Für die Simulationsrechnungen wird der Kalkulationszinsfuß vereinfachend mit 5 % nach Steuern angesetzt. Trotz der gegenwärtigen Niedrigzinsphase für Fremdkapital soll damit berücksichtigt werden, dass die in der Praxis verwendeten Kalkulationszinssätze einen Mischzinsfuß aus Eigenkapitalkosten und Fremdkapitalkosten darstellen. Empirisch gemessene Eigenkapitalkosten liegen in einem Spektrum von 7,4 % und 15,3 %.<sup>33</sup> Als Ertragsteuersatz wird ein kombinierter Steuersatz aus Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag von 45 % veranschlagt. Dies entspricht annähernd dem Differenzsteuersatz, der sich bei einem Einkommensteuersatz von 42 %, dem Solidaritätszuschlag von 5,5 % und einem gewerbsteuerlichen Hebesatz von 420 % ergibt.<sup>34</sup>

<sup>33</sup> Vgl. Botosan/Plumlee/Wen (2011), S. 1100.

<sup>34</sup> Der Differenzsteuersatz bezeichnet im vorliegenden Fall die prozentuale Steuerentlastung, die sich aufgrund der Betriebsausgaben durch das Fahrzeug ergibt. Aufgrund des progressiven Einkommen-

Würde zusätzlich noch Kirchensteuer mit einem Steuersatz von 9 % berücksichtigt, dann würde sich der Einkommensteuersatz auf 40,7 % verringern, damit sich ein Differenzsteuersatz von 45 % ergibt.<sup>35</sup> Auf die Kirchensteuer wird im Folgenden nicht weiter eingegangen.

In einem Basisszenario unterstellen wir eine jährliche Fahrleistung von 20.000 km und eine betriebliche Haltedauer des Fahrzeugs von drei Jahren.<sup>36</sup> Die Entfernung zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte wird mit 10 km<sup>37</sup> angesetzt, die zweimal täglich an 220 Arbeitstagen zurückgelegt werden, woraus eine Fahrleistung von insgesamt 4.400 km pro Jahr resultiert. Von der Gesamtfahrleistung entfallen 50 % (10.000 km pro Jahr) auf die private Nutzung sowie 28 % (5.600 km pro Jahr) auf die eigenbetriebliche Nutzung ( $\alpha_e = 0,28$ ). Inklusive der Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte liegt der unternehmerische Nutzungsanteil ( $\alpha_u$ ) somit bei 50 %. Wir interpretieren diese hälftig private und hälftig unternehmerische Nutzung des Fahrzeugs als Grenzfall, der gerade noch eine Zuordnung zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen zulässt. Damit vernachlässigen wir vereinfachend, dass bei einer betrieblichen Nutzung von 50 % das Fahrzeug gerade noch notwendiges Betriebsvermögen darstellt. Dies erscheint jedoch als nicht gravierend, da bereits ein zusätzlich zurückgelegter privater Entfernungskilometer in diesem Fall eine private Zuordnung des Fahrzeugs rechtfertigen würde. Die Anschaffungskosten entsprechen dem Listenpreis, das heißt Rabatte werden zunächst nicht berücksichtigt.

steuertarifs muss der Differenzsteuersatz (der sich auf den Teil des Einkommens bezieht, der durch die Betriebsausgaben gesenkt wird) nicht dem Durchschnittssteuersatz (der sich auf das ganze Einkommen bezieht) entsprechen. Vgl. hierzu auch Schult (1979).

<sup>35</sup> Die Kirchensteuer lässt sich leicht über einen effektiven Kirchensteuersatz in die Einkommensteuerbelastung integrieren. Vgl. hierzu etwa Eichfelder (2008).

<sup>36</sup> Innerhalb der ersten zwei Jahre wechseln annähernd 50 % der betrieblichen Neuwagen, inklusive Kurzzulassungen und Mietfahrzeuge, in private Hand. Fünf Jahre nach Zulassung waren in 2010 nur noch rund 18 % in gewerblicher Hand. Vgl. Demberg (2011), S. 40; Kraftfahrt-Bundesamt (2011b), S. 5f.

<sup>37</sup> Im Jahr 2012 lag die Tätigkeitsstätte bei 49 % der Erwerbstätigen weniger als zehn Kilometer von der Wohnung entfernt. Vgl. Statistisches Bundesamt (2013).

### 3. Ergebnisse

#### 3.1. Basisszenario

Die Ergebnisse für die jeweiligen Fahrzeugklassen sind Tabelle 5 zu entnehmen. Enthalten ist der durchschnittliche Bruttolistenpreis für die jeweilige Fahrzeugklasse, der Barwert der Kosten der Fahrzeugnutzung unter Berücksichtigung des diskontierten nach 3 Jahren zu erwartenden Veräußerungserlöses, der Barwert pro zurückgelegtem Entfernungskilometer sowie der Barwert der Steuervorteile und zwar absolut und im Verhältnis zum Barwert der Fahrzeugnutzung.

**Tabelle 5:** Absolute und relative Barwerte der Steuervorteile (BW<sub>S</sub>)

	Kompaktklasse		Mittelklasse		Oberklasse	
<b>Listenpreis</b>	24.513 €		33.892 €		73.926 €	
<b>BW</b>	22.784 €		28.721 €		61.335 €	
<b>BW pro km</b>	0,38 €		0,48 €		1,02 €	
<b>Barwerte</b>	<b>BW<sub>S</sub></b>	<b>BW<sub>S</sub> / BW</b>	<b>BW<sub>S</sub></b>	<b>BW<sub>S</sub> / BW</b>	<b>BW<sub>S</sub></b>	<b>BW<sub>S</sub> / BW</b>
<b>Fall 1a</b>	2.868 €	12,6 %	2.868 €	10,0 %	2.868 €	4,7 %
<b>Fall 1b</b>	4.485 €	19,7 %	4.946 €	17,2 %	7.370 €	12,0 %
<b>Fall 1c</b>	4.580 €	20,1 %	5.056 €	17,6 %	7.975 €	13,0 %
<b>Fall 2a</b>	3.251 €	14,3 %	3.866 €	13,5 %	6.737 €	11,0 %
<b>Fall 2b</b>	4.699 €	20,6 %	5.728 €	19,9 %	10.816 €	17,6 %
<b>Fall 2c</b>	4.623 €	20,3 %	5.621 €	19,6 %	10.997 €	17,9 %
<b>Fall 3a</b>	3.523 €	15,5 %	4.129 €	14,4 %	9.366 €	15,3 %
<b>Fall 3b</b>	4.949 €	21,7 %	5.970 €	20,8 %	13.235 €	21,6 %
<b>Fall 3c</b>	4.852 €	21,3 %	5.842 €	20,3 %	13.206 €	21,5 %
<b>Fall 4a</b>	5.115 €	22,5 %	5.512 €	19,2 %	10.478 €	17,1 %
<b>Fall 4b</b>	<b>6.106 €</b>	<b>26,8 %</b>	<b>6.795 €</b>	<b>23,7 %</b>	<b>13.257 €</b>	<b>21,6 %</b>
<b>Fall 4c</b>	5.572 €	24,5 %	6.108 €	21,3 %	12.139 €	19,8 %
<b>Fall 4d</b>	5.879 €	25,8 %	6.393 €	22,3 %	12.365 €	20,2 %

Deutlich wird zunächst, dass der absolute Barwert der Steuervorteile mit der Fahrzeugklasse steigt, sich aber im Verhältnis zu den Gesamtkosten des Fahrzeugs reduziert. So nimmt bei Anwendung der 1 %-Methode mit anteiliger umsatzsteuerlicher Zuordnung zum Unternehmen (Fall 4b) der absolute Barwert der Steuervorteile mit der Fahrzeugklasse von 6.106 € auf 13.257 € zu, während der relative Barwert von 26,8 % auf 21,6 % fällt. Ein maßgeblicher Grund hierfür ist die begrenzte Abziehbarkeit der Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Während diese faktisch auf 0,15 €/pro gefahrenem Kilometer gedeckelt werden, liegen die als Barwert berechneten Kosten pro Kilometer deutlich höher. Bei höherwertiger Fahrzeugklasse hat der Steuerpflichtige somit einen immer höheren Anteil der Fahrzeugkosten selbst zu tragen.

Selbst bei dem angenommenen Differenzsteuersatz von 45 % sowie der Berücksichtigung umsatzsteuerlicher Effekte trägt der Unternehmer im Falle einer 50-prozentigen Privatnutzung mindestens 73,2 % (Kompaktklasse) bzw. 78,4 % (Oberklasse) der Kosten. Dieser Befund widerspricht der weit verbreiteten Annahme, der Staat würde durch die vorhandenen steuerlichen Regelungen den Kauf teurer und damit kostenträchtiger Fahrzeuge subventionieren.

Bedingt durch die geringere Differenz zwischen dem tatsächlichen Barwert pro Kilometer und den ertragsteuerlich berücksichtigungsfähigen Kilometersätzen wirken die Pauschalierungsvorschriften (Fall 1a bis 1c) in der Kompaktklasse (Barwert 0,38 €/km) nicht so verzerrend wie in der Oberklasse (Barwert 1,02 €/km). Hieraus lässt sich schließen, dass sich gerade in der Oberklasse die Erfassung der tatsächlichen Kosten lohnt. Im konkreten Einzelfall dürfte es allerdings auch darauf ankommen, wie hoch die mit der Erfassung der tatsächlichen Kosten verbundenen Bürokratiekosten<sup>38</sup> eingeschätzt werden.

In Bezug auf die Umsatzsteuer ist festzuhalten, dass die volle Zuordnung zum Privatvermögen (Fall a) grundsätzlich nachteilig ist. Soweit also eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht, sollte dieser in jedem Fall in Anspruch genommen werden. Interessanter erscheint hingegen die Frage, ob das Fahrzeug dem Unternehmensvermögen entsprechend dem Nutzungsanteil (Fall b) oder voll (Fall c) zugeordnet werden sollte. Bei voller Zuordnung (Fall c) ergibt sich zum Zeitpunkt der Anschaffung ein Liquiditätsvorteil, da das Unternehmen zunächst den gesamten Vorsteuerabzug geltend machen kann und erst in künftigen Perioden Umsatzsteuer auf die private Nutzung des Fahrzeugs (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 EStG) sowie dessen Veräußerung entrichten muss. Allerdings entsteht in diesem Fall ein ertragsteuerlicher Nachteil, da der Vorsteuerabzug die Betriebsausgaben grundsätzlich mindert (§ 9b Abs. 1 EStG), während die Umsatzsteuer auf Entnahmen nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig ist (§ 12 Nr. 3 EStG). Trotz des relativ hohen Kalkulationszinsfußes von 5 % nach Steuern überwiegt dieser Effekt im Basisszenario in den meisten Konstellationen den positiven Liquiditätseffekt, so dass eine anteilige umsatzsteuerliche Zuordnung des Fahrzeugs (Fall b) vorteilhaft ist. Ausnahmen von dieser „Regel“ ergeben sich für den Fall der ertragsteuerlichen Zuordnung zum Privat-

---

<sup>38</sup> Vgl. zu Bürokratiekosten der deutschen Einkommensteuer Blaufus/Eichfelder/Hundsdoerfer (2013). Eine umfassendere Darstellung der Thematik bieten Eichfelder (2011) sowie Eichfelder/Vaillancourt (2014).

vermögen bei Geltendmachung der realen Kosten (Fall 2c) bei Oberklassefahrzeugen sowie generell für den Fall des pauschalierten Abzugs der betrieblichen Fahrtkosten (Fall 1b und 1c). Beim Ansatz von Pauschalsätzen wirken sich umsatzsteuerliche Zuordnungsentscheidungen grundsätzlich nicht auf die ertragsteuerlich zu berücksichtigenden Betriebsausgaben aus. Aufgrund des Zinsvorteils ist die volle Zuordnung (Fall 1c) daher generell vorteilhaft gegenüber der anteiligen Zuordnung (Fall 1b), wenn als alleiniges Entscheidungskriterium der Barwert der Steuerzahlungen (Tabelle 5) herangezogen wird. Ein weiterer Effekt kann sich in diesem Zusammenhang dadurch ergeben, dass sich der tatsächliche Wertverlust des Fahrzeugs von dem typisierten Wertverlust im Rahmen der Nutzungsentnahmen über den Korrekturzeitraum von 5 Jahren unterscheidet. Bei langen Haltedauern von mehr als 5 Jahren begünstigt dies tendenziell

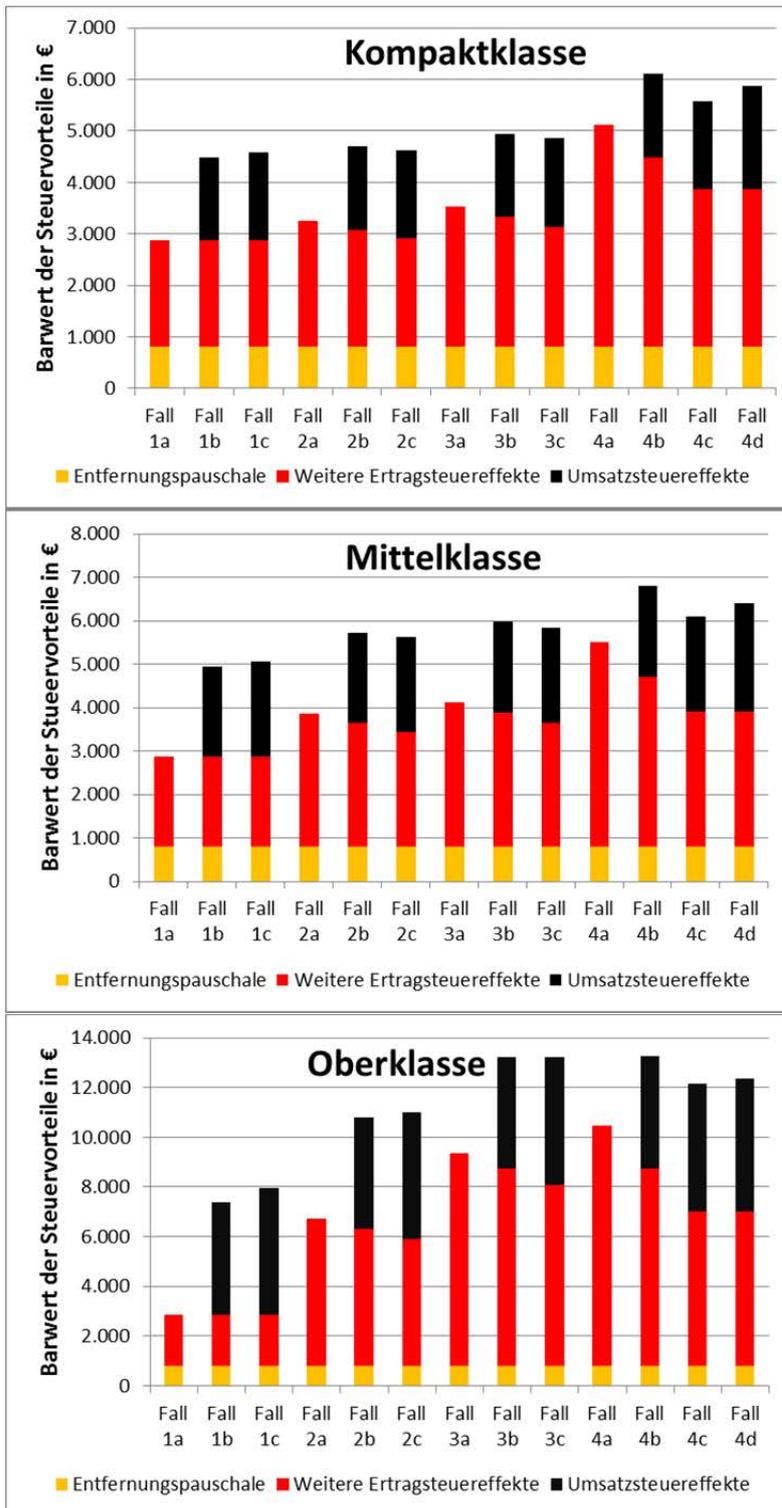
Bei der Berechnung der Barwerte bleiben Bürokratiekosten grundsätzlich unberücksichtigt, die dem Unternehmen durch die steuerliche Berücksichtigung des Fahrzeugs entstehen. Diese umfassen nicht nur den Ansatz von Betriebsausgaben und die Erfassung des Vorsteuerabzugs bzw. der Umsatzsteuer in den Steuererklärungen, sondern auch die Aufbewahrung und Verbuchung von Belegen und unter Umständen das Führen eines Fahrtenbuches. Den geringsten Aufwand sollte tendenziell die pauschale Abrechnung von betrieblichen Fahrten verursachen (Fall 1). Dies gilt vor allem dann, wenn das Fahrzeug umsatzsteuerlich der privaten Sphäre zugeordnet wird (Fall 1a). Allerdings ist diese Fallkonstellation im Basisszenario auch mit einem erheblichen Barwertnachteil von 3.238 €(Kompaktklasse) bis 10.389 €(Oberklasse) gegenüber der steuerlich günstigsten Alternative (Fall 4b) verbunden. Bei nicht hinreichender Dokumentation der Aufwendungen zahlt der Steuerpflichtige somit einen hohen Preis für seine „Faulheit“. Dieser Nachteil lässt sich reduzieren, wenn der Vorsteuerabzug teilweise (Fall 1b) oder voll (Fall 1c) in Anspruch genommen wird. Als deutlich lohnender erscheint im Basisszenario dagegen die Pauschalierung durch die 1 %-Methode (Fall 4b), die zu einer Steuerersparnis gegenüber sämtlichen anderen Konstellationen führt. Allerdings wird dieses Resultat stark durch den unterstellten privaten Nutzungsanteil von 50 % getrieben und kann daher nicht verallgemeinert werden.

### **3.2. Ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Effekte**

Im Folgenden wird der steuerliche Gesamteffekt aus der Nutzung des Kraftfahrzeugs in die Entfernungspauschale, weitere Ertragsteuereffekte (Betriebsausgabenabzug, Erfas-

sung von Nutzungsentnahmen, Besteuerung der Veräußerung) und Umsatzsteuereffekte (Vorsteuerabzug, Besteuerung der Veräußerung, Besteuerung der privaten Fahrzeugnutzung) aufgliedert. Die Abbildung 1 fasst die entsprechenden Ergebnisse für die betrachteten Fahrzeugklassen zusammen.

**Abbildung 1:** Einzeleffekte je Fahrzeugklasse



Deutlich wird, dass die weiteren Ertragsteuereffekte in allen betrachteten Fahrzeugklassen die größte Variation aufweisen. Während bei einer pauschalen Abrechnung der betrieblich gefahrenen Kilometer (Fälle 1a bis 1c) die Umsatzsteuer keinen Einfluss auf die Höhe des Betriebsausgabenabzugs hat, führt in den übrigen Konstellationen der Vorsteuerabzug zu einer Reduktion der ertragsteuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben. Die Zuordnungsentscheidung des gemischt genutzten Fahrzeugs zum Privat- oder Betriebsvermögen ist abhängig von der Frage des zu erwartenden Veräußerungspreises. Wird mit einem Veräußerungsgewinn gerechnet, so sollte der PKW bei Ansatz der tatsächlichen Kosten dem Privatvermögen zugeordnet werden (Fälle 2a bis 2c). Wird hingegen mit einem Verlust gerechnet, so sollte gewillkürtes Betriebsvermögen gebildet werden (Fälle 3a bis 3c), da ein Veräußerungsverlust die Steuerlast mindert, wie Abbildung 1 sowie Tabelle 5 verdeutlichen. Die volle Zuordnung des Fahrzeugs zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen (Fälle 1c bis 4c) wird durch die spätere Erfassung der privaten Fahrten sowie des vollen Veräußerungspreises korrigiert, so dass im Endeffekt nur geringe Unterschiede zwischen einer anteiligen oder vollen Zuordnung verbleiben.

### **3.3. Sensitivitätsanalyse**

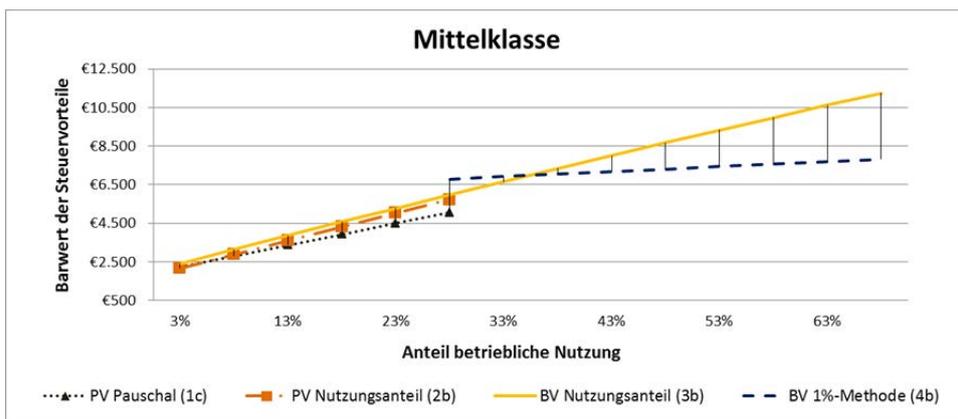
Anhand des Basisszenarios lassen sich lediglich Aussagen für die steuerliche Vorteilhaftigkeit einzelner Optionsmöglichkeiten für eine als weitgehend repräsentativ erachtete Nutzung treffen. Daher werden im Folgenden einzelne Modellparameter variiert, um darüber hinaus auch Aussagen über den Umfang der Steuervorteile und die Vorteilhaftigkeit von Handlungsoptionen in alternativen Szenarien zu treffen. Da die Ausführungen in den Abschnitten 3.1. und 3.2. deutlich gemacht haben, dass es insbesondere auf die ertragsteuerlichen Effekte ankommt, wird auf eine detaillierte Analyse der umsatzsteuerlichen Optionsrechte verzichtet. Stattdessen konzentrieren sich die Ausführungen zum einen auf die Fälle der Zuordnung des Fahrzeugs zum Privatvermögen (PV) bei Pauschalierung der Kosten bzw. Ansatz der tatsächlichen Kosten und zum anderen bei Zuordnung zum Betriebsvermögen (BV) mit Ermittlung der privaten Nutzung durch das Fahrtenbuch oder der 1 %-Methode. Für diese Konstellationen wird jeweils diejenige umsatzsteuerliche Gestaltung gewählt, die entsprechend der bisherigen Ergebnisse als im Regelfall vorteilhaft gelten kann. Dementsprechend erfolgt nur bei der Pauschalierung der Kosten eine volle umsatzsteuerliche Zuordnung zum Unternehmen (Fall 1c),

während in allen übrigen Fällen von einer anteiligen umsatzsteuerlichen Zuordnung ausgegangen wird (Fall 2b, Fall 3b, Fall 4b).

### 3.3.1. Betriebliche Nutzung des Fahrzeugs

Der wohl wichtigste Parameter bei gemischt genutzten Kraftfahrzeugen ist der Anteil der betrieblichen Nutzung  $\alpha_e$ . Dieser beeinflusst nicht nur die Vorteilhaftigkeit verschiedener Alternativen, sondern auch, ob bestimmte Optionsrechte überhaupt in Frage kommen, z.B. die 1 %-Methode. Dies wird auch in Abbildung 2 berücksichtigt, in der der eigenbetriebliche Nutzungsanteil  $\alpha_e$  von Mittelklassewagen von 3 % bis zu 68 % variiert wird. Unter Berücksichtigung der Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte (4.400 km von 20.000 km) ergibt sich somit ein unternehmerischer Nutzungsanteil  $\alpha_u$  von 25 % bis zu 90 %. Die rein private Nutzung schwankt demgemäß spiegelbildlich zwischen 75 % und 10 %.

**Abbildung 2:** Betriebliche Nutzung – Mittelklasse

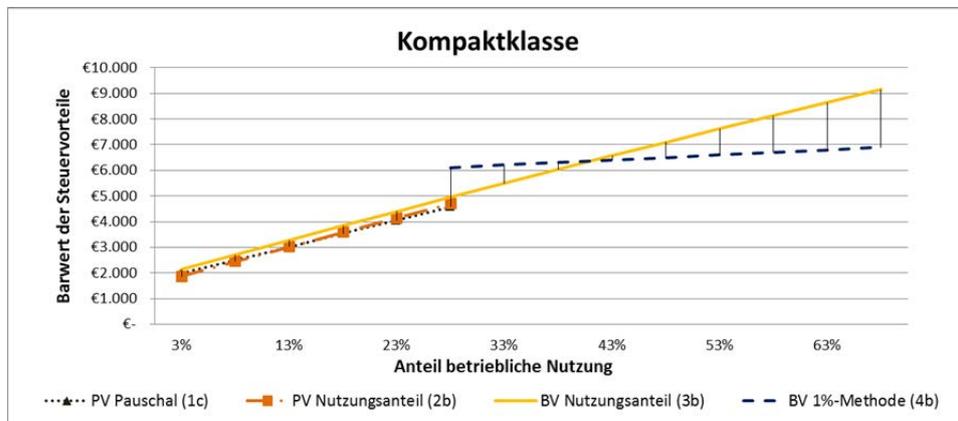


Für Mittelklassewagen zeigt sich, dass lediglich in einem relativ kleinen Bereich der betrieblichen Nutzung zwischen 28 % bis 35 % die 1 %-Methode (Fall 4b) Vorteile verspricht. Dabei ist zu berücksichtigen, dass für eine geringere betriebliche Nutzung die 1 %-Methode aufgrund der unternehmerischen Mindestnutzung von 50 % (hier 28 % betrieblich sowie 22 % Fahrten zwischen Betrieb und Tätigkeitsstätte) nicht anwendbar ist. Bei Ansatz tatsächlicher Kosten ist die Zuordnung zum Betriebsvermögen (Fall 3b) leicht gegenüber der Zuordnung zum Privatvermögen (Fall 2b) vorteilhaft, da unter den gegebenen Parametern ein geringfügiger Veräußerungsverlust realisiert wird. Die Pauschalierung der Kosten im Privatvermögen (Fall 1c) ist grundsätzlich nachteilig. Gleichwohl stellt sich die Frage, ob sich die mit der Ermittlung des betrieblichen Nut-

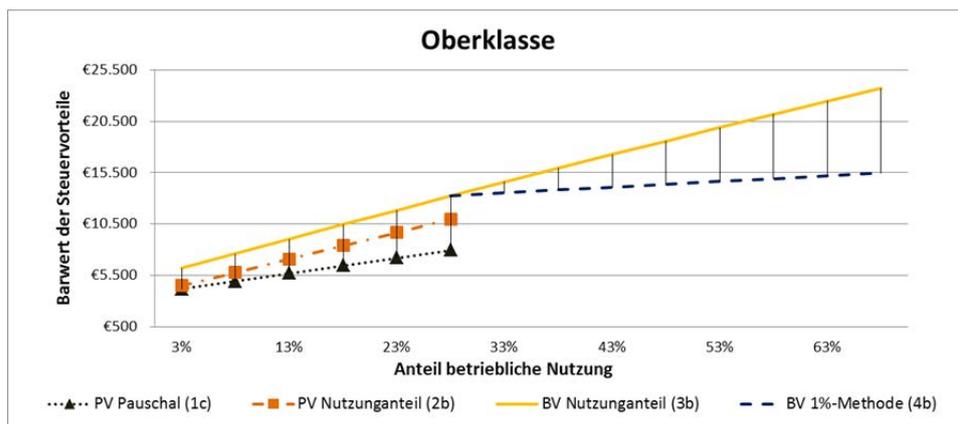
zungsanteils verbundenen Verwaltungsaufwendungen in allen Fällen rechtfertigen lassen. Dies gilt insbesondere bei Anwendung der aufwändigen Fahrtenbuchregelung. Der Barwertvorteil bei Ansatz der tatsächlichen Kosten (Fall 3b) gegenüber der Pauschalierung durch die 1 %-Methode (Fall 4b) beträgt beispielsweise für eine betriebliche Nutzung von 68 % (zuzüglich 22 % Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) 3.481 € bei einer betrieblichen Nutzung von 38 % hingegen nur 671 €. Somit ist die Fahrtenbuchmethode vor allem für stark betrieblich genutzte Fahrzeuge relevant.

Ähnliche Ergebnisse ergeben sich auch für die Kompaktklasse (Abbildung 3). Bedingt durch den niedrigeren Barwert pro Kilometer schneiden Pauschalierungsnormen (1c, 4b) hier etwas günstiger ab als bei der Mittelklasse. Bei der Oberklasse (Abbildung 4) sind demgegenüber die Nachteile einer Pauschalierung schon bei geringen betrieblichen Nutzungsanteilen erheblich. Der maximale Nachteil beträgt bei einem betrieblichen Nutzungsanteil von 68 % immerhin 8.326 €. Damit erweisen sich sowohl die pauschale Abrechnung der Kosten als auch die 1 %-Methode bei denjenigen Fahrzeugen als nachteilig, die hohe Anschaffungs- und Betriebskosten aufweisen.

**Abbildung 3:** Betriebliche Nutzung – Kompaktklasse



**Abbildung 4:** Betriebliche Nutzung – Oberklasse



### 3.3.2. Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte

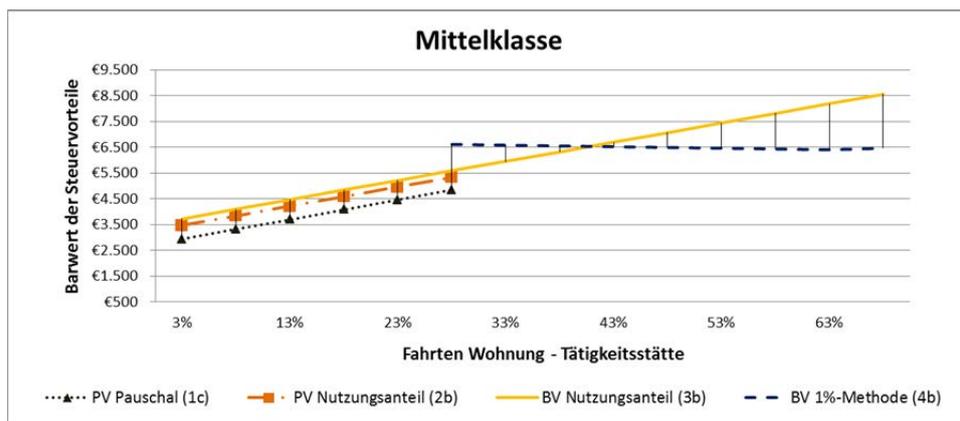
Neben der betrieblichen Nutzung im eigentlichen Sinne stellt auch der Anteil der Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte eine Größe dar, die den unternehmerischen Nutzungsanteil  $\alpha_u$  beeinflusst. Abweichend zum Basisszenario wird im Folgenden von einem konstanten Anteil der eigenbetrieblichen Nutzung von 22 % und von einem variablen Anteil der Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte zwischen 3 % und 68 % ausgegangen. Der Anteil der Privatfahrten schwankt somit wieder zwischen 75 % und 10 %. Die Berechnungsergebnisse werden in den Abbildungen (5) bis (7) dokumentiert. Aufgrund der Entfernungspauschale wirken sich Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte unabhängig von der Fahrzeugklasse gleichmäßig und positiv auf die meisten Barwerte aus.

Eine Ausnahme ergibt sich bei Anwendung der 1 %-Methode. Hier bewirkt die pauschale Gewinnzurechnung gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 S. 3 EStG, dass eine größere Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu einer Erhöhung der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben führt. Die pauschale Korrektur ist zwar nur maximal in Höhe der Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs vorzunehmen.<sup>39</sup> Dennoch führt dies gerade bei der Oberklasse dazu, dass eine Erhöhung des Anteils der Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte bei gleichzeitigem Rückgang der rein privaten Fahrten zu einer Abnahme der Steuervorteile führt. Während also die unternehmerisch bedingten Kosten steigen (auch Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte sind grundsätzlich unterneh-

<sup>39</sup> Vgl. BMF-Schr. v. 18.11.2009 - IV C 6 - S 2177/07/1004 - 2009/0725394, BStBl I 2009, S. 1326, Rz. 18.

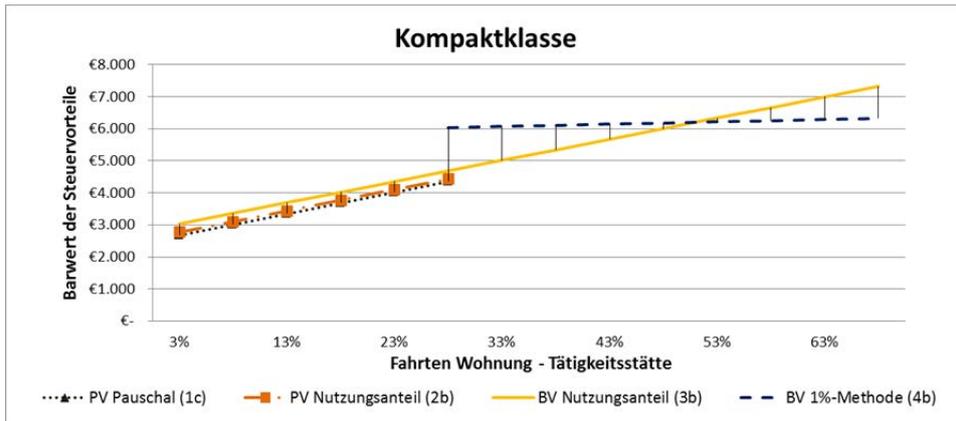
merisch), sinken die abzugsfähigen Betriebsausgaben. Dieser Effekt ist durch die – in der Regel wohl begründete - Vermutung des Gesetzgebers bedingt, dass mehr Fahrleistungen zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte als Hinweis für mehr nichtbetriebliche Fahrten herangezogen werden können. Gleichwohl stellt sich angesichts der vorliegenden Ergebnisse die Frage, ob die Regelung nicht überschießt. Interessant wäre in diesem Zusammenhang, ob in Fällen mit langen Wegstrecken zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (wkm) eine ähnlich hohe rein private Fahrleistung (pkm) zu erwarten ist wie in Fällen mit kurzen Wegstrecken zwischen Wohnung und Tätigkeitsstelle. So würde eine negative Korrelation zwischen wkm und pkm eine tendenziell überschießende Wirkung der Regelung gem. § 4 Abs. 5 Nr. 4 S. 3 EStG implizieren. Aus verfassungsrechtlicher Perspektive ist die Gesamtkonzeption unabhängig von dieser Überlegung als unproblematisch einzustufen, da der Unternehmer alternativ die Fahrtenbuchmethode anwenden kann.<sup>40</sup>

**Abbildung 5:** Fahrten Wohnung – Tätigkeitsstätte – Mittelklasse

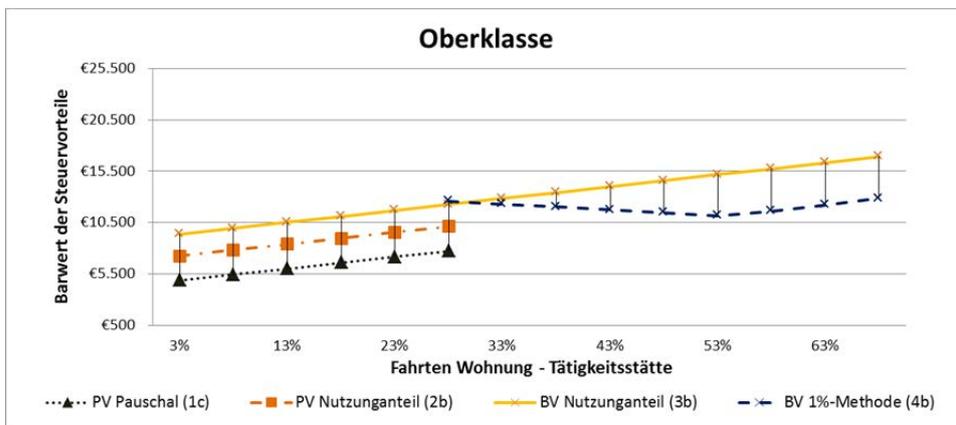


<sup>40</sup> Vgl. Wied (2014), Rz. 811.

**Abbildung 6:** Fahrten Wohnung – Tätigkeitsstätte – Kompaktklasse



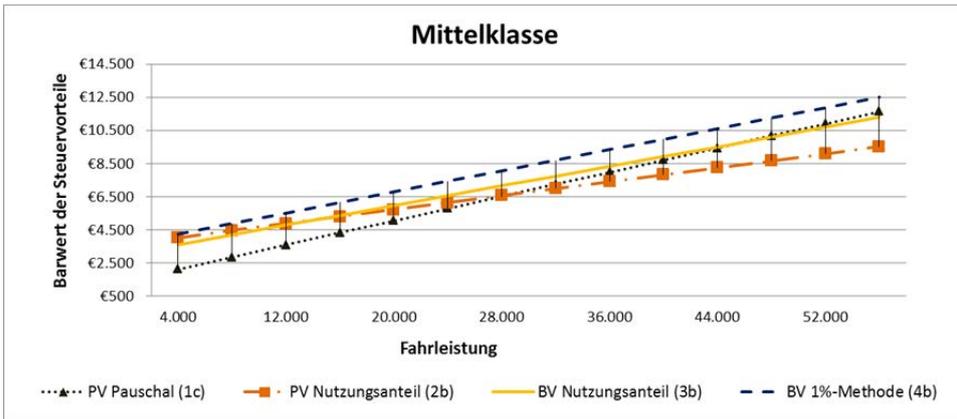
**Abbildung 7:** Fahrten Wohnung – Tätigkeitsstätte – Oberklasse



### 3.3.3. Fahrleistung und Haltedauer

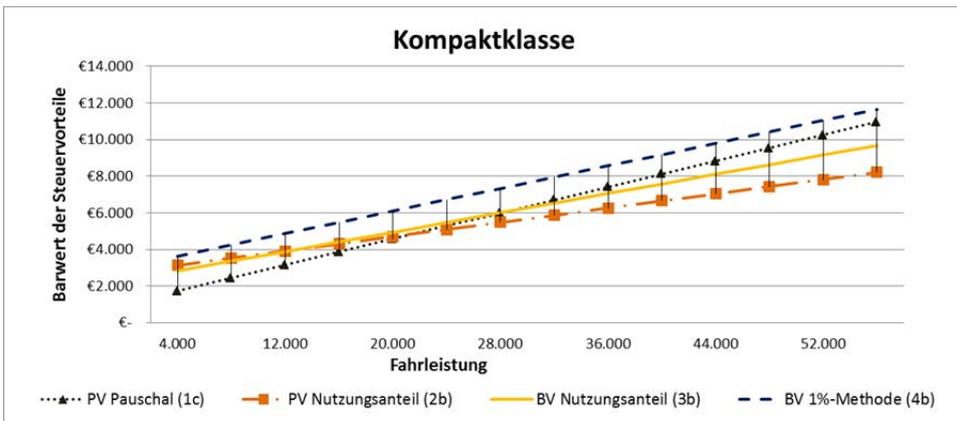
Im Basisszenario wurde eine konstante Gesamtfahrleistung von 20.000 km bei einer Haltedauer von drei Jahren unterstellt, wobei die Fahrleistung zu 28 % auf betriebliche Fahrten, zu 22 % auf Wege zwischen Betrieb und Tätigkeitsstätte und zu 50 % auf Privatfahrten entfällt. Die Abbildungen (8) bis (10) dokumentieren den Einfluss der Nutzungsintensität auf die Ergebnisse des Basisszenarios, wobei Fahrleistungen zwischen 4.000 km und 56.000 km pro Jahr berücksichtigt werden, die in etwa den Daten aus dem Autokostenrechner entsprechen. In den Berechnungen wird unterstellt, dass eine Erhöhung der jährlichen Fahrleistung keinen Einfluss auf die Nutzungsverteilung hat, d.h. auf das Verhältnis von betrieblichen zu privaten Fahrten sowie auf die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstelle. Es wird deutlich, dass ceteris paribus eine hohe Fahrleistung sowohl die Attraktivität von Pauschalierungsvorschriften (Fall 1c, Fall 4b) als auch die Vorteilhaftigkeit einer betrieblichen Zuordnung des Kraftfahrzeugs erhöht.

**Abbildung 8:** Fahrleistung – Mittelklasse

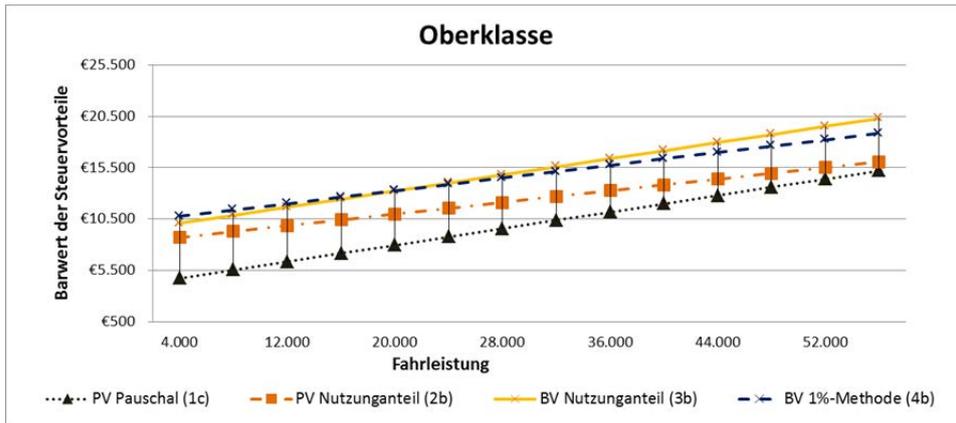


Dies ist einerseits dadurch begründet, dass die Fahrzeugkosten pro gefahrenen Kilometer sinken, was die Anwendung pauschaler Kostensätze attraktiver macht, während andererseits die Wahrscheinlichkeit eines Veräußerungsgewinns abnimmt, was den Vorteil der betrieblichen Zuordnung erhöht. Eine Besonderheit ergibt sich bei der Oberklasse, bei der mit der jährlichen Fahrleistung auch die Fahrtenbuchregelung gegenüber der 1 %-Methode steuerlich günstiger wird.

**Abbildung 9:** Fahrleistung – Kompaktklasse

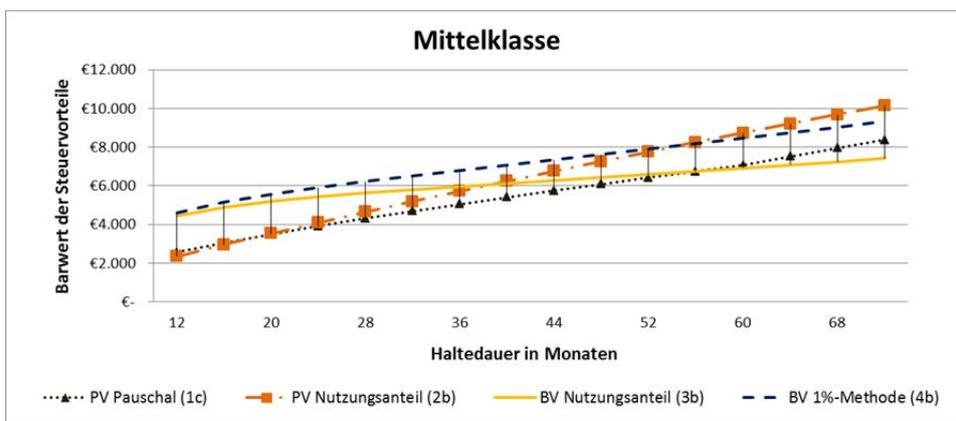


**Abbildung 10:** Fahrleistung – Oberklasse



Nachfolgend analysieren wir den Einfluss der Haltedauer in Monaten auf das Basiszenario. Wir berücksichtigen Haltedauern von 4 Monaten bis 72 Monaten (= 6 Jahren), wobei sämtliche übrigen Parameter dem Basiszenario entsprechen. Die Abbildungen (11) bis (13) zeigen, dass hohe Haltedauern eine pauschale Abrechnung von Fahrzeugkosten begünstigen, da bei einer längeren Haltedauer die effektiven Fahrzeugkosten pro Kilometer sinken.

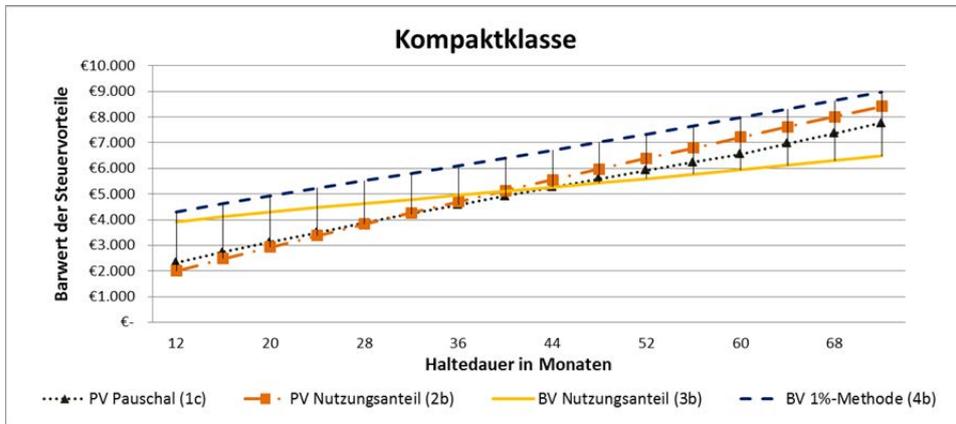
**Abbildung 11:** Haltedauer – Mittelklasse



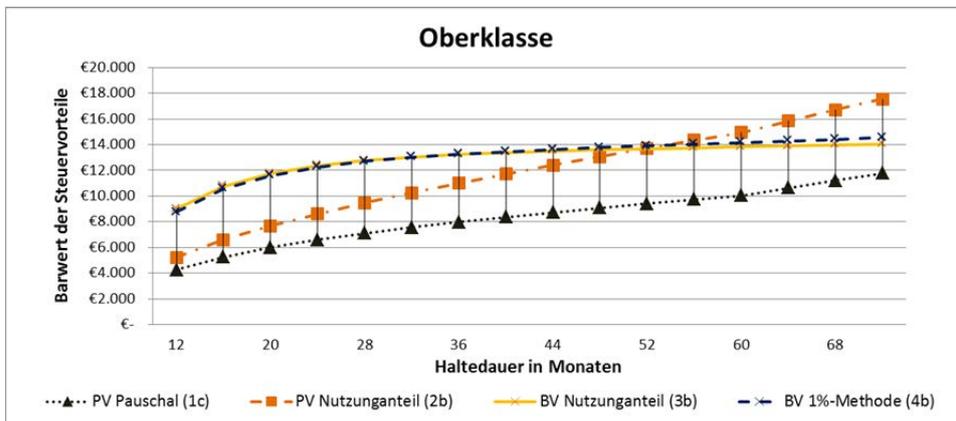
Hinsichtlich der Zuordnungsentscheidung zum Betriebsvermögen (Fall 2b versus Fall 3b) wirkt sich eine hohe Haltedauer positiv auf die Zuordnung zum Privatvermögen aus. Verantwortlich ist hier die Divergenz zwischen dem Marktwert des Fahrzeugs und dem Restbuchwert. Gerade bei Oberklassefahrzeugen führt eine frühzeitige Veräußerung aufgrund des hohen Wertverlustes in den ersten Jahren regelmäßig zu einem steuerlichen Veräußerungsverlust, während eine Veräußerung nach dem sechsten Jahr aufgrund eines über dem Restbuchwert von 0 € liegenden Marktwertes grundsätzlich mit einem Veräußerungsgewinn verbunden ist. Dementsprechend erscheint das Privatvermögen

bei hohen Haltedauern attraktiver, da in dieser Konstellation der zu erwartende positive Veräußerungsgewinn nicht der Besteuerung unterliegt.

**Abbildung 12:** Haltedauer – Kompaktklasse

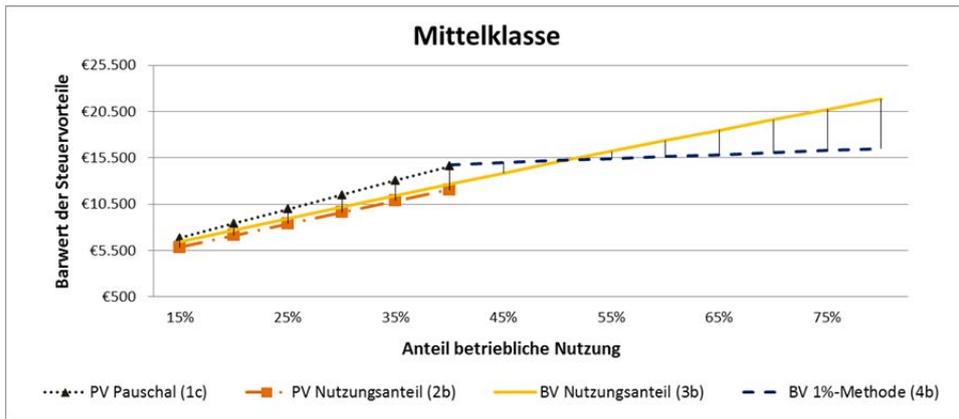


**Abbildung 13:** Haltedauer – Oberklasse



In den bisherigen Ausführungen wurden die einzelnen Modellparameter isoliert voneinander variiert, womit potentielle Wechselwirkungen unberücksichtigt bleiben. Aus diesem Grund wird in einem weiteren Szenario geprüft, inwieweit die Vorteilhaftigkeit von Pauschalierung und 1 %-Regelung zunehmen (Fall 1c, Fall 4b), wenn sowohl eine hohe Haltedauer und eine hohe jährliche Fahrleistung sowie kurze Fahrstrecken zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte vorliegen. In den Berechnungen wird von einer jährlichen Fahrleistung von 50.000 km sowie von einer Haltedauer von 4 Jahren ausgegangen. Die Gesamtfahrleistung beträgt somit 200.000 km. Der Anteil der Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte liegt annahmegemäß bei 10 % (5.000 km), während zwischen 15 % und 80 % der gefahrenen Kilometer auf betriebliche Fahrten entfallen (privater Anteil 10 % bis 75 %). Die Berechnungsergebnisse sind in den Abbildungen (14) bis (16) dargestellt.

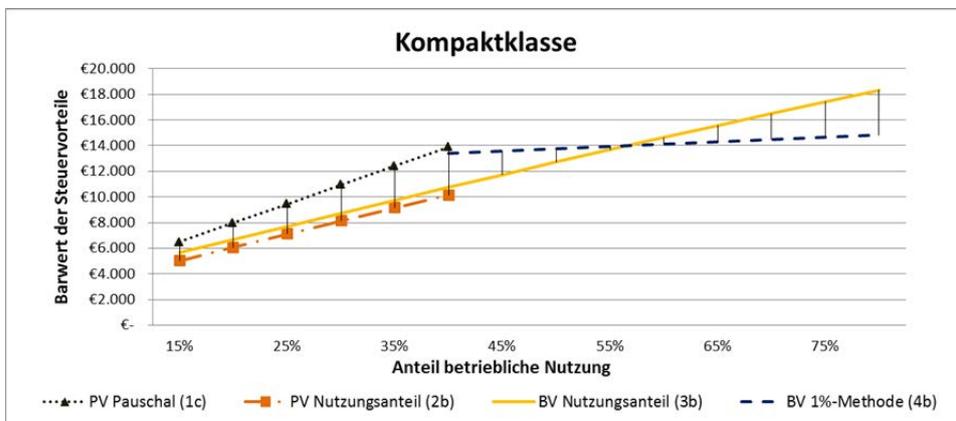
**Abbildung 14:** Nutzungsanteil – Haltedauer und Fahrleistung – Mittelklasse



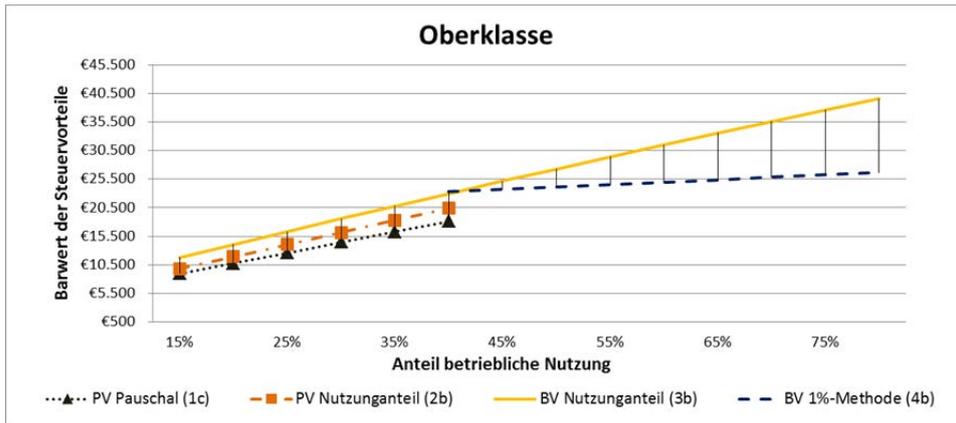
Die vorliegenden Berechnungsergebnisse verdeutlichen, dass eine Pauschalierung der Kosten (Fall 1c) bei hoher Fahrleistung und Haltedauer durchaus eine steuerlich vorteilhafte Gestaltung darstellen kann. Dies gilt insbesondere in der Kompaktklasse, während bei der Oberklasse auch in der günstigsten Fallkonstellation die Pauschalierung gegenüber dem Abzug der tatsächlichen Kosten nachteilig ist.

Demgegenüber erweist sich die 1 %-Methode auch bei veränderten Modellparametern nur in einem relativ begrenzten Wertebereich der eigenbetrieblichen Nutzung als steuerlich vorteilhaft (Mittelklasse: 40-47 %, Kompaktklasse: 40-56 %). Dies gilt vor allem für die Oberklasse (40-41 %), bei der sich die 1 %-Methode damit durchgängig als steuerlich nachteilig entpuppt. Abschließend bleibt festzuhalten, dass trotz der verlängerten Haltedauer in sämtlichen Konstellationen ein geringer ertragsteuerlicher Veräußerungsverlust generiert wird. Damit erweist sich bei Geltendmachung der tatsächlichen Kosten die betriebliche Zuordnung durchgängig als leicht vorteilhaft (Fall 3b > Fall 2b).

**Abbildung 15:** Nutzungsanteil – Haltedauer und Fahrleistung – Kompaktklasse



**Abbildung 16:** Nutzungsanteil – Haltedauer und Fahrleistung – Oberklasse



### 3.3.4. Preisnachlässe

Im allgemeinen Geschäftsverkehr ist davon auszugehen, dass der vom Händler ausgewiesene unverbindliche Listenpreis in der Regel nicht der Preis ist, zu dem ein neuer PKW angeboten wird. So ist der vom Center Automotive Research an der Ruhr-Universität Essen-Duisburg erhobene CAR-Index im Oktober 2014 stark gestiegen und geht von Händler Rabatten bei Top-Modellen von 20,7 % aus.<sup>41</sup> Durch Rabatte verringert sich sowohl die in Anspruch zu nehmende Vorsteuer als auch das ertragsteuerlich zu berücksichtigende Abschreibungsvolumen. Die nach der 1%-Methode zu berücksichtigende Nutzungsentnahme basiert hingegen generell auf dem Listenverkaufspreis,<sup>42</sup> was dazu führen kann, dass die pauschale Bewertung der privaten Nutzung mit monatlich 1 % des Listenpreises zu einer Überbewertung und damit zu einer zu hohen Besteuerung der Nutzungsentnahme führt. Dementsprechend verdeutlichen die Abbildungen (17) bis (19) den Einfluss aus der Einführung eines Rabatts, wenn sämtliche übrigen Modellparameter dem Basisszenario entsprechen. Da eine flächendeckende Gewährung von Rabatten auch den späteren Gebrauchtwagenmarkt beeinflussen dürfte, wird von einem um 10 % niedrigeren Veräußerungspreis ausgegangen. Dies entspricht einem im Durchschnitt gewährten Rabatt von 10 %.

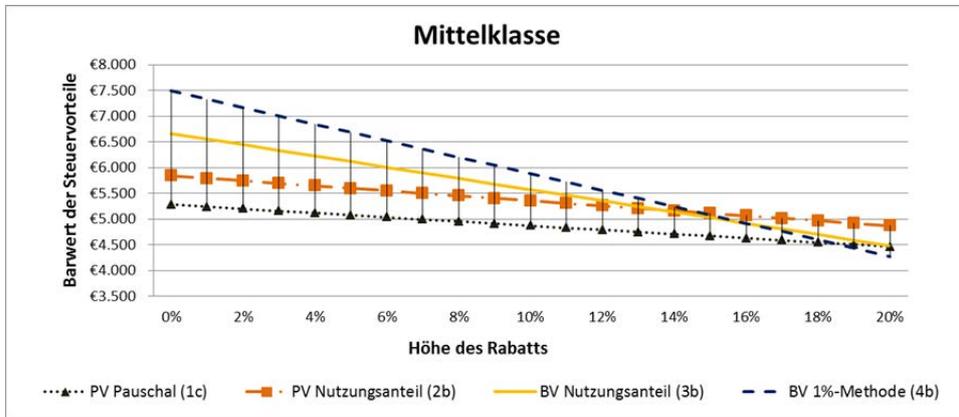
Die Ergebnisse machen deutlich, dass sich die Rabattierung im Basisszenario ganz eindeutig zu Ungunsten der 1%-Methode auswirkt. Zudem führt ein hoher Rabatt dazu, dass die Vorteilhaftigkeit einer Zuordnung zum Privatvermögen steigt (Fälle 1c, 2b im

<sup>41</sup> <https://www.uni-due.de/car/rabatte.php>.

<sup>42</sup> Während Rabatte bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils berücksichtigt werden (vgl. hierzu auch BFH, Urt. v. 17.6.2009 –VI R 18/07, BStBl II 2010, S. 67), muss bei Anwendung der 1%-Methode generell der Listenverkaufspreis als Basis verwendet werden.

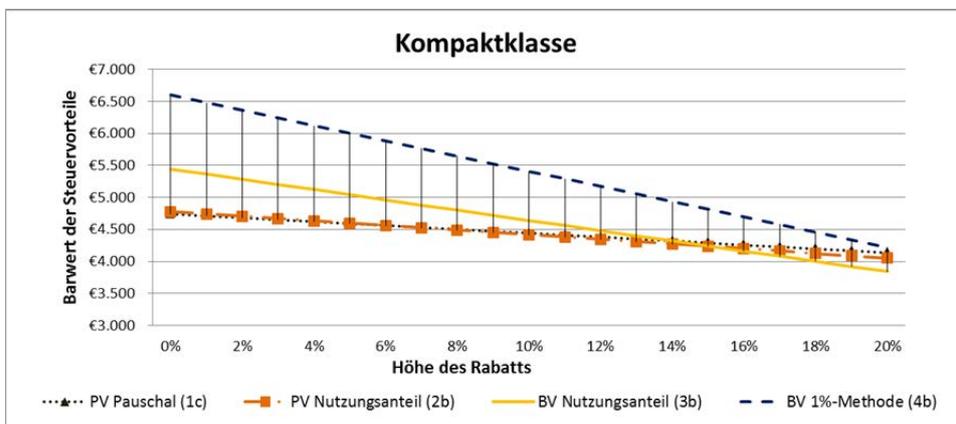
Verhältnis zu den Fällen 3b, 4b). Dies ist darauf zurückzuführen, dass bei einem günstigen Einkaufspreis die Wahrscheinlichkeit eines künftigen Veräußerungsgewinns steigt, der bei einer Zuordnung zum Betriebsvermögen steuerpflichtig wird.<sup>43</sup>

**Abbildung 17: Rabatt – Mittelklasse**



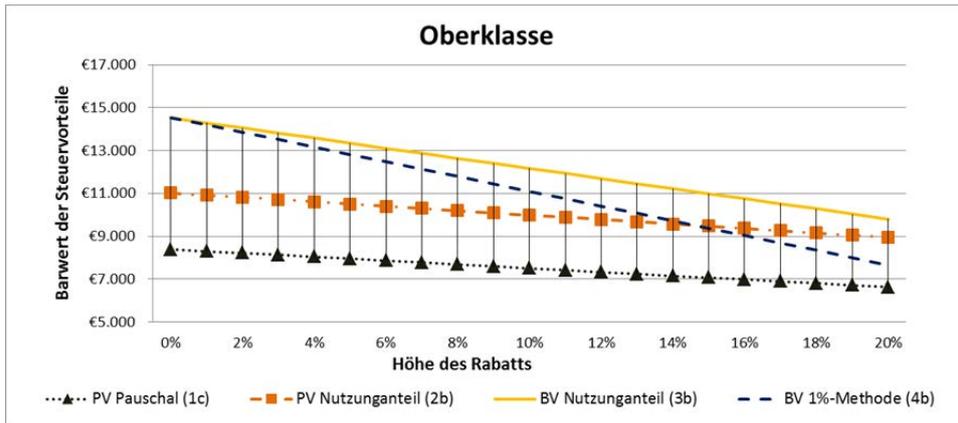
Bei Fahrzeugen der Mittelklasse erweist sich die 1 %-Methode selbst im Basisszenario als nachteilig, wenn der Rabatt mehr als 15 % beträgt. Demgegenüber führt auch ein hoher Rabatt bei der Kompaktklasse nicht unbedingt dazu, dass sich durch einen Abzug der tatsächlichen Kosten Steuervorteile realisieren lassen. Bei der Oberklasse erweist sich die 1 %-Methode hingegen durchgängig als nachteilig.

**Abbildung 18: Rabatt – Kompaktklasse**



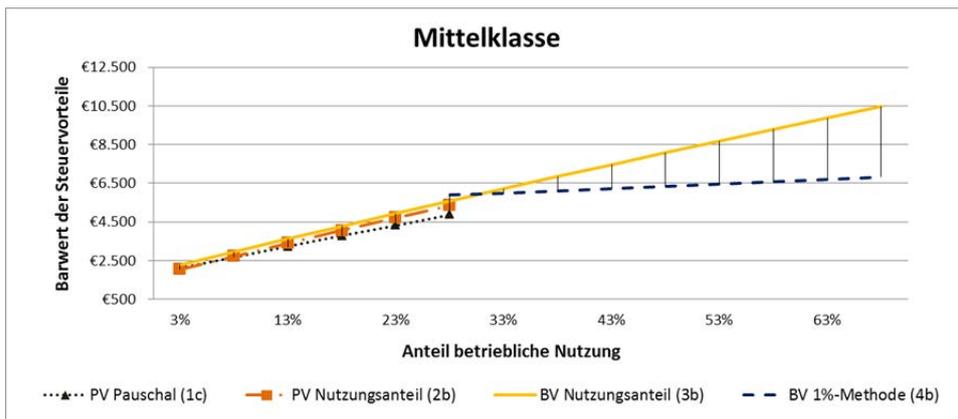
<sup>43</sup> Dies gilt zumindest unter der Annahme, dass der künftige Veräußerungsgewinn nur vom durchschnittlich gewährten Rabatt (im Modell 10%) und nicht vom individuell gewährten Rabatt abhängt.

**Abbildung 19: Rabatt – Oberklasse**

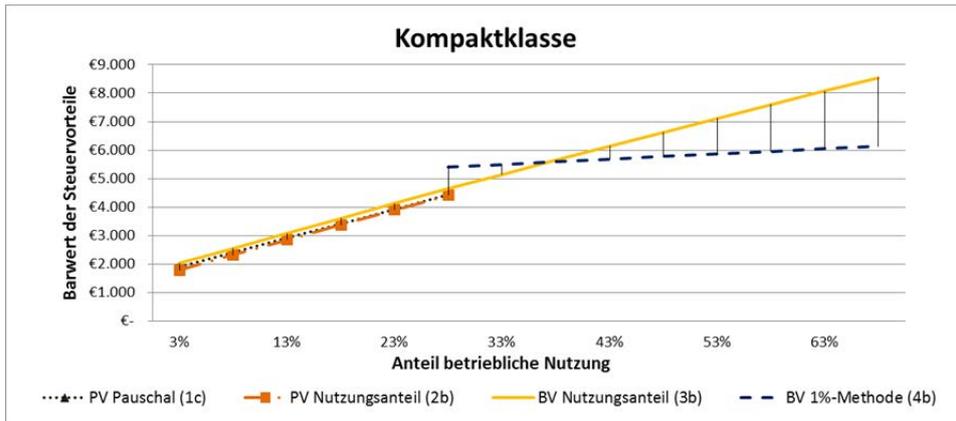


Die bisherigen Berechnungen gehen von einem konstanten betrieblichen Nutzungsanteil aus. Um Wechselwirkung aus Nutzungsanteil und Rabattierung zu berücksichtigen, wird in den Abbildungen (20) bis (22) der Barwert der Steuervorteile in Abhängigkeit von der betrieblichen Nutzung dargestellt, wobei von einem – im Verhältnis zu den Kennzahlen des CAR-Instituts maßvollen – Rabatt von 10 % ausgegangen wird. Unsere Ergebnisse zeigen, dass im Falle eines entsprechenden Rabattes die 1 %-Methode in praktisch sämtlichen Konstellationen bei der Mittelklasse nachteilig ist. Dies gilt erst recht bei der Oberklasse. Einzig bei der Kompaktklasse kann die 1 %-Methode unter diesen Bedingungen noch mit einem steuerlichen Vorteil verbunden sein. Weiterhin reduzieren Rabatte den Nachteil einer Pauschalierung der Kosten (Fall 1c), da sie zu einer Senkung der tatsächlichen Fahrzeugkosten führen.

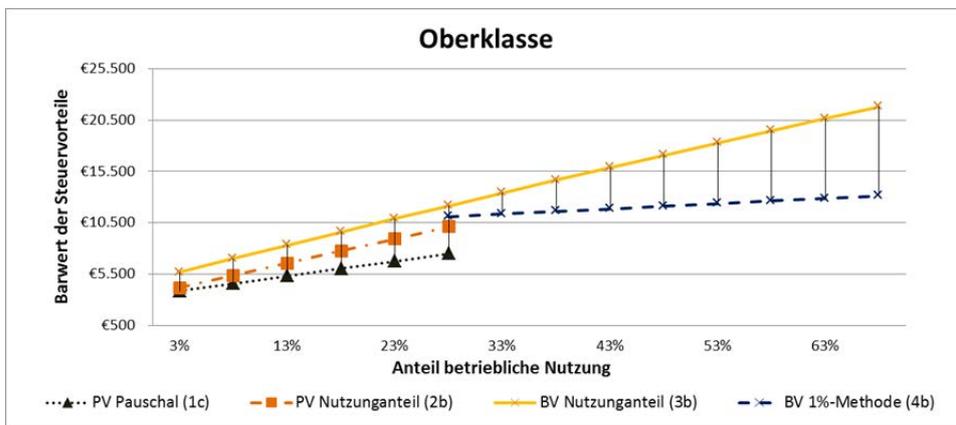
**Abbildung 20: Anteil betriebliche Nutzung mit Rabatt – Mittelklasse**



**Abbildung 21:** Anteil betriebliche Nutzung mit Rabatt – Kompaktklasse



**Abbildung 22:** Anteil betriebliche Nutzung mit Rabatt – Oberklasse



### 3.3.5. Ertragsteuersatz und Kalkulationszinsfuß

Weitere Faktoren, die die Wahl zwischen den untersuchten steuerlichen Alternativen beeinflussen können, sind der Ertragsteuersatz (definiert als Differenzsteuersatz) und der Kalkulationszinsfuß nach Steuern. Da der Einfluss dieser Parameter auf die Vorteilhaftigkeitsreihenfolge begrenzt ist, wird auf eine detaillierte graphische Darstellung verzichtet. Der Ertragsteuersatz beeinflusst die Höhe der ertragsteuerlichen Effekte (Fall 1 bis Fall 4), aber nicht deren relative Vorteilhaftigkeit. Zudem beeinflusst der Ertragsteuersatz die Vorteilhaftigkeit einer anteiligen umsatzsteuerlichen Zuordnung (Fall b) im Verhältnis zu einer vollständigen umsatzsteuerlichen Zuordnung (Fall c). Dies ist dadurch bedingt, dass der Nachteil eines Abzugsverbotes von Umsatzsteuerzahlungen auf Entnahmen (§ 12 Nr. 3 EStG) sich insbesondere bei hohen Ertragsteuersätzen negativ auswirkt. Bei Steuersätzen bis zu 30 % erweist sich eine anteilige umsatzsteuerliche Zuordnung aber unter Berücksichtigung der getätigten

Modellannahmen regelmäßig noch als vorteilhaft. Dies gilt insbesondere bei Anwendung der 1 %-Methode.

Ebenso wie der Ertragsteuersatz, beeinflusst der Kalkulationszinsfuß unter realistischen Modellbedingungen (Variation des Zinsfußes nach Steuer von 0,5 % bis 10 %) die Rangfolge der ertragsteuerlichen Alternativen nicht. Zwar begünstigt ein hoher Kalkulationszinsfuß tendenziell eine volle umsatzsteuerliche Zuordnung (Fall c). Dieser Effekt ist aber aufgrund des kurzen umsatzsteuerlichen Korrekturzeitraums von 5 Jahren und des ertragsteuerlichen Abzugsverbotes der Umsatzsteuer auf die Nutzungsentnahme gem. § 12 Nr. 3 EStG relativ gering.

#### **4. Fazit**

Im Rahmen des vorliegenden Beitrags wurde die steuerliche Optimierung eines unternehmerisch gemischt genutzten Kraftfahrzeugs anhand der Barwerte von 13 steuerlichen Alternativen untersucht. Für die Analyse wurde auf Daten des Autokostenrechners des Allgemeinen Deutschen Automobilclubs e.V. zurückgegriffen. Auch wenn die Ergebnisse von den jeweiligen Modellparametern abhängen und sich daher nicht vollständig generalisieren lassen, können dennoch Tendenzaussagen abgeleitet werden.

Im ertragsteuerlichen Bereich erweist sich ein pauschaler Abzug betrieblicher Fahrten (Fall 1a bis 1c) als nachteilig, wenn es sich nicht um Fahrzeuge der Kompaktklasse handelt, keine hohe betriebliche Gesamtfahrleistung (= Haltedauer multipliziert mit jährlicher Fahrleistung) vorliegt und administrative Überlegungen (Vermeidung von Bürokratiekosten, fehlende Belege) nicht dafür sprechen. Dies ist dadurch bedingt, dass die Pauschalkostensätze von 0,30 € pro betrieblich gefahrenen Kilometer und lediglich 0,15 € pro Kilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte in den meisten Fällen nicht ausreichen, um die tatsächlichen Fahrtkosten pro Kilometer adäquat abzubilden. Dies gilt insbesondere für Fahrzeuge der Oberklasse.

Eine betriebliche Zuordnung des Fahrzeugs bei Pauschalierung der betrieblichen Nutzungsentnahme (1 %-Methode) lohnt sich hingegen dann, wenn der private Nutzungsanteil bei etwa 50 % liegt, die jährliche Fahrleistung relativ hoch ist (über 20.000 km), die Haltedauer kurz ist ( $\leq 3$  Jahre), geringe Entfernungen zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorliegen, kein Fahrzeug der Oberklasse genutzt wird und kein erheblicher Rabatt ( $\leq 10$  %) auf die Anschaffung des Fahrzeugs gewährt wurde.

Bei einem hohen betrieblichen Nutzungsanteil sollte demgegenüber erwogen werden, die bürokratischen Belastungen durch ein Fahrtenbuch in Kauf zu nehmen. Je nach Fahrzeugklasse und betrieblichem Nutzungsanteil lassen sich hier erhebliche Barwertvorteile gegenüber der 1 %-Methode erzielen, die beispielsweise in der Oberklasse bei einem betrieblichen Nutzungsanteil von 68 % über 8.000 € betragen können und bei Gewährung eines Fahrzeugrabatts weiter zunehmen.

Soweit tatsächliche Kosten entsprechend des betrieblichen Nutzungsanteils geltend gemacht werden (ermittelt durch sachgemäße Schätzung oder Fahrtenbuch) erweist sich eine Zuordnung zum Betriebsvermögen (Fall 3 gegenüber Fall 2) bei einer kurzen Haltdauer (1 bis 4 Jahre) sowie einer hohen Fahrleistung als vorteilhaft. Hintergrund ist hier, dass in dieser Parameterkonstellation ein Veräußerungsverlust zu erwarten ist, der im Betriebsvermögen steuerlich geltend gemacht werden kann.

Aus umsatzsteuerlicher Perspektive ist eine volle Zuordnung des Fahrzeugs zum Privatvermögen (Fall a) in sämtlichen Konstellationen mit erheblichen Nachteilen verbunden. Im Regelfall erweist sich hier die anteilige Zuordnung des Fahrzeugs (Fall b) gegenüber dessen voller (Fall c) Zuordnung zum Unternehmen als vorteilhaft. Dies ist dadurch bedingt, dass der Zinsvorteil eines hohen Vorsteuerabzugs bei voller Zuordnung durch die spätere Erfassung der Nutzungsentnahme und das ertragsteuerliche Abzugsverbot von Umsatzsteuerzahlungen auf Entnahmen (§ 12 Nr. 3 EStG) kompensiert wird. Wird ein pauschaler Abzug von Betriebsausgaben mit 0,30 € pro Kilometer (Fall 1) gewählt, erweist sich eine volle Zuordnung zum Unternehmen als vorteilhaft, da in diesem Fall ein Vorsteuerabzug nicht zu einer Reduktion von abzugsfähigen Betriebsausgaben führt. Aufgrund der relativ geringen Barwertunterschiede zwischen den Alternativen anteilige und volle Zuordnung zum Unternehmen sollten aber auch administrative Aspekte in die Betrachtung einbezogen werden. Wird das Fahrzeug – im Gegensatz zu der durchgeführten Analyse – in jährlich abweichendem Ausmaß zu privaten bzw. betrieblichen Zwecken genutzt, dann dürfte aus verwaltungstechnischen Gründen eine volle Zuordnung zum Unternehmen zu präferieren sein, da in diesem Fall keine Korrektur gemäß § 15a UStG vorzunehmen ist.

Die vorliegenden Berechnungsergebnisse veranschaulichen, dass gerade höherklassige Fahrzeuge steuerlich weder besonders begünstigt noch subventioniert werden. Zwar steigt der absolute Barwert der Steuervorteile mit der Fahrzeugklasse. Dies ist aber schlicht durch die steigenden Fahrzeugkosten bedingt. Wird hingegen auf den Anteil

der steuerlichen Vorteile im Verhältnis zu den Fahrzeugkosten abgestellt, dann ist klar ersichtlich, dass die Kosten für höherklassige Fahrzeuge regelmäßig in einem geringeren Maße steuerlich geltend gemacht werden können gegenüber Fahrzeugen der Kompaktklasse. Der steuerliche Vorteil erhöht sich mit der jährlichen Gesamtfahrleistung, der Haltedauer und dem betrieblichen Nutzungsanteil. Hierbei handelt es sich nicht um eine Subventionierung, sondern um eine steuersystematisch korrekte Umsetzung des objektiven Nettoprinzips.

Die durchgeführte Analyse verdeutlicht, dass die 1 %-Methode bei Unternehmen keine „Steuersubvention“ darstellt. Gerade bei hochpreisigen Fahrzeugen führt die 1 %-Methode zu erheblichen steuerlichen Mehrbelastungen im Verhältnis zur Fahrtenbuchmethode, die den korrekten Anteil der unternehmerischen Fahrzeugnutzung berücksichtigt. Gleiches gilt für die Pauschalierung der Fahrtkosten mit 0,30 € pro Entfernungskilometer, die bei Fahrzeugen der Oberklasse die tatsächlich entstandenen Kosten nicht einmal annähernd abbildet. Die aus der Anwendung der 1 %-Methode resultierende Mehrbelastung (bzw. geringere steuerliche Entlastungswirkung) kann bei Fahrzeugen der Oberklasse, rabattierten Fahrzeugen sowie bei einem hohen Anteil der eigenbetrieblichen Nutzung vielmehr als Preis für die Führung eines Fahrtenbuchs interpretiert werden. In Analogie zu dem von Gerd Rose geprägten Begriff der „Dummensteuer“<sup>44</sup> kann dieser Preis auch als „Faulensteuer“ bezeichnet werden.

## 5. Literaturverzeichnis

- ADAC (2013), Entwicklung der jährlichen Durchschnittspreise für Kraftstoffe in Deutschland, [http://www.adac.de/\\_mmm/pdf/1998-2013\\_Jahresdurchschnittspreise\\_51779.pdf](http://www.adac.de/_mmm/pdf/1998-2013_Jahresdurchschnittspreise_51779.pdf).
- Balmes, Frank (2011), Nutzungswertbesteuerung des Automobils, in: Betriebs-Berater, S. 2263-2268.
- Becker, Stephan (2013), Zuzahlungsmodelle im Rahmen der Pkw-Überlassung an Arbeitnehmer, in: Neue Wirtschaftsbriefe, S. 62-74.
- Blaufus, Kay; Eichfelder, Sebastian; Hundsdorfer, Jochen (2014), Income tax compliance costs of working individuals: Empirical evidence from Germany, in: Public Finance Review, S. 800-829.

---

<sup>44</sup> Vgl. etwa Rose (1995), S. 153; Wagener (2001).

- Botosan, Christine A.; Plumlee, Marlene A.; Wen, He (2011), A relation between expected returns, realized returns, and firm risk characteristics, in: Contemporary Accounting Research, S. 1085-1122.
- Demberg, Gisela (2011), Leasing ohne List & Tücke, in: Autohaus, Heft 9, S. 40-41.
- Deutscher Bundestag (2008), Besteuerung von Dienstwagen CO<sub>2</sub>-effizient ausrichten und Privilegien abbauen. Antrag der Abgeordneten Dr. Gerhard Schick, Winfried Hermann, Bettina Herlitzius, Kerstin Andreae, Cornelia Behm, Birgitt Bender, Sylvia Kotting-Uhl, Christine Scheel, Dr. Wolfgang Strengmann-Kuhn, Dr. Harald Terpe und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, 16. Wahlperiode, Drucksache 16/10978, 14.11.2008, Berlin, online: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/109/1610978.pdf> [Stand: 06.09.2011].
- Deutscher Bundestag (2010), Aktuelle Ausgestaltung und notwendiger Reformbedarf bei der Besteuerung von Firmenwagen und geldwerter Vorteile. Antwort der Bundesregierung auf die kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Barbara Höll, Richard Pitterle, Dr. Axel Troost, Harald Koch und der Fraktion DIE LINKE, 17. Wahlperiode, Drucksache 17/4205, 13.12.2010, Berlin, online: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/17/042/1704205.pdf> [Stand: 06.09.2011].
- Deutscher Bundestag (2012a), Wirksame Anreize für klimafreundlichere Firmenwagen. Antrag der Abgeordneten Dr. Barbara Höll, Eva Bulling-Schröter, Sabine Leidig, Herbert Behrens, Werner Dreibus, Harald Koch, Caren Lay, Ralph Lenkert, Dorothee Menzner, Michael Schlecht, Sabine Stüber, Dr. Kirsten Tackmann, Dr. Axel Troost, Johanna Voß, Sahra Wagenknecht und der Fraktion DIE LINKE, 17. Wahlperiode, Drucksache 17/9149, 27.03.2012, Berlin, online: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/17/091/1709149.pdf> [Stand: 01.08.2013].
- Deutscher Bundestag (2012b), Dienstwagenprivileg abbauen und Besteuerung CO<sub>2</sub>-effizient ausrichten. Antrag der Abgeordneten Lisa Paus, Dr. Thomas Gambke, Britta Haßelmann, Dr. Gerhard Schick, Fritz Kuhn, Kerstin Andreae, Cornelia Behm, Birgitt Bender, Harald Ebner, Hans-Josef Fell, Katrin Göring-Eckardt, Bettina Herlitzius, Dr. Anton Hofreiter, Sven-Christian Kindler, Maria Klein-Schmeink, Sylvia Kotting-Uhl, Oliver Krischer, Stephan Kühn, Dr. Tobias Lindner, Beate Müller-Gemmeke, Ingrid Nestle, Dr. Hermann E. Ott, Tabea Rößner, Elisabeth Scharfenberg, Dorothea Steiner, Dr. Wolfgang Strengmann-Kuhn, Dr. Harald Terpe, Markus Tressel, Daniela Wagner, Dr. Valerie Wilms, Josef Philip Winkler und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, 17. Wahlperiode, Drucksache 17/8462, 25.01.2012, Berlin, online: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/17/084/1708462.pdf> [Stand: 01.08.2013].
- Diekmann, Laura; Gerhards, Eva; Klinski, Stefan; Meyer, Bettina; Schmidt, Sebastian; Thöne, Michael (2011), Steuerliche Behandlung von Firmenwagen in Deutschland, Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo), Bericht Nr. 13, Köln.

- Eichfelder, Sebastian (2008), Teilsteuerverrechnung nach der Unternehmenssteuerreform 2008/2009, in: Der Steuerberater, S. 199-205.
- Eichfelder, Sebastian (2011), Bürokratiekosten der Besteuerung: Eine Analyse der empirischen Literatur, in: Steuer und Wirtschaft, S. 38-48.
- Eichfelder, Sebastian; Vaillancourt, François (2014), Tax compliance costs: A review of cost burdens and cost structures, arqus Diskussionsbeitrag 178, Berlin.
- Frank, Ingo; Utz, Daniel (2012), Neues zur Firmenwagenbesteuerung - Aktuelle Entwicklungen und Gestaltungsüberlegungen, in: Steuern und Bilanzen, S. 531-537.
- Geserich, Stephan (2012), 1 %-Regelung bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte?, in: Neue Wirtschaftsbriefe, S. 114-118.
- Hiller, Matthias (2005), Die Umsatzbesteuerung der privaten Nutzung, Entnahme und Veräußerung unternehmerischer Gegenstände, in: Deutsches Steuerrecht, S. 809-815.
- Hundsdoerfer, Jochen; Normann, Matthias (2003), Bewertung der privaten PKW-Nutzung vor und nach dem StVergAbG: Fahrtenbuch oder 1 % bzw. 1,5 %-Methode, in: Betriebsberater, S. 218-285.
- Karrenbrock, Holger; Fehr, Sebastian (2006), Die einkommensteuerliche Behandlung von Aufwendungen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte: Stellungnahme zur Einschränkung der Entfernungspauschale und Vorschlag für eine verfassungskonforme Regelung, in: Deutsches Steuerrecht, S. 1303-1308.
- Kraftfahrt-Bundesamt (2014), Statistik: Neuzulassungen von Personenkraftwagen im August 2014 nach Segmenten und Modellreihen, Berlin.
- Kraftfahrt-Bundesamt (2012), Statistik: Neuzulassungen von Personenkraftwagen nach Segmenten und Modellreihen im Dezember 2011, Berlin.
- Kraftfahrt-Bundesamt (2011a), Fachartikel: Halter der Fahrzeuge – Stand: 15.10.2011, Berlin.
- Kraftfahrt-Bundesamt (2011b), Fachartikel: Fahrzeughalter – Stand: 15.04.2011, Berlin.
- Naess-Schmidt, Sigurd; Winiarczyk, Marcin (2010), Company car taxation: Subsidies, welfare and environment, Copenhagen Economics, European Commission Taxud Taxation Papers, Working Paper No. 22, Luxemburg.
- Nolte, Anna M. (2006a), Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs: Listenpreismethode, Fahrtenbuchmethode und geplante Beschränkung der 1%-Methode, in: Neue Wirtschaftsbriefe, Fach 3, S. 13825-13848.
- Nolte, Anna M. (2006b), Private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs: BMF nimmt zur Beschränkung der 1%-Methode und zu den Nachweispflichten Stellung, in: Neue Wirtschaftsbriefe, Fach 3, S. 14183-14188.

- Riepol, Johannes (2013), Aufwandseinlagen bei betrieblicher Kfz-Nutzung nach der modifizierten Fahrtenbuchmethode: Anmerkungen zum Beitrag von Wöltge, DStR 2013, 1318, in: Deutsches Steuerrecht, S. 2157-2158.
- Rose, Gerd (1995), Über die Entstehung von „Dummensteuern“ – und ihre Vermeidung, in: Lang, Joachim (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke, Verlag Otto Schmidt: Köln, S. 153-164.
- Rüsch, Christian; Hoffmann, Wolf-Dieter (2006), Die 1%-Steuerfalle bei der privaten PKW-Nutzung, in: Deutsches Steuerrecht, S. 399-404.
- Schneider, Stefan (2012), Grundsätze der Rabattbesteuerung anhand des vergünstigten Erwerbs von Jahreswagen, in: Neue Wirtschaftsbriefe, S. 4051-4059.
- Schult, Eberhard (1979), Grenzsteuerrechnung versus Differenzsteuerrechnung, in: Die Wirtschaftsprüfung, S. 376-386.
- Seifert, Michael (2012), Dienstwagen: Wirksamkeit eines privaten Nutzungsverbots beim Gesellschafter-Geschäftsführer, in: Steuern und Bilanzen, S. 934-936.
- Sikorski, Ralf (2006), Unentgeltliche Wertabgabe bei gemischt genutzten Fahrzeugen? Versteuerung der privaten PKW-Nutzung – eine unendliche Geschichte, in: Neue Wirtschaftsbriefe, Fach 7, S. 6751-6754.
- Sikorski, Ralf (2005), Private PKW-Nutzung von Altfahrzeugen: Keine Versteuerung trotz vollen Vorsteuerabzugs aus den laufenden Kosten und Anwendung des § 15a UStG, in: Neue Wirtschaftsbriefe, Fach 7, S. 6525-6532.
- Spaniol, Iris; Becker, Werner (2006), Aktuelle Rechtsprechung und Gesetzesänderung zur Nutzungswertbesteuerung nach der 1 %-Methode, in: Informationen über Steuer und Wirtschaft, S. 421-426.
- Statistisches Bundesamt (2013), 66 Prozent der Erwerbstätigen fahren mit dem Auto zur Arbeit. Zahl der Woche vom 26. November 2013, [https://www.destatis.de/DE/PresseService/Presse/Pressemitteilungen/zdw/2013/PD13\\_048\\_p002pdf.pdf?\\_\\_blob=publicationFile](https://www.destatis.de/DE/PresseService/Presse/Pressemitteilungen/zdw/2013/PD13_048_p002pdf.pdf?__blob=publicationFile).
- Thöne, Michael (2012), Reform der Besteuerung von privat genutzten Dienstwagen. Stellungnahme anlässlich des öffentlichen Fachgesprächs des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zu dem Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Dienstwagenprivileg abbauen und die Besteuerung CO2-effizient ausrichten“ - Drucksache 17/8462 - sowie zu dem Antrag der Fraktion DIE LINKE „Wirksame Anreize für klimafreundliche Firmenwagen“ - Drucksache 17/9149 - am 7. November 2012 im Bundestag. Finanzwissenschaftliches Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo), Köln, online: [http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoerungen/2012/112/Stellungnahmen/04-Th\\_\\_ne.pdf](http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoerungen/2012/112/Stellungnahmen/04-Th__ne.pdf) [Stand: 01.08.2013].
- Urban, Johannes (2006), Die geplante Änderung der Besteuerung des Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen, in: Der Betrieb, S. 408-414.

- Urban, Johannes (2009), Besteuerung von Firmen- und Dienstwagen: Ertragsteuerliche Behandlung des Nutzungswerts von Kraftfahrzeugen, Verlag Otto Schmidt: Köln.
- Urban, Johannes (2011), Aktuelle Probleme der Besteuerung von Dienst- und Firmenwagen, in: Neue Juristische Wochenschrift, S. 2465-2470.
- Wagener, Andreas (2001), Dummensteuern und die (Un-)Möglichkeit ihrer Vermeidung, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, S. 87-101.
- Wagenknecht, Michael (2013), Möglichkeiten zur Steuergestaltung bei gemischter Kfz-Nutzung durch (Einzel-)Unternehmer, in: Finanz-Rundschau, S. 754-763.
- Wagner, Raimund (2011), Private Nutzung betrieblicher Pkw im Lichte jüngster Rechtsprechung, in: Neue Wirtschaftsbriefe, S. 2930-2946.
- Weber, Susanne (2011), Aktuelle Entwicklungen bei der Besteuerung von Firmenwagen, in: BBK – Zeitschrift für Buchführung, Bilanzierung und Kostenrechnung, S. 765-769.
- Wied, Edgar (2014), EStG § 4, in: Heuermann, Bernd; Brandis, Peter (Hrsg.), Blümich, EStG, KStG, GewStG, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar, 123. Ergänzungslieferung, Verlag Vahlen: München.
- Wöltge, Lothar (1997), Die Ermittlung der privaten Pkw-Nutzungsentnahme aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Deutsches Steuerrecht, S. 1901-1904.
- Wöltge, Lothar (2013), Die modifizierte Fahrtenbuchmethode: Zur verursachungsgerechten Ermittlung des privaten Pkw-Nutzungsanteils, in: Deutsches Steuerrecht, S. 1318-1320.

## 6. Anhang

Nachfolgend werden die in Tabelle 1 zusammengefassten Fallkonstellationen kurz erläutert und die Berechnung der entsprechenden Barwerte analytisch dargestellt.

### *Fall 1a: Ertrag- und umsatzsteuerliche Zuordnung zum Privatvermögen bei Ansatz von pauschalen Kilometersätzen*

Die betrieblichen Fahrtkilometer (bkm) werden mit 0,30 €je gefahrenen Kilometer angesetzt, die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte mit 0,30 €je Entfernungskilometer (bei zwei Fahrten pro Tag damit faktisch 0,15 €pro Fahrtkilometer). Umsatzsteuerlich ist die Nutzung nicht zu erfassen. Der Veräußerungsvorgang ist weder einkommen- noch umsatzsteuerlich zu berücksichtigen. Der Barwert der Steuervorteile  $BW_S^{1a}$  beträgt somit

$$BW_S^{1a} = s_{er} \cdot 0,3 \cdot \left( bkm + \frac{wkm}{2} \right) \cdot RBF_s^T. \quad (A1)$$

Dabei bezeichnet  $s_{er}$  den anzuwendenden Ertragsteuersatz, der je nach Konstellation Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer und unter Umständen Kirchensteuer umfassen kann.

### *Fall 1b: Ertragsteuerliche Zuordnung zum Privatvermögen bei Ansatz von pauschalen Kilometersätzen und anteilmäßige Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen*

Bei dieser Konstellation ergeben sich ertragsteuerlich keine Änderungen zum Fall 1a. Im Umfang der unternehmerischen Nutzung wird der Vorsteuerabzug geltend gemacht, sodass sich die Anschaffungskosten und die laufenden Kosten mit dem unternehmerischen Nutzungsanteil  $\alpha_u$  um den Vorsteuerabzug reduzieren, während die Veräußerung des Fahrzeugs anteilig der Umsatzsteuer unterliegt.

Da sämtliche Größen als Bruttogrößen definiert sind, wird ein effektiver Steuersatz  $s_u$  verwendet. Dieser ist definiert als  $\frac{s'_u}{1 + s'_u}$ , wobei  $s'_u$  den nominellen Steuersatz bezeichnet. Bei einem nominellen Steuersatz von 19 % beträgt der effektive Steuersatz  $s_u$  15,97 %. Hinsichtlich der laufenden Kosten LK ist zu beachten, dass diese nur zum Teil mit Umsatzsteuer belastet sind. Dies gilt für die Kraftfahrzeugversicherung und die

Kraftfahrzeugsteuer und lässt sich ebenfalls durch einen effektiven Umsatzsteuersatz auf die laufenden (teilweise nicht mit Umsatzsteuer belasteten) Kosten darstellen. Bezeichnet man den Anteil der mit Umsatzsteuer belasteten Kosten mit  $\beta$ , so ist  $s_{u\beta}$  definiert als  $\frac{s'_u \cdot \beta}{1 + s'_u \cdot \beta}$ , wobei  $s'_u$  wiederum den nominellen Steuersatz bezeichnet. Auf einen expliziten Ausweis der Versicherungsteuer wird verzichtet. Unter Berücksichtigung dieser umsatzsteuerlichen Aspekte lässt sich der Barwert ( $BW_s^{1b}$ ) schreiben als

$$\begin{aligned}
 BW_s^{1b} = & s_{er} \cdot 0,3 \cdot \left( bkm + \frac{wkm}{2} \right) \cdot RBF_s^T \\
 & + s_{u\beta} \cdot \alpha_u \cdot LK \cdot RBF_s^T + s_u \cdot \alpha_u \cdot \left( AK - \frac{VP}{(1+i_s)^T} \right).
 \end{aligned}
 \tag{A2}$$

*Fall 1c: Ertragsteuerliche Zuordnung zum Privatvermögen bei Ansatz von pauschalen Kilometersätzen und volle Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen*

Aus ertragsteuerlicher Sicht ergeben sich keine Änderungen zu den Fällen 1a und 1b. Durch die volle Zuordnung des Fahrzeugs zur umsatzsteuerlichen Unternehmenssphäre erhöht sich der Vorsteuerabzug. Damit wird zunächst sowohl für die Anschaffungskosten als auch für die laufenden Kosten in vollem Umfang die Vorsteuer geltend gemacht, wobei die nicht mit Umsatzsteuer belasteten Kosten durch einen besonderen Steuersatz  $s_{u\beta}$  berücksichtigt werden. Im nächsten Schritt wird die private Nutzung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG einer sonstigen Leistung gleichgestellt und mit Umsatzsteuer belastet. Dabei sind als Bemessungsgrundlage die Selbstkosten anzusetzen, soweit diese zum Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG) und auf den nichtunternehmerischen Nutzungsanteil  $(1-\alpha_u)$  entfallen. Hierunter fallen einerseits die laufenden Kosten<sup>45</sup> und andererseits die Anschaffungskosten, die in dieser Konstellation über den umsatzsteuerlichen Korrekturzeitraum  $k$  nach § 15a Abs. 1 S. 1 UStG von 5 Jahren versteuert werden. Es ist zu beachten, dass der Korrekturzeitraum  $k$  auch kürzer als der Planungshorizont  $T$  von maximal 6 Jahren sein kann. Die spätere Veräußerung des

---

<sup>45</sup> Faktisch bedeutet dies, dass die laufenden Kosten nur insoweit als Vorsteuer abzugsfähig sind, als diese auf den unternehmerischen Nutzungsanteil  $\alpha_u$  entfallen. Dennoch wird in Gleichung (A3) zwischen dem Vorsteuerabzug und der Nutzungsentnahme unterschieden, um die organisatorische Trennung beider Vorgänge zu verdeutlichen.

Fahrzeugs unterliegt im vollen Umfang der Umsatzbesteuerung. Der Barwert ( $BW_S^{1c}$ ) ist somit definiert als

$$\begin{aligned}
 BW_S^{1c} = & s_{er} \cdot 0,3 \cdot \left( bkm + \frac{wkm}{2} \right) \cdot RBF_s^T + s_{u\beta} \cdot LK \cdot RBF_s^T + s_u \cdot \left( AK - \frac{VP}{(1+i_s)^T} \right) \\
 & - s_{u\beta} \cdot (1 - \alpha_u) \cdot LK \cdot RBF_s^T - s_u \cdot (1 - \alpha_u) \cdot \frac{AK}{k} \cdot RBF_s^{\text{Min}(T,k)}.
 \end{aligned} \tag{A3}$$

*Fall 2a: Ertrag- und umsatzsteuerliche Zuordnung zum Privatvermögen bei Ansatz der tatsächlichen Kosten für betriebliche Fahrten*

In Abwandlung zu Fall 1a erfolgt der Ansatz der betrieblich gefahrenen Kilometer mit den tatsächlich entstandenen Kosten (Abschreibungen und laufende Kosten). Entsprechend den Modellierungsannahmen aus Kapitel 2 wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass der Planungshorizont T den ertragsteuerlichen Abschreibungszeitraum n von 6 Jahren nicht überschreitet.<sup>46</sup> Ansonsten gelten die Ausführungen zu Fall 1a weiterhin. Das heißt, dass die Kosten für die Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nur in Höhe der Entfernungspauschale angesetzt werden. Demgemäß gilt

$$BW_S^{2a} = s_{er} \cdot \left( 0,3 \cdot \frac{wkm}{2} + \alpha_e \cdot \left[ LK + \frac{AK}{n} \right] \right) \cdot RBF_s^T. \tag{A4}$$

*Fall 2b: Ertragsteuerliche Zuordnung zum Privatvermögen bei Ansatz der tatsächlichen Kosten für betriebliche Fahrten und anteiliger Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen*

In Bezug auf die ertragsteuerliche Beurteilung gelten die Ausführungen wie im Fall 2a. Umsatzsteuerlich ergibt sich die identische Beurteilung wie im Fall 1b. Dabei ist nun allerdings zu berücksichtigen, dass der Vorsteuerabzug zu einer Minderung der ertragsteuerlich relevanten Anschaffungskosten sowie der laufenden Kosten des Fahrzeugs führt (§ 9b Abs. 1 EStG). Für die Berechnung des Barwertes ( $BW_S^{2b}$ ) resultiert hieraus

---

<sup>46</sup> Alternativ müsste in den Formeln berücksichtigt werden, dass das Fahrzeug über einen Zeitraum von 6 Jahren abgeschrieben wird und sich nach Ablauf dieses Zeitraums eine Reduktion der Betriebsausgaben ergibt. Die Annahme einer Haltedauer über 6 Jahren erscheint im vorliegenden Modell aber nicht als zweckmäßig, da entsprechend lange Haltedauern nicht durch die vorhandenen Daten des Autokostenrechners belegt sind und auch nicht den üblichen Haltedauern für Betriebsfahrzeuge entsprechen.

$$\begin{aligned}
\text{BW}_S^{2b} = & s_{\text{er}} \cdot \left( 0,3 \cdot \frac{\text{wkm}}{2} + \alpha_e \cdot \left[ \text{LK} \cdot (1 - s_{\text{u}\beta} \cdot \alpha_u) + \frac{\text{AK} \cdot (1 - s_u \cdot \alpha_u)}{n} \right] \right) \cdot \text{RBF}_S^T \\
& + s_{\text{u}\beta} \cdot \alpha_u \cdot \text{LK} \cdot \text{RBF}_S^T + s_u \cdot \alpha_u \cdot \left( \text{AK} - \frac{\text{VP}}{(1+i_s)^T} \right).
\end{aligned} \tag{A5}$$

*Fall 2c: Ertragsteuerliche Zuordnung zum Privatvermögen bei Ansatz der tatsächlichen Kosten für betriebliche Fahrten und volle Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen*

Die volle umsatzsteuerliche Zuordnung des Fahrzeugs zum Unternehmen führt zu einer vollen Erstattung der in den Anschaffungskosten und laufenden Kosten enthaltenen Vorsteuer. Demzufolge reduzieren sich die ertragsteuerlich zu erfassenden Kosten des Fahrzeugs in vollem Umfang. Dies ist insofern nachteilig, dass der Vorsteuerabzug zu einer Reduktion der Betriebsausgaben führt (§ 9b Abs. 1 EStG), während gleichzeitig die Umsatzsteuer auf die private Nutzung des Fahrzeugs (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) einem Abzugsverbot unterliegt (§ 12 Nr. 3 EStG). Besonders ungünstig ist dies für die laufenden Kosten LK, da dem Nachteil des ertragsteuerlichen Abzugsverbots für die Umsatzsteuer auf die private Fahrzeugnutzung kein nennenswerter Barwertvorteil gegenübersteht. Dennoch wird im Folgenden vereinfachend davon ausgegangen, dass die volle Zuordnung des Fahrzeugs zur unternehmerischen Sphäre auch im Hinblick auf die laufenden Kosten beibehalten wird. Dies lässt sich mit organisatorischen Erfordernissen rechtfertigen. So erscheint es als übermäßig komplexe Gestaltung, dass das Fahrzeug zunächst voll dem Unternehmen zugeordnet wird, die Vorsteuer auf die damit verbundenen Kosten aber dann wieder anteilig geltend gemacht wird. Um die Einzeleffekte zu verdeutlichen wird in Gleichung (A6) explizit zwischen dem Vorsteuerabzug und der Versteuerung der Privatnutzung (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) unterschieden.

$$\begin{aligned}
\text{BW}_S^{2c} = & s_{\text{er}} \cdot \left( 0,3 \cdot \frac{\text{wkm}}{2} + \alpha_e \cdot \left[ \text{LK} \cdot (1 - s_{\text{u}\beta}) + \frac{\text{AK} \cdot (1 - s_u)}{n} \right] \right) \cdot \text{RBF}_S^T \\
& + s_{\text{u}\beta} \cdot \text{LK} \cdot \text{RBF}_S^T + s_u \cdot \left( \text{AK} - \frac{\text{VP}}{(1+i_s)^T} \right) \\
& - s_{\text{u}\beta} \cdot (1 - \alpha_u) \cdot \text{LK} \cdot \text{RBF}_S^T - s_u \cdot (1 - \alpha_u) \cdot \frac{\text{AK}}{k} \cdot \text{RBF}_S^{\text{Min}(T,k)}
\end{aligned} \tag{A6}$$

*Fall 3a: Ertragsteuerliche Zuordnung zum Betriebsvermögen bei Ansatz der tatsächlichen Kosten für betriebliche Fahrten nach der Fahrtenbuchregelung und umsatzsteuerlicher Zuordnung zum Privatvermögen*

In Erweiterung zu Fall 2a wird infolge der Zuordnung des Fahrzeugs zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen auch der Veräußerungsvorgang bei der Ermittlung des Barwertes erfasst. Hieraus resultiert unter der Annahme, dass der Planungszeitraum 6 Jahre nicht übersteigt (Afa-Zeitraum  $n \geq T$ ) und ein etwaiger Veräußerungsverlust sofort steuerlich geltend gemacht werden kann

$$BW_S^{3a} = s_{er} \cdot \left( 0,3 \cdot \frac{wkm}{2} + \alpha_e \cdot \left[ LK + \frac{AK}{n} \right] \right) \cdot RBF_s^T - s_{er} \cdot \frac{VP - \frac{AK}{n} \cdot (n - T)}{(1 + i_s)^T}, \quad (A7)$$

wobei VP den Veräußerungspreis bezeichnet.

*Fall 3b: Ertragsteuerliche Zuordnung zum Betriebsvermögen bei Ansatz der tatsächlichen Kosten für betriebliche Fahrten und anteiliger Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen*

In Erweiterung zu Fall 3a erfolgt bei dieser Konstellation die anteilmäßige Zuordnung des Fahrzeugs zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen. In Bezug auf die Ermittlung der Anschaffungskosten, der laufenden Kosten und der umsatzsteuerlichen Behandlung der Veräußerung gelten dieselben Ausführungen wie zu Fall 2b. Zudem kommt es zu einer ertragsteuerlichen Berücksichtigung des Veräußerungserlöses nach Umsatzsteuer, wobei  $n \geq T$  gilt. Für den Barwert ( $BW_S^{3b}$ ) gilt somit

$$\begin{aligned} BW_S^{3b} = & s_{er} \cdot \left( 0,3 \cdot \frac{wkm}{2} + \alpha_e \cdot \left[ LK \cdot (1 - s_{u\beta} \cdot \alpha_u) + \frac{AK \cdot (1 - s_u \cdot \alpha_u)}{n} \right] \right) \cdot RBF_s^T \\ & - s_{er} \cdot \frac{(1 - s_u \cdot \alpha_u) \cdot \left( VP - \frac{AK}{n} \cdot (n - T) \right)}{(1 + i_s)^T} \\ & + s_{u\beta} \cdot \alpha_u \cdot LK \cdot RBF_s^T + s_u \cdot \alpha_u \cdot \left( AK - \frac{VP}{(1 + i_s)^T} \right). \end{aligned} \quad (A8)$$

*Fall 3c: Ertragsteuerliche Zuordnung zum Betriebsvermögen bei Ansatz der tatsächlichen Kosten für betriebliche Fahrten und voller Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen*

Neben der ertragsteuerlichen Erfassung des Veräußerungserlöses nach Umsatzsteuer ergeben sich keine weiteren Änderungen zu den Ausführungen im Fall 2c. Es gilt

$$\begin{aligned}
\text{BW}_S^{3c} = & s_{\text{er}} \cdot \left( 0,3 \cdot \frac{\text{wkm}}{2} + \alpha_e \cdot \left[ \text{LK} \cdot (1 - s_{\text{u}\beta}) + \frac{\text{AK} \cdot (1 - s_{\text{u}})}{n} \right] \right) \cdot \text{RBF}_S^T \\
& - s_{\text{er}} \cdot \frac{(1 - s_{\text{u}}) \cdot \left( \text{VP} - \frac{\text{AK}}{n} \cdot (n - T) \right)}{(1 + i_s)^T} \\
& + s_{\text{u}\beta} \cdot \text{LK} \cdot \text{RBF}_S^T + s_{\text{u}} \cdot \left( \text{AK} - \frac{\text{VP}}{(1 + i_s)^T} \right) \\
& - s_{\text{u}\beta} \cdot (1 - \alpha_u) \cdot \text{LK} \cdot \text{RBF}_S^T - s_{\text{u}} \cdot (1 - \alpha_u) \cdot \frac{\text{AK}}{k} \cdot \text{RBF}_S^{\text{Min}(T,k)}.
\end{aligned} \tag{A9}$$

*Fall 4a: Ertragsteuerliche Zuordnung zum Betriebsvermögen bei Anwendung der 1%-Methode und umsatzsteuerlicher Zuordnung zum Privatvermögen*

Im Unterschied zu Fall 3a erfolgt nunmehr die Berücksichtigung der privaten Nutzung nicht anhand der tatsächlichen Kosten, sondern gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG, d.h. für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer (LP). Um den Abzug von Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte für PKW im Betriebsvermögen ebenfalls auf die Höhe der Entfernungspauschale gem. § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu beschränken, erfolgt gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 S. 3 EStG eine Gewinnzurechnung in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 % des inländischen Listenpreises i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zum Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer und der Entfernungspauschale. Die Entfernungskilometer lassen sich berechnen als die gefahrenen Kilometer zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte wkm, geteilt durch die Zahl der Fahrtage (im Modell 220 Tage) und die täglichen Fahrten (im Modell zwei Fahrten pro Tag). Im Basisfall ergeben sich so 10 Entfernungskilometer. Die Kostendeckelung gemäß Gleichung (5) wird in den Berechnungen berücksichtigt, kommt aber regelmäßig nicht zum Tragen. Umsatzsteuerrechtlich ergeben sich keine Änderungen gegenüber den zuvor dargestellten Fällen 1a, 2a und 3a. Für die Berechnung des Barwertes ( $\text{BW}_S^{4a}$ ) gilt

$$\begin{aligned}
\text{BW}_S^{4a} = & s_{\text{er}} \cdot \text{Max} \left[ \left( \text{LK} + \frac{\text{AK}}{n} - \text{LP} \cdot 0,12 - \text{LP} \cdot \frac{\text{wkm}}{2 \cdot 220} \cdot 0,0003 \cdot 12 \right); 0 \right] \cdot \text{RBF}_S^T \\
& + s_{\text{er}} \cdot 0,3 \cdot \frac{\text{wkm}}{2} \cdot \text{RBF}_S^T - s_{\text{er}} \cdot \frac{\text{VP} - \frac{\text{AK}}{n} \cdot (n - T)}{(1 + i_s)^T}.
\end{aligned} \tag{A10}$$

*Fall 4b: Ertragsteuerliche Zuordnung zum Betriebsvermögen bei Anwendung der 1%-Methode und anteilmäßige Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen*

In Bezug auf die Ermittlung der Anschaffungskosten, der laufenden Kosten und der umsatzsteuerlichen Behandlung der Veräußerung gelten die identischen Ausführungen wie bei Fall 3b. Im Umsatzsteuerrecht erfolgt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten PKW für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nicht für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, und ist daher nicht als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen.<sup>47</sup> Damit berechnet sich der Barwert ( $BW_S^{4b}$ ) als

$$\begin{aligned}
 BW_S^{4b} = & s_{er} \cdot \text{Max} \left[ \left( LK \cdot (1 - s_{u\beta} \cdot \alpha_u) + \frac{AK \cdot (1 - s_u \cdot \alpha_u)}{n} - LP \cdot 0,12 - LP \cdot \frac{wkm}{2 \cdot 220} \cdot 0,0003 \cdot 12 \right); 0 \right] \cdot RBF_s^T \\
 & s_{er} \cdot 0,3 \cdot \frac{wkm}{2} \cdot RBF_s^T - s_{er} \cdot \frac{(1 - s_u \cdot \alpha_u) \cdot \left( VP - \frac{AK}{n} \cdot (n - T) \right)}{(1 + i_s)^T} \\
 & + s_{u\beta} \cdot \alpha_u \cdot LK \cdot RBF_s^T + s_u \cdot \alpha_u \cdot \left( AK - \frac{VP}{(1 + i_s)^T} \right).
 \end{aligned} \tag{A11}$$

*Fall 4c: Ertragsteuerliche Zuordnung zum Betriebsvermögen bei Anwendung der 1%-Methode und volle Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen bei Erfassung der Nutzungsentnahme im Wege der sachgerechten Schätzung*

Bezüglich der ertragsteuerlichen Beurteilung gelten die identischen Ausführungen wie bei Fall 3c. Die Umsatzsteuer kann vollständig als Vorsteuer geltend gemacht werden, während die private Nutzung des Fahrzeugs einer sonstigen Leistung gegen Entgelt entsprechend den allgemeinen Grundsätzen gleichgestellt wird (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG), d.h. es gilt

<sup>47</sup> Vgl. BFH-Urt. v. 05.06.2014 – XI R 36/12, DStR 2014, S. 2074.

$$\begin{aligned}
\text{BW}_S^{4c} = & s_{\text{er}} \cdot \text{Max} \left[ \left( \text{LK} \cdot (1 - s_{\text{u}\beta}) + \frac{\text{AK} \cdot (1 - s_{\text{u}})}{n} - \text{LP} \cdot 0,12 - \text{LP} \cdot \frac{\text{wkm}}{2 \cdot 220} \cdot 0,0003 \cdot 12 \right); 0 \right] \cdot \text{RBF}_s^T \\
& + s_{\text{er}} \cdot 0,3 \cdot \frac{\text{wkm}}{2} \cdot \text{RBF}_s^T - s_{\text{er}} \cdot \frac{(1 - s_{\text{u}}) \cdot \left( \text{VP} - \frac{\text{AK}}{n} \cdot (n - T) \right)}{(1 + i_s)^T} \\
& + s_{\text{u}\beta} \cdot \text{LK} \cdot \text{RBF}_s^T + s_{\text{u}} \cdot \left( \text{AK} - \frac{\text{VP}}{(1 + i_s)^T} \right) \\
& - s_{\text{u}\beta} \cdot (1 - \alpha_u) \cdot \text{LK} \cdot \text{RBF}_s^T - s_{\text{u}} \cdot (1 - \alpha_u) \cdot \frac{\text{AK}}{k} \cdot \text{RBF}_s^{\text{Min}(T,k)}.
\end{aligned} \tag{A12}$$

*Fall 4d: Ertragsteuerliche Zuordnung zum Betriebsvermögen bei Anwendung der 1%-Methode und volle Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen bei Erfassung der Nutzungsentnahme mit der 1%-Methode*

Eine Besonderheit bei Anwendung der 1 %-Methode ergibt sich dadurch, dass diese auch für die Umsatzsteuer zur Anwendung kommen kann, wenn der Unternehmer den Wert der Nutzungsentnahme für ertragsteuerliche Zwecke zugrunde legt und das Fahrzeug vollständig der unternehmerischen Sphäre zugeordnet wird. Erfolgt die Umsatzbesteuerung gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG nach der 1%-Methode, dann werden statt der tatsächlichen laufenden Kosten sowie der auf den umsatzsteuerlichen Korrekturzeitraum verteilten Nettoanschaffungskosten des Fahrzeugs ebenfalls 1 % des Listenpreises pro Monat als umsatzsteuerliche Nutzungsentnahme erfasst. Für die nicht mit Umsatzsteuer belasteten Kosten wird ein pauschaler Abschlag von 20 % vorgenommen. Zudem sind keine Zuschläge der Nutzungsentnahme für Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 S. 3 EStG zu berücksichtigen. Auf den so ermittelten Betrag ist nicht der effektive Umsatzsteuersatz  $s_u = \frac{s'_u}{1 + s'_u}$ , sondern der nominelle Steuersatz

$s'_u$  von 19 % anzuwenden. Der Barwert ( $\text{BW}_S^{4d}$ ) bestimmt sich demnach als

$$\begin{aligned}
\text{BW}_S^{4d} = & s_{\text{er}} \cdot \text{Max} \left[ \left( \text{LK} \cdot (1 - s_{\text{u}\beta}) + \frac{\text{AK} \cdot (1 - s_{\text{u}})}{n} - \text{LP} \cdot 0,12 - \text{LP} \cdot \frac{\text{wkm}}{2 \cdot 220} \cdot 0,0003 \cdot 12 \right); 0 \right] \cdot \text{RBF}_s^T \\
& + s_{\text{er}} \cdot 0,3 \cdot \frac{\text{wkm}}{2} \cdot \text{RBF}_s^T - s_{\text{er}} \cdot \frac{(1 - s_{\text{u}}) \cdot \left( \text{VP} - \frac{\text{AK}}{n} \cdot (n - T) \right)}{(1 + i_s)^T} \\
& + s_{\text{u}\beta} \cdot \text{LK} \cdot \text{RBF}_s^T + s_{\text{u}} \cdot \left( \text{AK} - \frac{\text{VP}}{(1 + i_s)^T} \right) - s'_u \cdot 0,8 \cdot \text{LP} \cdot 0,12 \cdot \text{RBF}_s^T.
\end{aligned} \tag{A13}$$

**Impressum:**

**Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre, arqus, e.V.**

Vorstand: Prof. Dr. Ralf Maiterth (Vorsitzender),  
Prof. Dr. Kay Blaufus, Prof. Dr. Dr. Andreas Löffler  
Sitz des Vereins: Berlin

Herausgeber: Kay Blaufus, Jochen Hundsdoerfer,  
Martin Jacob, Dirk Kiesewetter, Rolf J. König,  
Lutz Kruschwitz, Andreas Löffler, Ralf Maiterth,  
Heiko Müller, Jens Müller, Rainer Niemann,  
Deborah Schanz, Sebastian Schanz, Caren Sureth,  
Corinna Treisch

Kontaktadresse:

Prof. Dr. Caren Sureth, Universität Paderborn,  
Fakultät für Wirtschaftswissenschaften,  
Warburger Str. 100, 33098 Paderborn,  
[www.arqus.info](http://www.arqus.info), Email: [info@arqus.info](mailto:info@arqus.info)

ISSN 1861-8944