

Umsatzsteuer; Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei unternehmerisch genutzten Fahrzeugen ab 1. April 1999

Durch Art. 5 Nr. 19 Buchst. c des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 15. Dezember 2003 (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003), BGBl 2003 I S. 2645 , BStBl 2003 I S. 710, wurde § 15 Abs. 1b UStG zum 1. Januar 2004 aufgehoben. Die Ermächtigung des Rates der Europäischen Union vom 28. Februar 2000 (2000/186/EG, ABl. EG 2000 Nr. L 59/12), auf die die Einschränkung des Vorsteuerabzugs ab 1. April 1999 gestützt worden ist, ist zum 31. Dezember 2002 ausgelaufen. Für die Zeit ab 1. Januar 2003 kann sich der Unternehmer daher unmittelbar auf das für ihn günstigere Recht des Art. 17 der 6. EG-Richtlinie berufen. Mit Urteil vom 29. April 2004¹ hat der EuGH in der Rechtssache C-17/01 (BStBl 2004 II S. 806) entschieden, dass Artikel 3 der Entscheidung des Rates insoweit unwirksam ist, als er regelt, dass die Ratsentscheidung rückwirkend ab 1. April 1999 gilt. Das bedeutet, dass die Ratsermächtigung für den Zeitraum vom 1. April 1999 bis zum 4. März 2000 (Tag der Veröffentlichung der Ratsermächtigung im Amtsblatt der EG) ungültig ist und § 15 Abs. 1b i.V.m. § 27 Abs. 5 UStG insoweit keine EG -rechtliche Grundlage hat. In allen anderen Punkten hat der EuGH die Gültigkeit und damit die Wirksamkeit der Ratsermächtigung ausdrücklich bestätigt.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Frage des Vorsteuerabzuges und der Umsatzbesteuerung bei unternehmerisch genutzten Fahrzeugen ab 1. Januar 2004 Folgendes:

1. Vorsteuerabzug für ein dem Unternehmen zugeordnetes Fahrzeug

Ein angeschafftes, eingeführtes oder innergemeinschaftlich erworbenes Fahrzeug, welches von dem Unternehmer (insbesondere von einem Einzelunternehmer oder einem Personengesellschafter) sowohl unternehmerisch als auch für nichtunternehmerische (private) Zwecke genutzt wird (sog. gemischt genutztes Fahrzeug), kann – unabhängig von der ertragsteuerlichen Behandlung als Betriebs- oder Privatvermögen – dem Unternehmen zugeordnet werden. Voraussetzung für die Zuordnung zum Unternehmen ist, dass das Fahrzeug zu mindestens 10 % für das Unternehmen genutzt wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Maßgebend ist bei einem Fahrzeug das Verhältnis der Kilometer unternehmerischer Fahrten zu den Jahreskilometern des Fahrzeugs. Wenn danach die 10 %ige Mindestnutzung für unternehmerische Zwecke nicht erreicht wird, kann das Fahrzeug nicht dem Unternehmen zugeordnet werden. In Zweifelsfällen muss der Unternehmer dem Finanzamt die mindestens 10 %ige unternehmerische Nutzung glaubhaft machen, z.B. durch Aufzeichnung der Jahreskilometer des betreffenden Fahrzeugs und der unternehmerischen Fahrten (mit Fahrtziel und gefahrenen Kilometern). Bei sog. Zweit- oder Drittfahrzeugen von Einzelunternehmern oder sog. Alleinfahrzeugen bei einer nebenberuflichen Unternehmertätigkeit ist regelmäßig davon auszugehen, dass diese Fahrzeuge zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt werden. Das gleiche gilt bei Personengesellschaften, wenn ein Gesellschafter mehr als ein Fahrzeug privat nutzt, für die weiteren privat genutzten Fahrzeuge. Zur Frage der Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen vgl. ansonsten BMF-Schreiben vom 30. März 2004 , BStBl 2004 I S. 451 .

Kann der Unternehmer ein Fahrzeug dem Unternehmen nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht zuordnen, weil er es zu weniger als 10 % für sein Unternehmen nutzt, steht ihm aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten kein Vorsteuerabzug zu. Die Zuordnungsbeschränkung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG erstreckt sich jedoch nicht auf die Leistungen, die der Unternehmer im Zusammenhang mit dem Betrieb des Fahrzeugs bezieht. Der Unternehmer kann deshalb unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG z.B. Vorsteuerbeträge aus Benzin- und Wartungskosten im Verhältnis der unternehmerischen zur nichtunternehmerischen Nutzung abziehen. Vorsteuerbeträge, die unmittelbar und ausschließlich auf die unternehmerische Verwendung des Fahrzeugs entfallen, z.B. Vorsteuerbeträge aus Reparaturaufwendungen in Folge eines Unfalls während einer unternehmerisch veranlassten Fahrt, können unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG in voller Höhe abgezogen werden.

Hat der Unternehmer ein erworbenes Fahrzeug, welches sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke genutzt wird, zulässigerweise insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet, kann er die auf die Anschaffungskosten des Fahrzeugs entfallenden Vorsteuerbeträge abziehen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Die nichtunternehmerische Nutzung unterliegt unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung.

¹Anmerkung: Das EuGH-Urteil wird gleichzeitig mit diesem BMF-Schreiben im Anhang des BStBl II veröffentlicht.

Wenn ein Unternehmer ein gemischt genutztes Fahrzeug nur teilweise (z.B. zu 60 %) dem Unternehmen zuordnet (vgl. Abschnitt 192 Abs. 18 Buchst. c UStR), mindert sich der Vorsteuerabzug entsprechend. Der Unternehmer, der auch Umsätze ausführt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG führen, hat eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen.

Die Veräußerung eines Fahrzeugs, das der Unternehmer dem Unternehmen zugeordnet hat, unterliegt insgesamt der Umsatzsteuer; die Entnahme eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs unterliegt unter der Voraussetzung des § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG der Besteuerung.

2. Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs

Die nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs ist unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung zu unterwerfen. Als Bemessungsgrundlage sind dabei gem. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die Kosten anzusetzen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Zur Ermittlung der Kosten vgl. grundsätzlich BMF-Schreiben vom 13. April 2004 , BStBl 2004 I S. 468 .

Zur Ermittlung der Kosten, die auf die nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs entfallen, hat der Unternehmer die Wahl zwischen drei Methoden:

2.1 1 %-Regelung

Ermittelt der Unternehmer für Ertragsteuerzwecke den Wert der Nutzungsentnahme nach der sog. 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG , kann er von diesem Wert aus Vereinfachungsgründen bei der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung ausgehen. Für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten kann er einen pauschalen Abschlag von 20 % vornehmen. Der so ermittelte Betrag ist ein sog. Nettowert, auf den die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen ist.

2.2 Fahrtenbuchregelung

Setzt der Unternehmer für Ertragsteuerzwecke die private Nutzung mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen an, indem er die für das Fahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachweist (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG), ist von diesem Wert auch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung auszugehen.

Aus den Gesamtaufwendungen sind für Umsatzsteuerzwecke die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten in der belegmäßig nachgewiesenen Höhe auszuscheiden.

2.3 Schätzung des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils

Macht der Unternehmer von der 1 %-Regelung keinen Gebrauch oder werden die pauschalen Wertansätze durch die sog. Kostendeckelung auf die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten begrenzt (vgl. Randzahl 13 des BMF-Schreibens vom 12. Mai 1997, BStBl 1997 I S. 562) und liegen die Voraussetzungen der Fahrtenbuchregelung nicht vor (z.B. weil kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wird), ist der private Nutzungsanteil für Umsatzsteuerzwecke anhand geeigneter Unterlagen im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln. Liegen geeignete Unterlagen für eine Schätzung nicht vor, ist der private Nutzungsanteil mit mindestens 50 % zu schätzen, soweit sich aus den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls nichts Gegenteiliges ergibt. Aus den Gesamtaufwendungen sind die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten in der belegmäßig nachgewiesenen Höhe auszuscheiden.

Konnte der Unternehmer bei der Anschaffung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs keinen Vorsteuerabzug vornehmen (z.B. Erwerb von einem Nichtunternehmer), sind nur die vorsteuerbelasteten Unterhaltskosten zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

3. Fahrten des Unternehmers zwischen Wohnung und Betriebsstätte

Die Fahrten des Unternehmers zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten wegen einer aus betrieblichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung sind der unternehmerischen Nutzung des Fahrzeugs zuzurechnen. Es ist auch keine Vorsteuerkürzung nach § 15 Abs. 1a UStG vorzunehmen.

4. Überlassung von Fahrzeugen an das Personal

4.1 Vorsteuerabzug aus den Fahrzeugkosten

Überlässt ein Unternehmer (Arbeitgeber) seinem Personal (Arbeitnehmer) ein erworbenes Fahrzeug auch zur privaten Nutzung (Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie Familienheimfahrten aus Anlass einer doppelten Haushaltsführung), ist dies regelmäßig als entgeltliche Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG (vgl. Tz. 4.2.1.1) anzusehen. Derartige Fahrzeuge werden, wenn sie nicht ausnahmsweise zusätzlich vom Unternehmer nichtunternehmerisch verwendet werden, durch die entgeltliche umsatzsteuerpflichtige Überlassung an das Personal ausschließlich unternehmerisch genutzt. Somit kann der Vorsteuerabzug sowohl aus den Anschaffungskosten als auch aus den Unterhaltskosten der sog. Dienst- oder Firmenwagen in voller Höhe in Anspruch genommen werden. Dies gilt auch für die Überlassung von Fahrzeugen an Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH), wenn sie umsatzsteuerlich dem Personal zugeordnet werden. Die spätere Veräußerung und die Entnahme derartiger Fahrzeuge unterliegen insgesamt der Umsatzsteuer.

4.2 Besteuerung der Fahrzeugüberlassung an das Personal

4.2.1 Entgeltliche Fahrzeugüberlassung

4.2.1.1 Merkmale für Entgeltlichkeit

Die Gegenleistung des Arbeitnehmers für die Fahrzeugüberlassung besteht regelmäßig in der anteiligen Arbeitsleistung, die er für die Privatnutzung des gestellten Fahrzeugs erbringt. Die Überlassung des Fahrzeugs ist als Vergütung für geleistete Dienste und damit als entgeltlich anzusehen, wenn sie im Arbeitsvertrag geregelt ist oder auf mündlichen Abreden oder sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses (z.B. der faktischen betrieblichen Übung) beruht. Von Entgeltlichkeit ist stets auszugehen, wenn das Fahrzeug dem Arbeitnehmer für eine gewisse Dauer und nicht nur gelegentlich zur Privatnutzung überlassen wird.

4.2.1.2 Besteuerung auf der Grundlage einer Kostenschätzung

Bei einer entgeltlichen Fahrzeugüberlassung zu Privatzwecken des Personals liegt ein tauschähnlicher Umsatz (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG) vor. Die Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG der Wert der nicht durch den Barlohn abgegoltenen Arbeitsleistung. Es bestehen keine Bedenken, den Wert anhand der Gesamtkosten des Arbeitgebers für die Überlassung des Fahrzeugs zu schätzen. Aus den Gesamtkosten dürfen allerdings keine Kosten ausgeschieden werden, bei denen ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist, weil entgeltliche sonstige Leistungen nicht unter Artikel 6 Abs. 2 Buchstabe a, sondern unter Artikel 6 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie fallen. Der so ermittelte Wert ist ein sog. Nettowert, auf den die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen ist. Treffen die Parteien Aussagen zum Wert der Arbeitsleistungen, so ist dieser Wert als Bemessungsgrundlage für die Überlassung der Fahrzeuge zugrunde zu legen, wenn er die Kosten für die Fahrzeugüberlassung übersteigt.

4.2.1.3 Besteuerung auf der Grundlage der sog. 1 %-Regelung

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage anstelle der Kosten von den lohnsteuerlichen Werten ausgegangen wird. Diese Werte sind dann als Bruttowerte anzusehen, aus denen die Umsatzsteuer herauszurechnen ist (vgl. Abschnitt 12 Abs. 8 UStR).

Wird danach der lohnsteuerliche Wert der entgeltlichen Fahrzeugüberlassung für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit dem vom Listenpreis abgeleiteten Pauschalwert angesetzt (vgl. R 31 Abs. 9 Nr. 1 LStR 2002), kann von diesem Wert auch bei der Umsatzbesteuerung ausgegangen werden. Der umsatzsteuerliche Wert für Familienheimfahrten kann aus Vereinfachungsgründen für jede Fahrt mit 0,002 % des Listenpreises im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und dem Beschäftigungsort angesetzt

werden. Der Umsatzsteuer unterliegen die auf die Familienheimfahrten entfallenden Kosten auch dann, wenn ein lohnsteuerlicher Wert nach § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG nicht anzusetzen ist. Aus dem so ermittelten Betrag ist die Umsatzsteuer herauszurechnen. Ein pauschaler Abschlag von 20 % für nicht mit Vorsteuern belastete Kosten ist in diesen Fällen unzulässig.

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer mit einer am 1. Januar 2003 begründeten doppelten Haushaltsführung nutzt einen sog. Firmenwagen mit einem Listenpreis einschließlich USt von 30 000 Euro im gesamten Kalenderjahr 2004 zu Privatfahrten, zu Fahrten zur 10 km entfernten Arbeitsstätte und zu 20 Familienheimfahrten zum 150 km entfernten Wohnsitz der Familie.

Die Umsatzsteuer für die Firmenwagenüberlassung ist nach den lohnsteuerlichen Werten wie folgt zu ermitteln:

- a) für die allgemeine Privatnutzung 1 % von 30 000 Euro \times 12 Monate = 3 600,- Euro
- b) für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 0,03 % von 30 000 Euro \times 10 km \times 12 Monate = 1 080,- Euro
- c) für Familienheimfahrten 0,002 % von 30 000 Euro \times 150 km \times 20 Fahrten = 1 800,- Euro

Der Bruttowert der sonstigen Leistung an den Arbeitnehmer beträgt damit insgesamt 6 480,- Euro.

Die darin enthaltene USt beträgt 16116 von 6 480 Euro = 893,79 Euro.

4.2.1.4 Besteuerung auf der Grundlage der sog. Fahrtenbuchregelung

Wird bei einer entgeltlichen Fahrzeugüberlassung der lohnsteuerliche private Nutzungswert mit Hilfe eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs anhand der durch Belege nachgewiesenen Gesamtkosten ermittelt (vgl. R 31 Abs. 9 Nr. 2 LStR 2002), ist das aufgrund des Fahrtenbuchs ermittelte Nutzungsverhältnis auch bei der Umsatzsteuer zugrunde zu legen.

Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie die Familienheimfahrten aus Anlass einer doppelten Haushaltsführung werden umsatzsteuerlich den Privatfahrten des Arbeitnehmers zugerechnet. Aus den Gesamtkosten dürfen keine Kosten ausgeschieden werden, bei denen ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist.

Beispiel 2:

Ein sog. Firmenwagen mit einer Jahresfahrleistung von 20 000 km wird von einem Arbeitnehmer lt. ordnungsgemäß geführtem Fahrtenbuch an 180 Tagen jährlich für Fahrten zur 10 km entfernten Arbeitsstätte benutzt. Die übrigen Privatfahrten des Arbeitnehmers belaufen sich auf insgesamt 3 400 km. Die gesamten Kraftfahrzeugkosten (Nettoaufwendungen einschließlich der auf den nach § 15a UStG maßgeblichen Berichtszeitraum verteilten Anschaffungs- oder Herstellungskosten – zur Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vgl. BMF-Schreiben vom 13. April 2004 , BStBl 2004 I S. 468) betragen 9 000 Euro. Von den Privatfahrten des Arbeitnehmers entfallen 3 600 km auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (180 Tage \times 20 km) und 3 400 km auf sonstige Fahrten. Dies entspricht einer Privatnutzung von insgesamt 35 % (7 000 km von 20 000 km). Für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage ist von einem Betrag von 35 % von 9 000 Euro = 3 150 Euro auszugehen. Die Umsatzsteuer beträgt 16 % von 3 150 Euro = 504 Euro.

4.2.2 Unentgeltliche Fahrzeugüberlassung

4.2.2.1 Merkmale für Unentgeltlichkeit

Von einer unentgeltlichen Überlassung von Fahrzeugen an das Personal im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (vgl. Abschnitt 12 Abs. 2 UStR) kann ausnahmsweise ausgegangen werden, wenn die vereinbarte private Nutzung des Fahrzeugs derart gering ist, dass sie für die Gehaltsbemessung keine wirtschaftliche Rolle spielt, und nach den objektiven Gegebenheiten eine weitergehende private Nutzungsmöglichkeit ausscheidet (vgl. BFH-Urteil vom 4. Oktober 1984, BStBl 1984 II S. 808). Danach kann Unentgeltlichkeit nur angenommen werden, wenn dem Arbeitnehmer das Fahrzeug aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich (von Fall zu Fall) an nicht mehr als fünf Kalendertagen im Kalendermonat für private Zwecke überlassen wird (vgl. Abschnitt I Nr. 3 Buchst. b des BMF-Schreibens vom 28. Mai 1996, BStBl 1996 I S. 654).

4.2.2.2 Besteuerung auf der Grundlage einer Kostenschätzung

Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Fahrzeugüberlassung für den privaten Bedarf des Personals sind die Kosten, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG).

Aus der Bemessungsgrundlage sind somit die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten auszuschneiden. Der so ermittelte Wert ist ein sog. Nettowert, auf den die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen ist.

4.2.2.3 Besteuerung auf der Grundlage von lohnsteuerlichen Werten

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage von den lohnsteuerlichen Werten ausgegangen wird. Diese Werte sind dann als Bruttowerte anzusehen, aus denen die Umsatzsteuer herauszurechnen ist (vgl. Abschnitt 12 Abs. 8 UStR). Falls in diesen Fällen die Nutzung des Fahrzeugs zu Privatfahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte je Fahrtkilometer mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des Fahrzeugs bewertet wird (vgl. Abschnitt I Nr. 3 Buchst. b des BMF-Schreibens vom 28. Mai 1996, BStBl 1996 I S. 654), kann für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten ein Abschlag von 20 % vorgenommen werden.

5. Miete oder Leasing von Fahrzeugen

Die auf die Miete, Mietsonderzahlung, Leasingraten und Unterhaltskosten eines angemieteten oder geleasten Fahrzeugs entfallenden Vorsteuern, welches der Unternehmer sowohl unternehmerisch als auch für nichtunternehmerische Zwecke verwendet, sind grundsätzlich nach dem Verhältnis von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Nutzung in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Anteil aufzuteilen. In diesem Fall entfällt eine Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung. Aus Vereinfachungsgründen kann der Unternehmer jedoch auch den Vorsteuerabzug aus der Miete bzw. den Leasingraten und den Unterhaltskosten in voller Höhe vornehmen und die nichtunternehmerische Nutzung nach den Regelungen in Tz. 2 besteuern.

6. Zwischen dem 1. April 1999 und dem 31. Dezember 2003 angeschaffte Fahrzeuge

Für den Vorsteuerabzug und die Versteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe gilt unter Bezug auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder für den Zeitraum vom 1. April 1999 bis zum 4. März 2000 und ab 1. Januar 2003 Folgendes:

6.1 Zwischen dem 1. April 1999 und dem 4. März 2000 angeschaffte Fahrzeuge

Mit Urteil vom 29. April 2004 hat der EuGH in der Rechtssache C-17/01 entschieden, dass die § 15 Abs. 1b UStG zugrunde liegende Ermächtigung des Rates der Europäischen Union vom 28. Februar 2000 (2000/186/EG, ABl. EG 2000 Nr. L 59/12) gültig und damit wirksam ist. Dies gilt jedoch nicht für Artikel 3 der Ratsermächtigung, soweit er regelt, dass die Ratsentscheidung rückwirkend ab 1. April 1999 gilt.

Das bedeutet, dass die Ratsermächtigung für den Zeitraum vom 1. April 1999 bis zum 4. März 2000 (Tag der Veröffentlichung der Ratsermächtigung im Amtsblatt der EG) ungültig ist und damit § 15 Abs. 1b i.V.m. § 27 Abs. 5 UStG insoweit keine EG-rechtliche Grundlage hat.

Für nach dem 31. März 1999 und vor dem 5. März 2000 angeschaffte oder hergestellte Fahrzeuge kann der Unternehmer daher unter direkter Berufung auf die für ihn günstigere Regelung des Art. 17 der 6. EG-Richtlinie den Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in voller Höhe vornehmen. Dies gilt auch für Kfz-Betriebskosten. Der Unternehmer muss die nichtunternehmerische Verwendung gemäß § 3 Abs. 9a UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer unterwerfen. § 3 Abs. 9a Satz 2 UStG greift insoweit nicht. Der Unternehmer muss auch nach dem 4. März 2000 eine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG vornehmen.

Eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG für die Zeit nach dem 4. März 2000 ist in analoger Anwendung des § 27 Abs. 5 UStG nicht vorzunehmen. Durch § 27 Abs. 5 UStG sollten Fahrzeuge, die vor dem 1. April 1999 angeschafft oder hergestellt wurden, u.a. von der zum 1. April 1999 normierten Einschränkung des Vorsteuerabzugsrechts und der daraus folgenden Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG ausgenommen werden. Durch die Entscheidung des EuGH vom 29. April 2004, a.a.O., wurde das erstmalige richtlinienkonforme In-Kraft-Treten auf den 5. März 2000 verschoben.

6.2 Unbeschränkter Vorsteuerabzug ab 1. Januar 2003

Die § 15 Abs. 1b UStG zugrunde liegende Ermächtigung des Rates der Europäischen Union vom 28. Februar 2000 (2000/186/EG, ABl. EG 2000 Nr. L 59/12) ist nicht über den 31. Dezember 2002 hinaus verlängert worden. Der Unternehmer kann daher für Fahrzeuge, die er zwischen dem 1. Januar 2003 und dem 31. Dezember 2002 angeschafft, hergestellt, eingeführt, innergemeinschaftlich erworben oder gemietet und dem Unternehmen zugeordnet hat, abweichend von § 15 Abs. 1b UStG den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Dabei sind die vorstehenden Grundsätze (Tz. 1 bis 5) anzuwenden. Die Anschaffungskosten fließen ab 1. Juli 2004 entsprechend den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 13. April 2004, BStBl 2004 I S. 468, in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe ein.

Für nach dem 31. März 1999 und vor dem 1. Januar 2003 angeschaffte Fahrzeuge kann der Unternehmer unter Berufung auf Artikel 17 der 6. EG-Richtlinie abweichend von § 15 Abs. 1b UStG ab 1. Januar 2003 den unbeschränkten Vorsteuerabzug für die laufenden Kosten in Anspruch nehmen.

Für Fahrzeuge, die zwischen dem 5. März 2000 und dem 31. Dezember 2002 angeschafft worden sind, ist ab 1. Januar 2003 für die auf die Anschaffungskosten des Fahrzeuges entfallenden Vorsteuern nur wegen des nunmehr unbeschränkt möglichen Vorsteuerabzuges keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG vorzunehmen. Jedoch wird es in diesen Fällen nicht beanstandet, wenn der Unternehmer eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges aus den Anschaffungskosten wegen Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse durchführt. Die nichtunternehmerische Nutzung hat er dann der Besteuerung zu unterwerfen. Dabei fließen die Anschaffungskosten entsprechend den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 13. April 2004, BStBl 2004 I S. 468, in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe ein.

Beispiel 3:

U hat am 1. Juli 2001 ein Fahrzeug angeschafft, das er zu 70 % unternehmerisch nutzt. Der Kaufpreis betrug 31 250 Euro zzgl. 5 000 Euro Umsatzsteuer. Entsprechend § 15 Abs. 1b UStG hat U 2 500 Euro als Vorsteuer geltend gemacht. Auch aus den laufenden Kosten hat U in den Jahren 2001 und 2002 jeweils 50 % Vorsteuerabzug geltend gemacht. In den Jahren 2001 und 2002 hat U dementsprechend keine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG versteuert. Ab 1. Januar 2003 nimmt U unter Berufung auf Artikel 17 der 6. EG-Richtlinie aus den laufenden Kosten den unbeschränkten Vorsteuerabzug vor.

U steht wegen der Berufung auf Artikel 17 der 6. EG-Richtlinie abweichend von § 15 Abs. 1b UStG ab 1. Januar 2003 der volle Vorsteuerabzug aus den laufenden Kosten zu. Daneben hat er ab dem 1. Januar 2003 für den Rest des Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG hinsichtlich der Berichtigung des Vorsteuerabzuges aus den Anschaffungskosten zwei Möglichkeiten:

- Er unterlässt eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG. In die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe sind nur 30 % der laufenden Kosten einzubeziehen.
- U macht von seinem Wahlrecht Gebrauch und nimmt ab 1. Januar 2003 bis zum Ende des Berichtigungszeitraums am 30. Juni 2006 gemäß § 15a UStG eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vor. Für die Jahre 2003, 2004 und 2005 ergibt sich jeweils ein Vorsteuerberichtigungsbetrag von 500 Euro; für das Jahr 2006 ergibt sich ein Vorsteuerberichtigungsbetrag von 250 Euro. In die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe sind neben 30 % der laufenden Kosten auch 30 % von 15 der Anschaffungskosten (1 875 Euro jährlich) einzubeziehen.

6.3 Beschränkter Vorsteuerabzug nach Maßgabe des § 15 Abs. 1b UStG

Hat der Unternehmer für Fahrzeuge, die er nach dem 31. März 1999 und vor dem 1. Januar 2004 angeschafft und dem Unternehmen zugeordnet hat, § 15 Abs. 1b UStG angewendet – das ist zwingend für die zwischen dem 5. März 2000 und dem 31. Dezember 2002 angeschafften Fahrzeuge –, ist ab 1. Januar 2004 für die auf die Anschaffungskosten des Fahrzeuges entfallenden Vorsteuern nur wegen des nunmehr unbeschränkt möglichen Vorsteuerabzuges keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG vorzunehmen, soweit der Berichtigungszeitraum noch nicht abgelaufen ist. In die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG fließen ab 1. Januar 2004 nur die laufenden vorsteuerbelasteten Unterhaltskosten ein.

Es wird nicht beanstandet, wenn der Unternehmer hinsichtlich der vor dem 1. Januar 2004 angeschafften Fahrzeuge ab 1. Januar 2004 für die auf die Anschaffungskosten des Fahrzeuges entfallenden Vorsteuern eine Berichtigung nach § 15a UStG des bisher vom Abzug ausgeschlossenen Teils zu seinen Gunsten vornimmt und zum Ausgleich die gesamten auf das Fahrzeug entfallenden Kosten als Bemessungsgrundlage der Besteuerung der unentgeltlichen

Wertabgabe (abweichend von § 3 Abs. 9a Satz 2 UStG) unterwirft. Dabei fließen die Anschaffungskosten entsprechend den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 13. April 2004, BStBl 2004 I S. 468, in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe ein.

Beispiel 4:

U hat am 1. Juli 2001 ein Fahrzeug angeschafft, das er zu 70 % unternehmerisch nutzt. Der Kaufpreis betrug 31 250 Euro zzgl. 5 000 Euro Umsatzsteuer. Entsprechend § 15 Abs. 1b UStG hat U 2 500 Euro als Vorsteuer abgezogen. Auch aus den laufenden Kosten hat U in den Jahren 2001 bis 2003 50 % der Vorsteuer abgezogen. In den Jahren 2001 bis 2003 hat U dementsprechend keine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG versteuert. Ab 1. Januar 2004 nimmt U aus den laufenden Kosten den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch.

U steht ab 2004 aus den laufenden Kosten der volle Vorsteuerabzug zu. U hat hinsichtlich der auf die Anschaffungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge die Wahl zwischen zwei Möglichkeiten:

- Er unterlässt eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG . In die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe sind nur 30 % der laufenden Kosten einzubeziehen.
- U macht von seinem Wahlrecht Gebrauch und nimmt ab 1. Januar 2004 bis zum Ende des Berichtigungszeitraums am 30. Juni 2006 gemäß § 15a UStG eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vor. Für die Jahre 2004 und 2005 ergibt sich jeweils ein Vorsteuerberichtigungsbetrag von 500 Euro; für das Jahr 2006 ergibt sich ein Vorsteuerberichtigungsbetrag von 250 Euro. In die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe sind neben 30 % der laufenden Kosten auch 30 % von 15 der Anschaffungskosten (1 875 Euro jährlich) einzubeziehen.

Beispiel 5:

U hat am 1. Juli 2003 ein Fahrzeug angeschafft, das er zu 30 % unternehmerisch nutzt. Der Kaufpreis betrug 31 250 Euro zzgl. 5 000 Euro Umsatzsteuer. Entsprechend § 15 Abs. 1b UStG hat U aus den Anschaffungskosten einen Vorsteuerabzug von 2 500 Euro geltend gemacht. Auch aus den laufenden Kosten hat U im Jahr 2003 entsprechend § 15 Abs. 1b UStG 50 % der Vorsteuern abgezogen. U hat im Jahr 2003 demzufolge keine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG versteuert. Ab 1. Januar 2004 nimmt U aus den laufenden Kosten den vollen Vorsteuerabzug vor.

U steht ab 2004 aus den laufenden Kosten der volle Vorsteuerabzug zu. U hat hinsichtlich der auf die Anschaffungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge zwei Möglichkeiten:

- U nimmt keine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach § 15a UStG vor. In die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe sind 70 % der laufenden Kosten einzubeziehen.
- U nimmt ab 1. Januar 2004 bis zum Ende des Berichtigungszeitraums am 30. Juni 2008 eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vor. Für die Jahre 2004 bis 2007 ergibt sich jeweils ein Vorsteuerberichtigungsbetrag von 500 Euro; für das Jahr 2008 ergibt sich ein Vorsteuerberichtigungsbetrag von 250 Euro. In die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe sind jährlich neben 70 % der laufenden vorsteuerbelasteten Kosten auch 70 % von 15 der Anschaffungskosten (4 375 Euro jährlich) einzubeziehen.

Das BMF-Schreiben vom 29. Mai 2000 (BStBl 2000 I S. 819) ist auf gemischt genutzte Fahrzeuge anzuwenden, die nach dem 31. März 1999 und vor dem 1. Januar 2004 angeschafft und dem Unternehmen zugeordnet worden sind, und für die die Einschränkung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1b UStG greift. Das gilt insbesondere für zwischen dem 5. März 2000 und dem 31. Dezember 2002 angeschaffte und dem Unternehmen zugeordnete Fahrzeuge.

Fundstelle(n):

BStBl 2004 I Seite 864

NWB DokID: EAAAB-25983

