

Unentgeltliche Wertabgabe bei gemischt genutzten Fahrzeugen?

Versteuerung der privaten Pkw-Nutzung – eine unendliche Geschichte

Ralf Sikorski*

Nichts erhitzt deutsche Gemüter so sehr, wie die Besteuerung von Fahrzeugen im Unternehmensvermögen für die private Verwendung. Man kann die Änderungen des UStG und der dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen und Urteile der letzten Jahre, die sich mit dieser Thematik beschäftigten, zahlenmäßig kaum noch benennen. Und auch aktuell scheint der Gesetzgeber immer noch keine saubere Formulierung gefunden zu haben. Dabei ist das Problem überhaupt nicht neu – nur das Bewusstsein der Betroffenen hat sich verschärft.

INHALTSÜBERSICHT

- I. Ausgleich des ungekürzten Vorsteuerabzugs durch Besteuerung der privaten Verwendung
- II. Keine Besteuerung der privaten Verwendung bei fehlendem Vorsteuerabzug
- III. Anteilige Kürzung des Vorsteuerabzugs

I. Ausgleich des ungekürzten Vorsteuerabzugs durch Besteuerung der privaten Verwendung

Das Urteil des EuGH v. 4. 10. 1995 - Rs. C-291/92 (BStBl 1996 II S. 392) hinsichtlich des Wahlrechts des Unternehmers bei der Zuordnung von sog. gemischt genutzten Gegenständen zu seinem Unternehmen wurde von der Finanzverwaltung zutreffend in Abschn. 192 Abs. 21 Nr. 2 UStR umgesetzt und gilt nicht nur für Grundstücke, sondern auch für Fahrzeuge (Abschn. 192 Abs. 21 Nr. 2 Buchst. c UStR). Schafft ein Unternehmer einen sog. gemischt genutzten Gegenstand für sein Unternehmen an, d. h., verwendet er das Wirtschaftsgut sowohl unternehmerisch als auch privat, hat der Unternehmer ein Wahlrecht: er kann den Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen oder seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen oder er kann den Gegenstand aufteilen. Anschließend hat er die umsatzsteuerlichen Folgerungen daraus zu ziehen.

* Ralf Sikorski war Dozent an der Fachhochschule für Finanzen (Nordkirchen) im Fachbereich Umsatzsteuer und ist heute stellvertretender Leiter eines Finanzamts.

1. Zuordnung des Fahrzeugs zum Unternehmen

Ordnet der Unternehmer das Fahrzeug insgesamt seinem Unternehmen zu, kann er auch den **vollen Vorsteuerabzug** aus der Anschaffung des Fahrzeugs berücksichtigen (Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der 6. EG-RL, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG). Hinsichtlich der privaten Verwendung des Fahrzeugs liegt eine unentgeltliche Wertabgabe vor (Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der 6. EG-RL). Voraussetzung ist danach, dass der Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet wurde und der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG setzt diese europäische Vorgabe in nationales Recht um.

Bemessungsgrundlage sind nach Art. 11 Buchst. A Abs. 1 Buchst. c der 6. EG-RL der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung. Diese Regelung wird durch § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG übernommen. Aus **Vereinfachungsgründen** ist es in Deutschland nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige die Kosten fiktiv analog zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG anhand der sog. 1-v.H.-Regelung oder einer anderen geeigneten Methode schätzt. Die 1-v.H.-Regelung hat sich in der Praxis eingespielt und durchaus bewährt, stellt sie doch eine echte Maßnahme zur Steuervereinfachung dar. Lediglich bei teuren gebrauchten Fahrzeugen wird der Unternehmer eine andere Schätzungsmethode suchen. Die durch das JStG 1996 in das EStG eingeführte 1-v.H.-Regelung ist mittlerweile akzeptiert und auch in der umsatzsteuerlichen Abwicklung derartiger Fälle in der Praxis eine feste Größe geworden. Aus diesem Grunde gewährt die Finanzverwaltung auch den vollen Vorsteuerabzug aus den laufenden Kosten.

2. Zuordnung des Fahrzeugs zum Privatvermögen

Ordnet der Unternehmer das Fahrzeug insgesamt seinem Privatvermögen zu, kann er aus den Anschaffungskosten **keinen Vorsteuerabzug** beanspruchen. Eine unentgeltliche Wertabgabe ist nicht gegeben, da kein Gegenstand des Unternehmensvermögens für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, verwendet wird. Aus den **laufenden Kosten** (z. B. Benzin- und Wartungskosten) kann der Unternehmer unter den üblichen Voraussetzungen Vorsteuerbeträge im Verhältnis der unternehmerischen Nutzung zur nichtunternehmerischen Nutzung abziehen (BMF, Schreiben v. 27. 8. 2004 - S 7300, BStBl 2004 I S. 864). Voraussetzung dafür sind aber **ordnungsgemäße Rechnungen**. Ein Vorsteuerabzug aus Pauschalen ist seit dem 1. 4. 1999 aufgrund der Aufhebung der §§ 36–38 UStDV nicht mehr möglich. Die Vorschriften waren nicht europarechtskonform (BFH, Urteil v. 7. 7. 2005 - V R 4/03, BStBl 2005 II S. 903). Vorsteuerbeträge, die unmittelbar und ausschließlich auf die unternehmerische Verwendung des Fahrzeugs entfallen, z. B. Vorsteuerbeträge aus Reparaturaufwendungen infolge eines Unfalls während einer unternehmerisch veranlassten Fahrt, können in voller Höhe berücksichtigt werden.

3. Teilweise Zuordnung des Fahrzeugs zum Unternehmen

Ordnet der Unternehmer ein Fahrzeug nur teilweise (quotal) dem Unternehmen zu, mindert sich der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten entsprechend. Der „unternehmerische Anteil“ wird wie Unternehmensvermögen, der „private Anteil“ wie Privatvermögen behandelt (vgl. Abschn. 192 Abs. 21 Nr. 2 Buchst. c UStR). Eine unentgeltliche Wert-

abgabe liegt hinsichtlich des „privaten Anteils“ naturgemäß nicht vor. Diese Variante ist bei einem Fahrzeug, das jährlich nicht gleich bleibend genutzt wird, eher theoretischer Natur, hat doch ein Unternehmer ggf. in den Folgejahren bei einem geringeren unternehmerischen Anteil § 15a Abs. 1 UStG zu beachten. Bei einem geringeren privaten Anteil ist eine Korrektur nach § 15a UStG dagegen ausgeschlossen (EuGH, Urteil v. 11.7.1991 - Rs. C-97/90 → RAAAB-90420]). Für den Vorsteuerabzug aus den **laufenden Kosten** gelten diese Ausführungen entsprechend.

II. Keine Besteuerung der privaten Verwendung bei fehlendem Vorsteuerabzug

Die Verwendung eines Gegenstands aus dem Unternehmen für außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke unterliegt nur der Umsatzsteuer, wenn dem Unternehmer für den Erwerb oder die Herstellung des Gegenstands zumindest teilweise ein Vorsteuerabzug zustand (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt (z. B. beim Kauf eines Gegenstands von einer Privatperson), unterliegt die spätere Verwendung des Gegenstands folglich nicht der Umsatzsteuer. Diese Auffassung wird von der Finanzverwaltung in Abschn. 24c Abs. 2 Satz 3 UStR übernommen.

Beispiel 1 ▶ U kauft für sein Unternehmen einen gebrauchten PC von einer Privatperson. Nach zwei Monaten beauftragt er einen Computerfachmann, den Rechner von Viren zu befreien und seine Funktionstüchtigkeit wieder herzustellen. Er erhält darüber eine Rechnung in Höhe von 50 € zzgl. 8 € Umsatzsteuer. Den Betrag von 8 € macht U als Vorsteuer geltend. U nutzt den PC auch für seine private Korrespondenz. U stand aus der Anschaffung des PC's kein Vorsteuerabzug zu, folgerichtig unterliegt auch die private Verwendung nicht der Umsatzsteuer. Der Vorsteuerabzug aus der Reparatur hat keine Auswirkung auf diese Rechtsauffassung. Die private Nutzung des PC ist folglich nicht steuerbar.

Beispiel 2 ▶ U kauft einen Pkw von einer Privatperson und ordnet das Fahrzeug seinem Unternehmen zu. Aus den laufenden Kosten (Benzin, Inspektionen, Reparaturen) macht U den Vorsteuerabzug geltend. Durch die private Verwendung des Fahrzeugs liegt keine unentgeltliche Wertabgabe i. S. des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vor, da U aus der Anschaffung des Fahrzeugs – also für den Gegenstand selbst – kein Vorsteuerabzug zustand. Die private Verwendung des Fahrzeugs ist somit insgesamt nicht steuerbar.

§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (vgl. auch Art. 6 Abs. 2 Nr. 1 der 6. EG-RL) sieht eine Besteuerung der privaten Verwendung nur vor, wenn der Unternehmer für den Gegenstand selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt war. Von dieser Regelung bleibt der Vorsteuerabzug aus den laufenden Kosten unberührt. Die Tatsache, dass man aus den laufenden Kosten vorsteuerabzugsberechtigt ist, löst hinsichtlich der Verwendung des Fahrzeugs für private Zwecke keine unentgeltliche Wertabgabe aus (vgl. Sikorski/Preuß, „Steuerliche Probleme bei Kraftfahrzeugen – Ertrag- und Umsatzsteuer bei Fahrzeugen des Anlagevermögens, 2006).

III. Anteilige Kürzung des Vorsteuerabzugs

Glauht man nun, eine **Regelungslücke** gefunden zu haben, die den uneingeschränkten Vorsteuerabzug aus den laufenden Kosten derartiger Fahrzeuge bei fehlendem „Privatanteil“ rechtfertigt, irrt man. Zwar kommt keine (anteilige) Besteuerung der laufenden Kosten in Betracht, da die private Nutzung einen nicht steuerbaren Vorgang darstellt. Eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG (vgl. Art. 6 Abs. 2 Nr. 2 der 6. EG-RL) ist bei der Durchführung einer Inspektion des betrieblichen Pkw, der teilweise privat genutzt wird, wohl auch nicht anzunehmen. Gleiches gilt für das Betanken des Fahrzeugs, das kaum eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG (vgl. Art. 6 Abs. 6 der 6. EG-RL) darstellt. Zutreffend wäre m. E. eine Aufteilung des Vorsteuerabzugs bereits aus der Eingangsleistung, zumal Art. 17 Abs. 2 der 6. EG-RL ausdrücklich eine Aufteilung zulässt („**soweit** Gegenstände und Dienstleistungen...“). Zwar wurde diese Einschränkung nicht in das deutsche UStG, wohl aber von der Rechtsprechung übernommen. So bezieht ein Unternehmer **Telefondienstleistungen** nur insoweit für sein Unternehmen, als diese Eingangsleistungen auch unternehmerisch veranlasst sind, d. h. die auf die Grund- und Gesprächsgebühren entfallende Umsatzsteuer der entsprechenden Eingangsrechnungen sind in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren (Vorsteuer-)Anteil aufzuteilen (Abschn. 192 Abs. 21 Nr. 1 UStR). Eine unentgeltliche sonstige Leistung i. S. des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG liegt dann hinsichtlich der privaten Gesprächsanteile nicht mehr vor, da die entsprechenden Eingangsleistungen von vornherein nicht für das Unternehmen bezogen wurden.

Übertragen auf die Pkw-Nutzung heißt dies: bei einem ohne Vorsteuerabzug angeschafften Fahrzeug liegt keine unentgeltliche Wertabgabe vor, dafür sind die Eingangsleistungen (z. B. Wartungsarbeiten, Benzinlieferungen = vertretbare Sachen) hinsichtlich ihres Vorsteuerabzugs aufzuteilen in einen unternehmerischen und einen nicht unternehmerischen Anteil. Hinsichtlich der genannten Telefondienstleistungen wurde die genannte Rechtsprechung nochmals bestätigt durch das FG Hessen mit Urteil v. 21.11.2005 - 6 K 1058/03 [UAAAB-82439] (NZB eingelegt, Az. des BFH: V B 1/06). Diese Rechtsauffassung müsste zudem für **Leasing-Fahrzeuge** gelten, wenn der Leasinggegenstand – wie in der Praxis üblich – dem Leasingnehmer zuzurechnen ist. Es liegt keine unentgeltliche Wertabgabe vor, sondern der Vorsteuerabzug ist von vornherein aufzuteilen.

Das BMF-Schreiben v. 27. 8. 2004 enthält insoweit keine anderweitige Aussage, denn die dort getroffene Übergangsregelung betrifft nur Fahrzeuge, für die der Unternehmer unter der Geltung des § 15 Abs. 1b UStG zu 50 v. H. vorsteuerabzugsberechtigt war, nicht aber Fahrzeuge, bei denen der Vorsteuerabzug in voller Höhe fehlte.

FAZIT

Ob nun die Vorsteuer aus Eingangsrechnungen aufgeteilt wird – so bei anteiliger Zuordnung des Kfz zum Unternehmen –, oder eine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe erfolgt – im Falle einer vollen Zuordnung zum Unternehmen –, führt letztlich zum gleichen Ergebnis, solange der Privatanteil zutreffend berechnet wurde. Die Steuerfestsetzung ist somit regelmäßig richtig. ■