



# Bundesministerium der Finanzen

- Dienstsitz Bonn -

IV D 1 – S 7303 b – 4/00  
( Geschäftszeichen bei Antwort bitte angeben )

Bonn, 29. Mai 2000

Telefon: (0 18 88) 6 82 - 11 32  
(02 28) 6 82 - 11 32

Telefax: (0 18 88) 6 82 44 20  
(02 28) 6 82 44 20  
oder über Vermittlung 6 82-0

Telex: 886645

X.400: c=de/a=bund400/p=bmf/s=poststelle

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

- Verteiler U 1 -

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder  
beim Bund

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

BMF-Schreiben vom 2. Mai 2000  
- IV D 1 - S 7303 b – 1/00 -

Artikel 7 des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402, BStBl I S. 304) enthält Einschränkungen des Vorsteuerabzugs und Neuregelungen zur Umsatzbesteuerung unternehmerisch genutzter Fahrzeuge, die zum 1. April 1999 in Kraft getreten sind. Der Rat der Europäischen Union hat mit der Entscheidung vom 28. Februar 2000 (ABl. EG 2000 Nr. L 59 S. 12 f.) die Bundesrepublik Deutschland ermächtigt, von den Artikeln 6 und 17 der 6. EG-Richtlinie abweichende Maßnahmen (Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug) einzuführen. Durch die Ermächtigung sind sowohl die 10-%-Grenze in § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG als auch die Einschränkung des Vorsteuerabzugs bei Fahrzeugen nach § 15 Abs. 1b UStG ab 1. April 1999 EG-rechtlich abgesichert. Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

## Inhaltsübersicht

	<u>Randzahlen</u>
<b>1. Zeitpunkt des Erwerbs, Beginn des Mietverhältnisses</b>	<b>1</b>
<b>2. Nach dem 31. März 1999 erworbene Fahrzeuge</b>	<b>2 - 14</b>
2.1 Erwerb mit Vorsteuerabzugsrecht	2 - 12
2.1.1 Zuordnung zum Unternehmen	2
2.1.2 Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Unterhaltskosten	3 - 6
2.1.3 Veräußerung oder Entnahme	7 - 8
2.1.4 Nutzungsänderungen	9 - 12
2.2 Erwerb ohne Vorsteuerabzugsrecht	13 - 14
2.2.1 Zuordnung zum Unternehmen und Vorsteuerabzug aus den Fahrzeugkosten	13
2.2.2 Veräußerung oder Entnahme	14
<b>3. Vor dem 1. April 1999 erworbene Fahrzeuge</b>	<b>15 - 22</b>
3.1 Erwerb mit Vorsteuerabzugsrecht	15
3.1.1 Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung	16
3.1.1.1 1 %-Regelung	17
3.1.1.2 Fahrtenbuchregelung	18
3.1.1.3 Schätzung des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils	19
3.2 Erwerb ohne Vorsteuerabzugsrecht	20 - 21
3.3 Fahrten des Unternehmers zwischen Wohnung und Betriebsstätte	22
<b>4. Überlassung von erworbenen Fahrzeugen an das Personal</b>	<b>23 - 32</b>
4.1 Vorsteuerabzug aus den Fahrzeugkosten	23
4.2 Besteuerung der Fahrzeugüberlassung an das Personal	24 - 32
4.2.1 Entgeltliche Fahrzeugüberlassung	24 - 29
4.2.1.1 Merkmale für Entgeltlichkeit	24
4.2.1.2 Besteuerung auf der Grundlage einer Kostenschätzung	25
4.2.1.3 Besteuerung auf der Grundlage der sog. 1 %-Regelung	26 - 27
4.2.1.4 Besteuerung auf der Grundlage der sog. Fahrtenbuchregelung	28 - 29
4.2.2 Unentgeltliche Fahrzeugüberlassung	30 - 32
4.2.2.1 Merkmale für Unentgeltlichkeit	30
4.2.2.2 Besteuerung auf der Grundlage einer Kostenschätzung	31
4.2.2.3 Besteuerung auf der Grundlage von lohnsteuerlichen Werten	32
<b>5. Miete oder Leasing von Fahrzeugen</b>	<b>33 - 35</b>
5.1 Fahrzeugübernahme vor dem 1. April 1999	33
5.2 Fahrzeugübernahme nach dem 31. März 1999	34 - 35

1. Zeitpunkt des Erwerbs, Beginn des Mietverhältnisses

1 Für Zwecke des Vorsteuerabzugs aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, dem innergemeinschaftlichen Erwerb bzw. aus der Einfuhr eines Fahrzeugs und aus seinen Unterhaltskosten und für die Besteuerung seiner nichtunternehmerischen Nutzung ist es bedeutsam, ob das Fahrzeug vor dem 1. April 1999 oder nach dem 31. März 1999 angeschafft, hergestellt, innergemeinschaftlich erworben, eingeführt oder gemietet worden ist. § 15 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a Satz 2 UStG gelten nur für Fahrzeuge, die nach dem 31. März 1999 angeschafft, hergestellt, innergemeinschaftlich erworben, eingeführt oder gemietet werden. Maßgebend für den Zeitpunkt der Anschaffung ist die Verschaffung der Verfügungsmacht. Dies ist in der Regel die tatsächliche Übergabe des Fahrzeugs an den Unternehmer. Bei der Anmietung ist auf den Zeitpunkt der Übergabe des Fahrzeugs am Beginn des Mietverhältnisses abzustellen.

2. Nach dem 31. März 1999 erworbene Fahrzeuge

2.1 Erwerb mit Vorsteuerabzugsrecht

2.1.1 Zuordnung zum Unternehmen

2 Ein nach dem 31. März 1999 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 Pkw 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.

Die Umsatzsteuer auf Kfz-Kosten für Fahrzeuge, die der Unternehmer wegen Unterschreitens der 10 %-Grenze in § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht dem Unternehmen zurechnen kann, ist grundsätzlich – mangels "Bezugs für das Unternehmen" – nicht als Vorsteuer abziehbar (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Es können jedoch ausnahmsweise solche Vorsteuerbeträge in voller Höhe abgezogen werden, die unmittelbar und ausschließlich auf die unternehmerische Verwendung des Fahrzeugs entfallen, z.B. Vorsteuerbeträge aus Reparaturaufwendungen für einen Unfall während einer unternehmerischen Fahrt oder aus – von den übrigen Benzinkosten abgrenzbaren – Benzinkosten für eine längere Geschäftsreise (vgl. Abschnitt 192 Abs. 18 Nr. 2 Buchst. a Satz 6 UStR). Da wegen der Streichung der §§ 36 bis 39 UStDV ab dem 1. April 1999 eine pauschale Vorsteuerermittlung aus Fahrzeugkosten nicht mehr zulässig ist, müssen die unmittelbar und ausschließlich auf die unternehmerischen Fahrten entfallenden Vorsteuerbeträge ab diesem Zeitpunkt anhand von Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer oder sog. Kleinbetragsrechnungen (z.B. Tankquittungen) ermittelt werden. Deshalb kommt für Unternehmer, die die Aufwendungen für ihre unternehmerischen Fahrten lediglich anhand des ertragsteuerlichen Pauschalwerts von 0,52 DM/km ermitteln, ein Vorsteuerabzug aus den Fahrzeugkosten nicht in Betracht.

#### 2.1.2 Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Unterhaltskosten

- 3** Hat der Unternehmer ein erworbenes Fahrzeug, welches sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke genutzt wird, zulässigerweise insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet, kann er 50 % der Vorsteuerbeträge abziehen, die auf die Anschaffungskosten und die Unterhaltskosten dieses Fahrzeugs entfallen (§ 15 Abs. 1b UStG). In diesem Fall entfällt die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung dieses Fahrzeugs (§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG). Durch die Inanspruchnahme des 50%igen Vorsteuerabzugs trifft der Unternehmer gleichzeitig die Entscheidung, dieses Fahrzeug **insgesamt** dem Unternehmen zuzurechnen. Wenn ein Unternehmer ein gemischt genutztes Fahrzeug ausnahmsweise

nur teilweise (z.B. zu 60 %) dem Unternehmen zuordnet (vgl. Abschnitt 192 Abs. 18 Buchst. c UStR), mindert sich der Vorsteuerabzug entsprechend (hier: 50 % der auf den zugeordneten Teil entfallenden Umsatzsteuer = 30 % der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer). Die gleiche Berechnungsmethode gilt für Unternehmer, die auch Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG führen, bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG.

4

Beispiel 1:

Ein Unternehmer erwirbt nach dem 31. März 1999 einen Pkw für 70.000 DM zuzüglich 11.200 DM Umsatzsteuer. Er nutzt das Fahrzeug wie folgt:

- zu Privatfahrten: 30 %
- zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze: 40 %
- zur Ausführung sog. Ausschlussumsätze im Sinne des § 15 Abs. 2 UStG: 30 %

a) Wegen der Privatnutzung des Pkw ist der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten nach § 15 Abs. 1b UStG zu reduzieren:

50 % von 11.200 DM = 5.600 DM

b) Wegen der Ausführung sog. Ausschlussumsätze im Sinne des § 15 Abs. 2 UStG mindert sich der Vorsteuerabzug nochmals:

30/70 von 5.600 DM = 2.400 DM

Der Unternehmer kann aus den Anschaffungskosten des Pkw einen Vorsteuerabzug von 40/70 von 5.600 DM = 3.200 DM in Anspruch nehmen. Macht er hiervon Gebrauch, hat er den Pkw insgesamt dem Unternehmen zugeordnet.

5

Bei Fahrzeugen, die ausschließlich für unternehmerische Zwecke genutzt werden, kann der Vorsteuerabzug sowohl aus den Anschaffungskosten als auch aus den Unterhaltskosten in voller Höhe in Anspruch genommen werden. Aus Vereinfachungsgründen kann bei einer geringfügigen nichtunternehmerischen Nutzung eines Fahrzeugs (höchstens 5 %) ein voller Vorsteuerabzug vorgenommen werden. Die nichtunternehmerische Nutzung unterliegt nach § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG als fiktive entgeltliche Leistung der Umsatzbesteuerung.

6 Zu den ausschließlich unternehmerisch genutzten Fahrzeugen gehören regelmäßig Fahrzeuge des Umlaufvermögens (z.B. im Kfz-Handel), Lkw und andere in erster Linie für den Transport von Gegenständen eingerichtete Fahrzeuge, Fahrzeuge der Autovermieter und Leasingunternehmer, die ausschließlich vermietet oder verleast werden, sowie die sog. Dienst- oder Firmenwagen (vgl. hierzu Tz. 4). Bei den übrigen Fahrzeugen (insbesondere Pkw) ist zu unterstellen, dass sie zu mehr als 5 % für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden. Unternehmer, die gleichwohl den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen wollen, müssen dem Finanzamt grundsätzlich anhand eines Fahrtenbuchs (vgl. hierzu Randzahlen 15 ff. des BMF-Schreibens vom 12. Mai 1997, BStBl I S. 562) nachweisen, dass das Fahrzeug zu mindestens 95 % unternehmerisch genutzt wird. Es bestehen jedoch keine Bedenken, wenn unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse im Einzelfall (z.B. wenn ein alleinstehender Einzelunternehmer mehrere Fahrzeuge für die Ausübung seiner unternehmerischen Tätigkeit hat) nach vorheriger Abstimmung mit dem zuständigen Finanzamt eine mindestens 95 %ige unternehmerische Nutzung eines zweiten Fahrzeugs oder weiterer Fahrzeuge auch auf andere Art und Weise als durch Führung eines Fahrtenbuchs nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird.

### 2.1.3 Veräußerung oder Entnahme

7 Die Veräußerung bzw. die Entnahme eines Fahrzeugs, bei dessen Erwerb der Unternehmer den 50%igen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG in Anspruch genommen hat, unterliegt insgesamt - nicht nur zu 50 % - der Umsatzsteuer. Wird das Fahrzeug innerhalb des 5-jährigen Berichtigungszeitraums des § 15a UStG veräußert bzw. entnommen, erhält der Unternehmer einen nachträglichen anteiligen Vorsteuerabzug (§ 15a Abs. 4 Satz 2 UStG). Zur Ermittlung des Vorsteuerberichtigungsbetrages wird das Fahrzeug wegen der Steuerpflicht der Veräußerung bzw. Entnahme so behandelt, als wäre es ab dem Zeitpunkt der Veräußerung bzw. der Entnahme bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums ausschließlich unternehmerisch und zur Ausführung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen genutzt worden. Der Vorsteuerberichtigungsbetrag zugunsten des Unternehmers ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung anzusetzen, in der auch die Veräußerung bzw. die Entnahme als Umsatz anzugeben ist (§ 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV). Ein sog. Totschaden, bei dem der Unternehmer keinen Verwertungserlös erzielt, bzw. ein Dieb-

stahl eines Fahrzeugs während des 5-jährigen Berichtigungszeitraums des § 15a UStG stellt keine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse dar und führt somit nicht zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG.

8

Beispiel 2:

Ein Einzelhändler erwirbt am 12. April 1999 einen Pkw für 31.250 DM zuzüglich 5.000 DM Umsatzsteuer, den er sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke nutzt. Er verkauft dieses Fahrzeug am 2. April 2002.

Der Einzelhändler kann im April 1999 aus den Anschaffungskosten des Pkw einen Vorsteuerabzug von 50 % = 2.500 DM in Anspruch nehmen (§ 15 Abs. 1b UStG). Die Veräußerung im April 2002 unterliegt in diesem Fall als sog. Hilfsgeschäft in vollem Umfang der Umsatzsteuer zum allgemeinen Steuersatz.

Aufgrund der steuerpflichtigen Veräußerung des Pkw erhält der Einzelhändler vom Zeitpunkt der Veräußerung bis zum Ablauf des 5-jährigen Berichtigungszeitraums (= 24 Monate) einen nachträglichen Vorsteuerabzug nach § 15a Abs. 4 Satz 2 UStG von 1.000 DM, den er in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat April 2002 bzw. für das II. Vierteljahr 2002 geltend machen kann:

$$5.000 \text{ DM} \times 50 \% \times 24/60 = \quad 1.000 \text{ DM}$$

=====

2.1.4 Nutzungsänderungen

9

Wird ein zunächst auch nichtunternehmerisch genutztes Fahrzeug, bei dessen Erwerb der Unternehmer den 50%igen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG in Anspruch genommen hat, später ausschließlich für unternehmerische Zwecke verwendet, ist ab dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung der Vorsteuerabzug aus den Unterhaltskosten des Fahrzeugs in voller Höhe zulässig. Ändert sich die Nutzung des Fahrzeugs im 5-jährigen Berichtigungszeitraum des § 15a UStG, können die auf die Anschaffungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge zugunsten des Unternehmers berichtigt werden (§ 15a Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG).

10

Beispiel 3:

Ein Einzelhändler erwirbt am 12. April 1999 einen Pkw für 40.000 DM zuzüglich 6.400 DM Umsatzsteuer, den er zunächst sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke nutzt. Ab dem 2. April 2002 überlässt er den Pkw als sog. Dienst- oder Firmenwagen entgeltlich einem Arbeitnehmer.

Der Einzelhändler kann im April 1999 aus den Anschaffungskosten des Pkw einen Vorsteuerabzug von 50 % von 6.400 DM = 3.200 DM in Anspruch nehmen (§ 15 Abs. 1b UStG). Durch die spätere steuerpflichtige Überlassung des Fahrzeugs an den Arbeitnehmer (vgl. Tz. 4) verwendet er das Fahrzeug ausschließlich für unternehmerische Zwecke, die zum vollen Vorsteuerabzug berechtigen.

Aufgrund der Nutzungsänderung des Fahrzeugs ab April 2002 steht dem Einzelhändler vom Zeitpunkt der Überlassung des Fahrzeugs an den Arbeitnehmer bis zum Ablauf des 5-jährigen Berichtigungszeitraums (= 24 Monate) ein nachträglicher Vorsteuerabzug nach § 15a Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG von insgesamt 1.280 DM zu, der im Rahmen der Steuerfestsetzungen für die Jahre 2002, 2003 und 2004 wie folgt zu berücksichtigen ist:

Jahr 2002 (9 Monate):	$6.400 \text{ DM} \times 50 \% \times 9/60 =$	480 DM
Jahr 2003 (12 Monate):	$6.400 \text{ DM} \times 50 \% \times 12/60 =$	640 DM
<u>Jahr 2004 (3 Monate):</u>	<u><math>6.400 \text{ DM} \times 50 \% \times 3/60 =</math></u>	<u>160 DM</u>
insgesamt (24 Monate):	$6.400 \text{ DM} \times 50 \% \times 24/60 =$	1.280 DM
		=====

11

Wird ein zunächst ausschließlich unternehmerisch genutztes Fahrzeug, bei dessen Erwerb der Unternehmer den Vorsteuerabzug zulässigerweise in voller Höhe in Anspruch genommen hat, später auch für nichtunternehmerische Zwecke verwendet, ist ab dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung der Vorsteuerabzug aus den Unterhaltskosten des Fahrzeugs nur noch zu 50 % zulässig. Ändert sich die Nutzung des Fahrzeugs im 5-jährigen Berichtigungszeitraum des § 15a UStG, müssen die auf die Anschaffungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge zu Ungunsten des Unternehmers berichtigt werden (§ 15a Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a UStG). Eine Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung des Fahrzeugs entfällt (§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG).

12 Beispiel 4:

Ein Einzelhändler erwirbt am 12. April 1999 einen Pkw für 40.000 DM zuzüglich 6.400 DM Umsatzsteuer, den er zunächst ausschließlich für unternehmerische Zwecke nutzt. Ab dem 10. Juli 2000 nutzt er diesen Pkw auch privat.

Der Einzelhändler kann im April 1999 aus den Anschaffungskosten des Pkw den vollen Vorsteuerabzug von 6.400 DM in Anspruch nehmen. Ab dem Zeitpunkt der Nutzung des Pkw sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke (10. Juli 2000) darf der Vorsteuerabzug aus den Unterhaltskosten des Fahrzeugs nur noch zu 50 % vorgenommen werden (§ 15 Abs. 1b UStG). Die Besteuerung der Privatnutzung entfällt (§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG).

Aufgrund der Nutzungsänderung des Fahrzeugs ab Juli 2000 ist der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten zu Ungunsten des Unternehmers zu berichtigen (§ 15a Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a UStG). Die an das Finanzamt zurückzuzahlenden Vorsteuerbeträge sind im Rahmen der Steuerfestsetzungen für die Jahre 2000 bis 2004 wie folgt zu berücksichtigen:

Jahr 2000 (6 Monate):	$6.400 \text{ DM} \times 50 \% \times 6/60$	=	320 DM
Jahr 2001 (12 Monate):	$6.400 \text{ DM} \times 50 \% \times 12/60$	=	640 DM
Jahr 2002 (12 Monate):	$6.400 \text{ DM} \times 50 \% \times 12/60$	=	640 DM
Jahr 2003 (12 Monate):	$6.400 \text{ DM} \times 50 \% \times 12/60$	=	640 DM
<u>Jahr 2004 (3 Monate):</u>	<u><math>6.400 \text{ DM} \times 50 \% \times 3/60</math></u>	=	<u>160 DM</u>
insgesamt (45 Monate):	$6.400 \text{ DM} \times 50 \% \times 45/60$	=	2.400 DM
			=====

2.2 Erwerb ohne Vorsteuerabzugsrecht

2.2.1 Zuordnung zum Unternehmen und Vorsteuerabzug aus den Fahrzeugkosten

13 Erwirbt ein Unternehmer nach dem 31. März 1999 ein Fahrzeug, welches er sowohl zu mindestens 10 % für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke verwendet, ohne Vorsteuerabzugsrecht (z.B. beim Kauf von Privat), so ordnet er dieses Fahrzeug insgesamt dem Unternehmen zu, wenn er den 50 %igen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG aus den Unterhaltskosten des Fahrzeugs

in Anspruch nimmt. Die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung dieses Fahrzeugs entfällt (§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG). Verzichtet der Unternehmer dagegen auf die Inanspruchnahme des 50%igen Vorsteuerabzugs, ordnet er das Fahrzeug dem nichtunternehmerischen Bereich zu.

### 2.2.2 Veräußerung oder Entnahme

- 14** Die Veräußerung eines ohne Vorsteuerabzugsrecht erworbenen, jedoch dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs, unterliegt insgesamt der Umsatzsteuer. Die Besteuerung der Entnahme eines solchen Fahrzeugs entfällt grundsätzlich (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). Lediglich für den Fall, dass Bestandteile unter Inanspruchnahme des 50%igen Vorsteuerabzugs in das Fahrzeug eingegangen sind, unterliegt die Entnahme des Fahrzeugs insgesamt der Umsatzsteuer (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG). Für eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG aus den Anschaffungskosten von Bestandteilen sind die Vereinfachungsregelungen des § 44 UStDV zu beachten.

### 3. Vor dem 1. April 1999 erworbene Fahrzeuge

#### 3.1 Erwerb mit Vorsteuerabzugsrecht

- 15** Für ein vor dem 1. April 1999 unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs angeschafftes, eingeführtes oder innergemeinschaftlich erworbenes Fahrzeug, welches von dem Unternehmer (insbesondere von einem Einzelunternehmer oder einem Personengesellschafter) sowohl unternehmerisch als auch für nichtunternehmerische Zwecke genutzt wird, gelten die Einschränkungen des Vorsteuerabzugs durch § 15 Abs. 1b UStG nicht (§ 27 Abs. 3 UStG). Der Vorsteuerabzug aus den Unterhaltskosten eines solchen Fahrzeugs ist bis zum Ausscheiden des Fahrzeugs aus dem Unternehmen weiterhin in voller Höhe zulässig. Die nichtunternehmerische Nutzung des Fahrzeugs wird ab 1. April 1999 nach § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG besteuert. Die Veräußerung und die Entnahme des Fahrzeugs unterliegen insgesamt der Umsatzsteuer.

### 3.1.1 Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung

**16** Als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung eines Fahrzeugs sind die auf die unternehmensfremde Nutzung entfallenden Kosten anzusetzen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG). Als Grundlage zur Ermittlung dieser Kosten hat der Unternehmer die Wahl zwischen drei Methoden:

#### 3.1.1.1 1 %-Regelung

**17** Ermittelt der Unternehmer für Ertragsteuerzwecke den Wert der Nutzungsentnahme nach der sog. 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, so 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.

#### 3.1.1.2 Fahrtenbuchregelung

**18** 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 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.

#### 3.1.1.3 Schätzung des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils

**19** Macht der Unternehmer von der Vereinfachungsregelung in Tz. 3.1.1.1 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 I S. 562) und liegen die Voraussetzungen der Tz. 3.1.1.2 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.

### 3.2 Erwerb ohne Vorsteuerabzugsrecht

**20** Ein vor dem 1. April 1999 ohne Vorsteuerabzugsrecht erworbenes Fahrzeug, welches der Unternehmer sowohl unternehmerisch als auch für nichtunternehmerische Zwecke verwendet, wird insgesamt dem Unternehmen zugeordnet, wenn der Unternehmer den Vorsteuerabzug aus den Unterhaltskosten des Fahrzeugs in Anspruch genommen hat. Die Vorsteuerbeträge für die Unterhaltskosten sind grundsätzlich nach dem Verhältnis von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Nutzung des Fahrzeugs 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 den Unterhaltskosten in voller Höhe vornehmen und die nichtunternehmerische Nutzung nach den Regelungen in Tz. 3.1.1 besteuern.

**21** Die Veräußerung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs unterliegt insgesamt der Umsatzsteuer. Die Besteuerung der Entnahme eines solchen Fahrzeugs entfällt grundsätzlich (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). Lediglich für den Fall, dass Bestandteile unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs in das Fahrzeug eingegangen sind, unterliegt die Entnahme des Fahrzeugs insgesamt der Umsatzsteuer (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG). Für eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG aus den Anschaffungskosten von Bestandteilen sind die Vereinfachungsregelungen des § 44 UStDV zu beachten.

### 3.3 Fahrten des Unternehmers zwischen Wohnung und Betriebsstätte

**22** 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. Die Besteuerung der nichtabziehbaren Betriebsausgaben als Aufwendungssei-

genverbrauch (vgl. Abschnitt II des BMF-Schreibens vom 11. März 1997, BStBl I S. 324, und Abschnitt I des BMF-Schreibens vom 16. Februar 1999, BStBl I S. 224) entfällt ab dem 1. April 1999 für alle Fahrzeuge. Es ist auch keine Vorsteuerkürzung nach § 15 Abs. 1a UStG vorzunehmen.

#### 4. Überlassung von erworbenen Fahrzeugen an das Personal

##### 4.1 Vorsteuerabzug aus den Fahrzeugkosten

**23**

Überlässt ein Unternehmer (Arbeitgeber) seinem Personal (Arbeitnehmer) ein erworbenes Kraftfahrzeug 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) und in Ausnahmefällen als unentgeltliche Überlassung im Sinne des § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG (vgl. Tz. 4.2.2.1) anzusehen. Derartige Fahrzeuge werden, wenn sie nicht ausnahmsweise zusätzlich vom Unternehmer zu mehr als 5 % nichtunternehmerisch verwendet werden, durch die 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

**24**

Die Gegenleistung des Arbeitnehmers für die Fahrzeugüberlassung besteht regelmäßig in der anteiligen Arbeitsleistung, die er für die Privatnutzung des gestellten Kraftfahrzeugs erbringt. Die Überlassung des Kraftfahrzeugs 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 Kraftfahrzeug dem Arbeitnehmer **für eine gewisse Dauer** und nicht nur gelegentlich zur Privatnutzung überlassen wird.

#### 4.2.1.2 Besteuerung auf der Grundlage einer Kostenschätzung

- 25** 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 abgegoltene 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

- 26** 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 2000), 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 Famili-

enheimfahrten 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 (vgl. Tz. 3.1.1.1) ist in diesen Fällen unzulässig.

27

Beispiel 5

Ein Arbeitnehmer mit einer am 1. Januar 1998 begründeten doppelten Haushaltsführung nutzt einen sog. Firmenwagen mit einem Listenpreis einschließlich USt von 60.000 DM im gesamten Kalenderjahr 1999 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 wie folgt zu ermitteln:

a) für die allgemeine Privatnutzung	
1 % von 60.000 DM x 12 Monate =	7.200,- DM
b) für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	
0,03 % von 60.000 DM x 10 km x 12 Monate =	<u>2.160,- DM</u>
lohnsteuerlicher geldwerter Vorteil =	9.360,- DM
c) für Familienheimfahrten	
0,002 % von 60.000 DM x 150 km x 20 Fahrten =	<u>3.600,- DM</u>
Bruttowert der sonstigen Leistung an den Arbeitnehmer =	12.960,- DM
Die darin enthaltene USt beträgt 16/116 von 12.960 DM =	1.787,59 DM
	=====

4.2.1.4 Besteuerung auf der Grundlage der sog. Fahrtenbuchregelung

28

Wird bei einer entgeltlichen Fahrzeugüberlassung der private Nutzungswert mit Hilfe eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs anhand der durch Belege nachgewiesenen Gesamtkosten ermittelt (vgl. R 31 Abs. 9 Nr. 2 LStR 2000), ist das aufgrund des Fahrtenbuchs ermittelte Nutzungsverhältnis auch bei der Umsatzsteuer zugrun-

de 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.

## 29 Beispiel 6

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 AfA) betragen 18.000 DM.

Von den Privatfahrten des Arbeitnehmers entfallen 3.600 km auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (180 Tage x 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 18.000 DM = 6.300 DM auszugehen. Die Umsatzsteuer beträgt 16 % von 6.300 DM = 1.008,- DM.

### 4.2.2 Unentgeltliche Fahrzeugüberlassung

#### 4.2.2.1 Merkmale für Unentgeltlichkeit

30 Von einer **unentgeltlichen** Überlassung von Kraftfahrzeugen an das Personal im Sinne des § 3 Abs. 9a Satz 1 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 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 I S. 654).

#### 4.2.2.2 Besteuerung auf der Grundlage einer Kostenschätzung

- 31** 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 auszuscheiden. 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

- 32** 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 Fahrkilometer mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs bewertet wird (vgl. Abschnitt I Nr. 3 Buchst. b des BMF-Schreibens vom 28. Mai 1996, BStBl I S. 654), kann für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten ein Abschlag von 20 % vorgenommen werden.

### 5. Miete oder Leasing von Fahrzeugen

#### 5.1 Fahrzeugübernahme vor dem 1. April 1999

- 33** Die auf die Miete, Mietsonderzahlung, Leasingraten und Unterhaltskosten eines vor dem 1. April 1999 angemieteten oder geleasten Fahrzeugs (vgl. Tz. 1.) 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 Unterneh-

mer 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. 3.1.1 besteuern.

## 5.2 Fahrzeugübernahme nach dem 31. März 1999

- 34** Die auf die Miete, Mietsonderzahlung, Leasingraten und Unterhaltskosten eines nach dem 31. März 1999 angemieteten oder geleasten Fahrzeugs (vgl. Tz. 1.) entfallenden Vorsteuern, welches der Unternehmer sowohl unternehmerisch als auch für nichtunternehmerische Zwecke verwendet, sind zu 50 % abziehbar (§ 15 Abs. 1b, § 27 Abs. 3 UStG). Die Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung entfällt.
- 35** Wird das angemietete oder geleaste Fahrzeug ausschließlich unternehmerisch verwendet (z.B. durch Überlassung an das Personal zu dessen privater Nutzung), ist der Vorsteuerabzug in voller Höhe zulässig. Für die Besteuerung der Überlassung dieser Fahrzeuge an das Personal zu dessen privater Nutzung sind die Regelungen in Tz. 4.2 anzuwenden.

Dieses Schreiben tritt an die Stelle des BMF-Schreibens vom 8. Juni 1999 (BStBl I S. 581) und wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Fachabteilungen/Infos - Besitz- und Verkehrsteuern - als Download-Angebot zum Abruf als WORD- und Textdatei (RTF) bereit.

Im Auftrag

Christmann

Beglaubigt

Angestellte