

Beförderungsleistungen

Beförderungsleistungen auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 3a, § 3b und § 4 Nr. 3 UStG

§ 2 bis § 7 UStDV

Abschn. 3a.14, Abschn. 3b.1 bis Abschn. 3b.4 und Abschn. 4.3.1 bis Abschn. 4.3.6 UStAE

2. Bedeutung

Beförderungsleistungen sind sonstige Leistungen, bei denen der Beförderungsunternehmer Gegenstände oder Personen befördert. In Abhängigkeit der Art der Beförderungsleistung bestimmt sich der Ort dieser Leistung. Für bestimmte Güterbeförderungsleistungen sind Steuerbefreiungen vorhanden. Insbesondere bei Güterbeförderungen gegenüber Unternehmern für dessen Unternehmen muss beachtet werden, dass sich der Ort der Beförderungsleistung regelmäßig unabhängig der Beförderungsstrecke bestimmt.

3. Weitere Stichworte

→ Sonstige Leistung/Ort, → Steuerschuldnerschaft

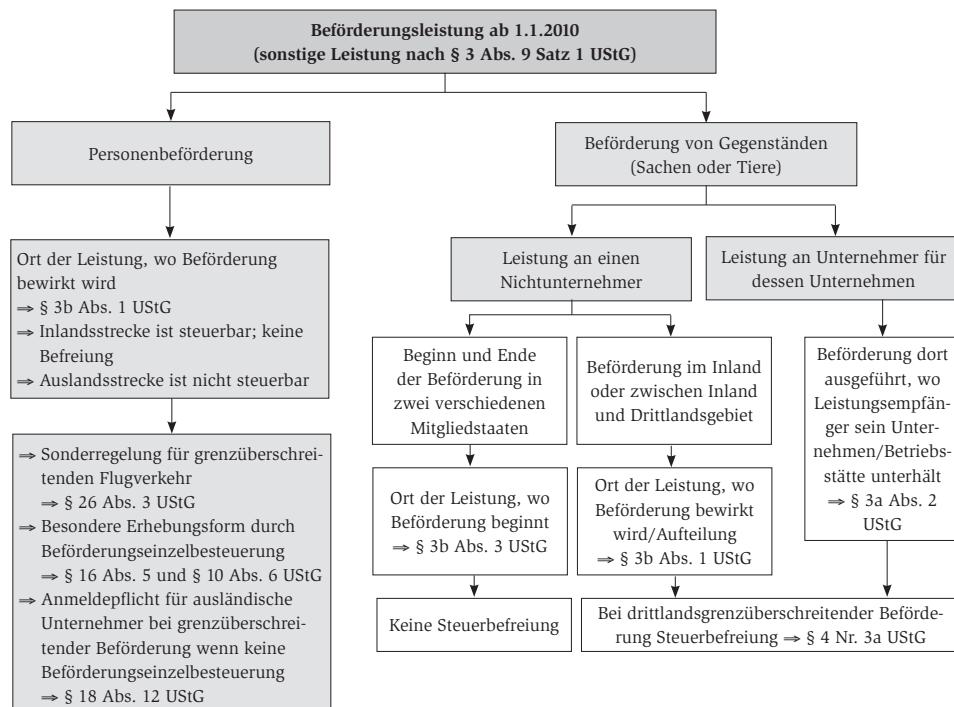
4. Besonderheiten

Bei der drittlandsgrenzüberschreitenden Güterbeförderung (im Exportfall) ist die Steuerbefreiung seit dem 1.1.2022 (Nichtbeanstandungsregelung) auf die Leistungen eines sog. Hauptfrachtführers beschränkt.

1. Überblick über die verschiedenen Beförderungsleistungen

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Beförderungsleistung ist abhängig davon, was befördert wird und wohin die Beförderung erfolgt.

Übersicht über die Beförderungsleistungen



2. Beförderung von Personen

2.1 Grundsätzliche Regelungen bei Personenbeförderungen

Die Beförderung von Personen ist grundsätzlich dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird, § 3b Abs. 1 UStG. Dies ist immer die jeweilige Beförderungsstrecke. Damit unterliegt die im Inland gefahrene Strecke bei einer Personenbeförderung der Besteuerung im Inland. Eine Steuerbefreiung ist nicht gegeben.

Wichtig! Bei einer Personenbeförderung unterliegt jeder im Inland gefahrene Kilometer der inländischen Besteuerung.

Die **Aufteilung der Bemessungsgrundlage** erfolgt dabei grundsätzlich im Verhältnis der im Inland und im Ausland gefahrenen Kilometer. Andere – streckenunabhängige – Aufteilungskriterien, wie z.B. Kostenkriterien, Stand- oder Wartezeiten sind nicht zu berücksichtigen¹.

Beispiel 1: Busunternehmer B fährt mit Reisegästen von Berlin nach Prag und zurück. Insgesamt fährt er dabei 540 Kilometer im Inland und 190 Kilometer im Ausland.

Lösung: Von dem vereinnahmten Beförderungsentgelt unterliegt ein Anteil von 540/730 der Besteuerung im Inland.

Die Aufteilung kann sowohl nach dem vereinbarten oder vereinnahmten Nettobeförderungspreis vorgenommen werden. Dabei sind die in dem Gesamtbeförderungsentgelt enthaltenen inländischen und ausländischen Umsatzsteueranteile herauszurechnen und der Nettobetrag für die Beförderungsleistung nach der folgenden Formel aufzuteilen²:

$$\text{Entgelt für den inländischen Streckenanteil} = \frac{\text{Nettobeförderungspreis für die Gesamtstrecke} \times \text{Anzahl der km des inländischen Streckenanteils}}{\text{Anzahl der km der Gesamtstrecke}}$$

Die Aufteilung bei der Beförderung von Personen kann aber auch anhand des Bruttoentgelts (gesamte Gegenleistung inklusive der inländischen und ausländischen Umsatzsteuer) aufgeteilt werden. In diesem Fall ergibt sich die folgende Berechnung:

$$\text{Bruttoentgelt (Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer) für den inländischen Streckenanteil} = \frac{\text{Bruttobeförderungspreis für die Gesamtstrecke} \times \text{Anzahl der km des inländischen Streckenanteils}}{\text{Anzahl der km der Gesamtstrecke}}$$

Achtung! Bei der Ermittlung der inländischen und ausländischen Streckenanteile sind die Positionierungsfahrten (Hin- und Rückfahrten zu Betriebshöfen etc.) nicht mit in die Aufteilung einzubeziehen. Leerkilometer, die während der Beförderungsleistung ohne zu befördernde Personen zurückgelegt werden (z.B. werden Reisegäste an einer Bahnstation abgesetzt und an einem anderen Ankunftsbahnhof von dem Busunternehmen nach einer Panoramafahrt wieder aufgenommen), sind aber in die Aufteilung mit einzubeziehen³.

Beförderungsleistung im **Schienenbahnverkehr** unterliegen seit dem 1.1.2020 grundsätzlich dem ermäßigten Steuersatz (7 % bzw. Absenkung in der Zeit zwischen dem 1.7.2020 bis 31.12.2020)⁴. Bis 31.12.2019 unter-

¹ EuGH, Urteil v. 6.11.1997, C-116/96 – Reisebüro Binder GmbH, IStR 1997, 687 sowie nachfolgend BFH, Urteil v. 12.3.1998, V R 17/93, BStBl II 1998, 523.

² Abschn. 3b.1 Abs. 6 UStAE.

³ Abschn. 3b.1 Abs. 6 UStAE.

⁴ § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. a UStG in der seit dem 1.1.2020 geltenden Fassung.

lagen die Personenbeförderungsleistungen im Schienenbahnverkehr nur innerhalb einer Gemeinde bzw. bis 50 Kilometer dem ermäßigten Steuersatz.

Tipp! Zur Umstellung mit Wirkung zum 1.1.2020 – insbesondere bei im Voraus verkauften Fahrkarten, die erst nach dem Steuersatzwechsel genutzt werden – hat sich die Finanzverwaltung⁵ ausführlich geäusserzt.

Soweit die Beförderungsleistung im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen und im genehmigten Linienverkehr mit Schiffen sowie die Beförderung im Fahrverkehr erfolgt, unterliegt die Leistung dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG, wenn die Leistung innerhalb einer Gemeinde ausgeführt wird oder wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 Kilometer beträgt.

Wichtig! Bei Taxifahrten sind Hin- und Rückfahrt als eine einheitliche Beförderungsleistung anzusehen, wenn die Fahrt vereinbarungsgemäß nur kurz unterbrochen wird und der Fahrer auf den Fahrgast wartet. Nimmt der Fahrer aber vereinbarungsgemäß in der Zwischenzeit andere Aufträge wahr und holt den Kunden zu einem vorher bestimmten Zeitpunkt wieder ab, liegen zwei separate Fahrten vor.

2.2 Besonderheiten bei der Beförderung von Personen

2.2.1 Beförderungen im Gelegenheitsverkehr (geändert mit Wirkung zum 1.7.2021)

Bei Beförderungen im Gelegenheitsverkehr (in der Regel bei Taxifahrten) ergaben sich **bis zum 30.6.2021** Besonderheiten, wenn die Beförderungsleistung **grenzüberschreitend** war. Soweit der inländische Anteil einer solchen Beförderungsstrecke in einer Richtung nicht länger als zehn Kilometer war, wurde dieser Teil der Beförderungsstrecke als ausländische Beförderungsstrecke angesehen. Somit war die gesamte Beförderungsleistung nicht im Inland steuerbar, § 5 UStDV. Die Regelung des § 5 UStDV ist **mit Wirkung zum 1.7.2021 aufgehoben** worden.

Tipp! Die Aufhebung dieser Regelung führt dazu, dass bei den grenzüberschreitenden Beförderungen im Gelegenheitsverkehr auch kurze Beförderungsstrecken im Inland zu einem steuerbaren und regelmäßig steuerpflichtigen Umsatz führen. Die Aufhebung der bisherigen Vereinfachungsregelung wurde damit begründet, dass die Besteuerung durch die Einführung der One-Stop-Shop-Regelung wesentlich vereinfacht worden ist und nicht mehr dazu führt, dass sich ein (Taxi)Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat registrieren lassen muss bzw. sich ein ausländischer (Taxi)Unternehmer im Inland registrieren muss.

Unverändert ist geblieben, dass bei **Beförderungsleistungen zwischen dem Inland und den Freihäfen** sind die Streckenanteile im Freihafen als inländische Beförderungsstrecken anzusehen sind, § 6 UStDV.

2.2.2 Beförderungseinzelbesteuerung mit Kraftomnibussen

Bei einer drittlandsgrenzüberschreitenden Personenbeförderung im Gelegenheitsverkehr mit Kraftomnibussen, die nicht im Inland zugelassen sind, wird die Umsatzsteuer in einem besonderen Verfahren (Beförderungseinzelbesteuerung) erhoben, § 16 Abs. 5 UStG. Dabei wird die auf den inländischen Teil der Beförderungsstrecke entfallende Umsatzsteuer sofort von der zuständigen Zolldienststelle erhoben, wenn eine Drittlandsgrenze überschritten wird. Dabei wird auf der Basis der Personenbeförderungskilometer (Anzahl der beförderten Personen × im Inland gefahrene Kilometer) ein Durchschnittsbeförderungsentgelt berechnet, § 10 Abs. 6 UStG. Das Durchschnittsbeförderungsentgelt beträgt derzeit 4,43 Cent pro Personenbeförderungskilometer, § 25 UStDV.

Der Unternehmer kann jedoch nach Ablauf des Besteuerungszeitraums beantragen, dass die Steuer nach den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen zu berechnen ist, § 16 Abs. 5b UStG. In diesem Fall ist eine Steuererklärung bei dem für den Beförderungsunternehmer zuständigen Finanzamt einzureichen.

⁵ BMF, Schreiben v. 21.1.2020, BStBl I 2020, 197.

Innengemeinschaftliches Dreiecksgeschäft

Innengemeinschaftliches Dreiecksgeschäft auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 25b UStG

Abschn. 25b.1 UStAE

2. Bedeutung

Das innengemeinschaftliche Dreiecksgeschäft stellt einen Sonderfall des Reihengeschäfts dar, an dem drei Unternehmer aus verschiedenen Mitgliedstaaten beteiligt sind. Der letzte Unternehmer wird zum Steuerschuldner für die an ihn ausgeführte Lieferung. Jeder Unternehmer in der Reihe hat nur Besteuerungs- und Meldepflichten in seinem jeweiligen Heimatland (Mitgliedstaat aus dem die von ihm verwendete USt-IdNr. stammt) zu übernehmen.

3. Weitere Stichworte

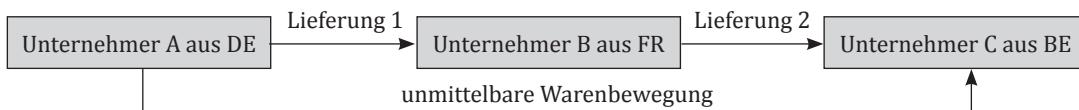
→ Innengemeinschaftlicher Erwerb, → Reihengeschäft, → Zusammenfassende Meldung

4. Besonderheiten

Die Lieferung des mittleren Unternehmers im Rahmen eines innengemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung 2022 in der Zeile 48 und in der Zeile 92 der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021 sowie 2022 anzugeben sowie in der Zusammenfassenden Meldung besonders zu kennzeichnen (Kennzeichen „2“ oder durch Ankreuzen). Der letzte Abnehmer hat die von ihm geschuldete Steuer in der Zeile 65 der Umsatzsteuer-Voranmeldung 2022 und in den Zeilen 94 bis 96 der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021 sowie 2022 anzugeben.

1. Allgemeines

Bei einem **innengemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft** schließen drei Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und der Gegenstand gelangt bei der Warenbewegung unmittelbar vom ersten Unternehmer in der Reihe aus einem Mitgliedstaat an den letzten Unternehmer in der Reihe in einen anderen Mitgliedstaat. Die Unternehmer handeln mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummern aus verschiedenen Mitgliedstaaten.



Die **Bestimmung des Orts der Lieferung** erfolgt wie bei einem normalen Reihengeschäft, vgl. dazu Stichwort Reihengeschäft. Unter den Voraussetzungen des § 25b Abs. 1 und Abs. 2 UStG ergeben sich jedoch für den mittleren Unternehmer in der Reihe Vereinfachungen, die ihn aus der Steuerveranlagung in einem anderen Mitgliedstaat heraushalten, für den letzten Abnehmer ergeben sich in seinem Heimatland bestimmte zusätzliche Verpflichtungen.

2. Voraussetzungen

§ 25b Abs. 1 und Abs. 2 UStG enthalten eine **Vielzahl von Voraussetzungen**, die für die Anwendung der Vereinfachungsvorschrift des § 25b UStG notwendig sind. Anhand der folgenden Checkliste kann das Vorliegen eines innengemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts geprüft werden:

Checkliste Voraussetzungen für innengemeinschaftliches Dreiecksgeschäft	Ja	Nein
Drei Unternehmer handeln mit USt-IdNr. aus verschiedenen Mitgliedstaaten		
Derselbe Gegenstand gelangt unmittelbar vom ersten Unternehmer aus einem Mitgliedstaat an den letzten Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat		

Checkliste Voraussetzungen für innengemeinschaftliches Dreiecksgeschäft	Ja	Nein
Der Gegenstand wird vom ersten oder vom zweiten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet (der letzte Unternehmer darf den Gegenstand nicht befördern oder versenden)		
Der mittlere Unternehmer ist in dem Mitgliedstaat, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet, nicht ansässig		
Der mittlere Unternehmer verwendet gegenüber dem ersten und dem letzten Unternehmer dieselbe USt-IdNr.		
Die USt-IdNr. des mittleren Unternehmers darf nicht aus dem Mitgliedstaat stammen, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands begonnen oder geendet hat		
Der mittlere Unternehmer hat dem letzten Abnehmer eine besondere Rechnung erteilt, in der keine Umsatzsteuer ausgewiesen ist und in der auf ein innengemeinschaftliches Dreiecksgeschäft und die Steuerschuld des letzten Abnehmers hingewiesen worden ist, in der Rechnung sind die USt-IdNr. des mittleren und des letzten Unternehmers aufgenommen		
Der letzte Unternehmer in der Reihe hat eine USt-IdNr. aus dem Mitgliedstaat verwendet, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet		
Ergebnis: Nur wenn alle Punkte mit ja angegeben sind, liegt ein innengemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor		

Achtung! Nach der Rechtsprechung des EuGH¹ kann der erste Abnehmer (der in der Mitte befindliche Unternehmer) in dem Mitgliedstaat ansässig und dort für umsatzsteuerliche Zwecke registriert sein, in dem die Warenbewegung beginnt. Es ist ausreichend für die Anwendung der Regelungen zum Dreiecksgeschäft, wenn er in dem konkreten Rechtsgeschäft die USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaats verwendet.

Wichtig! Soweit der letzte Abnehmer kein Unternehmer ist, treten die Rechtsfolgen des innengemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts auch dann ein, wenn es sich bei dem Abnehmer um eine juristische Person handelt, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt und in dem Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, § 25b Abs. 1 Satz 2 UStG².

3. Rechtsfolgen

Wenn die angegebenen Voraussetzungen erfüllt sind, treten nach § 25b Abs. 2 und Abs. 3 UStG **Vereinfachungen für die steuerliche Abwicklung** ein, die den mittleren und den letzten Unternehmer in der Reihe betreffen: Die eigentlich von dem mittleren Unternehmer in dem Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung endet, geschuldete Umsatzsteuer für die dort ausgeführte ruhende Lieferung nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG (vgl. Stichwort Reihengeschäft), wird von dem letzten Unternehmer in der Reihe geschuldet. Der von dem mittleren Unternehmer in dem Mitgliedstaat, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, zu erklärende innengemeinschaftliche Erwerb gilt nach § 25b Abs. 3 UStG als besteuert. Damit ist gewährleistet, dass sich bei Vorliegen aller Voraussetzungen der mittlere Unternehmer nicht in dem Mitgliedstaat der Besteuerung unterziehen muss, in dem die Warenbewegung endet.

¹ EuGH, Urteil v. 19.4.2018, C-580/16 –Firma Hans Bühler KG, DStR 2018, 865.

² Dies ist durch eine zutreffende USt-IdNr. des letzten Abnehmers nachzuweisen.

Die **Rechtsfolgen** für die beteiligten Unternehmer lassen sich aus der folgenden Zusammenstellung entnehmen:

	Erster Unternehmer	Mittlerer Unternehmer	Letzter Unternehmer
Lieferung	Steuerbar und steuerfrei in dem Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung beginnt, soweit Voraussetzung des § 4 Nr. 1 Buchst. b und § 6a Abs. 1 UStG erfüllt	Steuerbar und steuerpflichtig in dem Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung endet, Steuerschuldner wird der letzte Unternehmer	Führt keine Lieferung aus
Innengemeinschaftlicher Erwerb	Es liegt kein innengemeinschaftlicher Erwerb vor	Innengemeinschaftlicher Erwerb in dem Staat, in dem die Warenbewegung endet; gilt nach § 25b Abs. 3 UStG als besteuert. Innengemeinschaftlicher Erwerb in dem Staat, aus dem die USt-IdNr. verwendet wird, wenn die Lieferung an letzten Abnehmer nicht in der Zusammenfassenden Meldung angegeben wird.	Es liegt kein innengemeinschaftlicher Erwerb vor
Umsatzsteuer	Es entsteht keine Umsatzsteuer	Es entsteht keine Umsatzsteuer	Steuerschuldnerschaft für die Umsatzsteuer aufgrund der Lieferung des mittleren Unternehmers
Rechnung	Besondere Rechnung, kein Umsatzsteuer-Ausweis, Angabe der USt-IdNr. des ersten und des mittleren Unternehmers	Besondere Rechnung, kein Umsatzsteuer-Ausweis, Angabe der USt-IdNr. des mittleren und des letzten Unternehmers. Hinweis auf innengemeinschaftliches Dreiecksgeschäft	Stellt keine Rechnung aus
Meldevorschriften	Innengemeinschaftliche Lieferung muss in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und der Zusammenfassenden Meldung angegeben werden	Lieferung im Rahmen des Dreiecksgeschäfts muss in der Zusammenfassenden Meldung mit besonderem Kennzeichen („2“ oder durch Ankreuzen) angegeben werden, die Lieferung ist gesondert in der Umsatzsteuer-Voranmeldung abzugeben	Die geschuldete Umsatzsteuer aufgrund der Übertragung der Steuerschuldnerschaft; ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung anzugeben

	Erster Unternehmer	Mittlerer Unternehmer	Letzter Unternehmer
Bemes- sungsgrund- lage	Erhaltene Zahlung	Erhaltene Zahlung	Geleistete Zahlung
Vorsteuer- abzug	Gegebenenfalls Vorsteuer- abzug aus Vorleistungen	Kein Vorsteuerabzug aus erhaltener Lieferung, da steuerfrei	Vorsteuerabzug in Höhe der geschuldeten Umsatzsteuer, soweit die allgemeinen Vor- aussetzungen des § 15 UStG vorliegen

Beispiel: Unternehmer F aus Frankreich bestellt im Jahr 2022 unter Verwendung seiner französischen USt-IdNr. eine Maschine bei dem deutschen Unternehmer D für 100.000 €. D bestellt unter Verwendung seiner deutschen USt-IdNr. diese Maschine bei dem Unternehmer S aus Schweden für 90.000 €. S transportiert die Maschine direkt zu dem Käufer F nach Frankreich.

Lösung: Es liegt im Jahr 2022 ein Reihengeschäft (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG) in der Sonderform eines innengemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft vor. S aus Schweden führt eine in Schweden steuerbare aber steuerfreie innengemeinschaftliche Lieferung an den D aus. S hat den Umsatz mit einer Bemessungsgrundlage von (umgerechnet) 90.000 € in seiner Zusammenfassenden Meldung und seiner USt-Voranmeldung in Schweden anzugeben.

D aus Deutschland führt im Rahmen des Reihengeschäfts eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG aus, deren Ort dort ist, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet – somit in Frankreich. Die Lieferung ist in Deutschland nicht steuerbar, führt aber für D in Frankreich zu einem steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz. Steuerschuldner für diese Umsatzsteuer wird aber nach § 25b Abs. 2 UStG F aus Frankreich. D verwirklicht darüber hinaus auch einen steuerbaren und steuerpflichtigen innengemeinschaftlichen Erwerb (aus der Lieferung des S an ihn) in Frankreich (Ende der Warenbewegung, § 3d Satz 1 UStG), dieser innengemeinschaftliche Erwerb gilt aber nach § 25b Abs. 3 UStG als besteuert. Darüber hinaus muss D in seiner (deutschen) Zusammenfassenden Meldung seine Lieferung an den F anmelden und mit dem Kennzeichen „2“ oder ankreuzen anmelden³. Der Umsatz ist auch in der USt-Voranmeldung in Deutschland anzugeben, eine Umsatzsteuer entsteht in Deutschland aber nicht. Soweit D seiner Meldepflicht in der Zusammenfassenden Meldung nachgekommen ist, ergibt sich für ihn auch kein innengemeinschaftlicher Erwerb (aus der Lieferung des S an ihn) nach § 3d Satz 2 UStG (grundsätzlich wäre § 3d Satz 2 UStG ansonsten anzuwenden, da D mit seiner deutschen USt-IdNr. gegenüber dem Vorlieferer aufgetreten ist). D hat somit nur Meldepflichten in Deutschland zu erfüllen; er stellt F eine Nettorechnung über 100.000 € aus, nimmt seine und die USt-IdNr. des Leistungsempfängers in der Rechnung auf und weist auf das innengemeinschaftliche Dreiecksgeschäft hin. F wird in Frankreich zum Steuerschuldner für die ihm in Frankreich von D erbrachte steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Er muss auf die 100.000 € die französische Umsatzsteuer heraufrechnen und in seiner französischen USt-Voranmeldung anmelden. Soweit er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann er die von ihm geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

³ § 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 UStG.

Privatnutzung von Unternehmensfahrzeugen

Privatnutzung von Unternehmensfahrzeugen auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 3 Abs. 9a und § 10 Abs. 4 UStG

Abschn. 10.6, Abschn. 15.23 und Abschn. 15.24 UStAE

2. Bedeutung

Die private Mitbenutzung eines Fahrzeugs durch den Unternehmer führt zu einem steuerbaren Ausgangsumsatz bei dem Unternehmer. Voraussetzung ist, dass der Unternehmer das Fahrzeug seinem Unternehmen zuordnen konnte und dies auch getan hat. Die Umsatzsteuer für die private Nutzung des Fahrzeugs berechnet sich nach den Vorgaben des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG, sodass nur die den Vorsteuerabzug zulassenden Ausgaben in die Berechnung mit einzubeziehen sind.

3. Weitere Stichworte

→ Dienstwagen, → Unentgeltliche sonstige Leistung, → Vorsteuerabzug

4. Besonderheiten

Die Besteuerung der privaten Nutzung ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung 2022 in der Zeile 20, in der Jahressteuererklärung 2021 und 2022 in der Zeile 40 anzugeben.

1. Allgemeines

Die **Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs** kann aus umsatzsteuerlicher Sicht grundsätzlich wie folgt erfolgen:

- Nutzung des Fahrzeugs für unternehmerisch veranlasste Fahrten,
- Nutzung des Fahrzeugs für private Fahrten des Personals (Dienstwagen) oder
- Nutzung des Fahrzeugs für private Fahrten des Unternehmers.

Wenn das Fahrzeug dem Unternehmen zugeordnet wurde, kann die nichtunternehmerische Nutzung des Fahrzeugs durch den Unternehmer zu einem steuerbaren Ausgangsumsatz des Unternehmers führen.

Allerdings hängt die Behandlung der Privatnutzung eines Fahrzeugs durch einen Unternehmer auch vom **Anschaffungszeitpunkt des Fahrzeugs** ab, da in einer Übergangsfrist durch die mittlerweile wieder aufgehobene Vorsteuerbeschränkung nach § 15 Abs. 1b UStG a.F. der Unternehmer für ein solch gemischt genutztes Fahrzeug nur zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigt war, allerdings im Gegenzug keine Besteuerung der privaten Verwendung vornehmen musste. Nach der Rechtsprechung des EuGH¹ war diese Regelung zwingendes Recht in der Zeit seit der Verkündung einer entsprechenden Genehmigung durch den Rat der Europäischen Union (5.3.2000) bis zu dem Zeitpunkt, an dem die befristete Genehmigung abgelaufen war (31.12.2002). Da die Regelung in der Zeit vom 1.4.1999 bis 31.12.2003 im Umsatzsteuergesetz stand, konnte der Unternehmer aber in der Zeit vom 1.4.1999 bis 4.3.2000 und im Jahr 2003 wahlweise diese Regelung in Anspruch nehmen. Die damalige Behandlung kann auch heute noch zu Folgewirkungen kommen. Die Behandlung der Eigennutzung und der Vorsteuerabzug aus allen Eingangsleistungen im Zusammenhang mit einem solchen Fahrzeug ergeben sich in Abhängigkeit der Anschaffung und des Zeitraums der Nutzung wie folgt²:

¹ EuGH, Urteil v. 29.4.2004, C-17/01 – Walter Sudholz, BStBl II 2004, 806 sowie BFH, Urteil v. 15.7.2004, V R 30/00, BStBl II 2004, 1025.

² Vgl. auch BMF, Schreiben v. 27.8.2004, BStBl I 2004, 864.

Behandlung auch privat genutzter Fahrzeuge	
Anschaffungszeitpunkt	Umsatzsteuerliche Behandlung
Anschaffung des Fahrzeugs in der Zeit vom 5.3.2000 bis zum 31.12.2002	Zwingend halber Vorsteuerabzug für die Anschaffungskosten nach § 15 Abs. 1b UStG a.F. sowie aus den laufenden Kosten in der Zeit bis zum 31.12.2003 (wahlweise nur bis 31.12.2002). Keine Besteuerung der privaten Nutzung bis 31.12.2003 (wahlweise bis 31.12.2002). Ab 1.1.2004 (wahlweise 1.1.2003) voller Vorsteuerabzug aus laufenden Kosten, bezüglich Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG besteht Wahlrecht. Private Nutzung ist mit den laufenden Kosten und – soweit Vorsteuerberichtigung – mit den über den Berichtigungszeitraum verteilten Anschaffungskosten zu besteuern.
Anschaffung des Fahrzeugs in der Zeit vom 1.4.1999 bis zum 4.3.2000 oder Anschaffung des Fahrzeugs in 2003	Wahlrecht zur Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG a.F: Wenn § 15 Abs. 1b UStG a.F. nicht angewendet wird: Voller Vorsteuerabzug aus allen Kosten, Besteuerung der privaten Nutzung. Wenn § 15 Abs. 1b UStG a.F. angewendet wird: Halber Vorsteuerabzug aus allen Kosten, keine Besteuerung der privaten Nutzung bis 31.12.2003 (wahlweise bis 31.12.2002). Ab 1.1.2004 (wahlweise 1.1.2003) voller Vorsteuerabzug aus laufenden Kosten, bezüglich Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG besteht Wahlrecht. Private Nutzung ist mit den laufenden Kosten und – soweit Vorsteuerberichtigung – mit den über den Berichtigungszeitraum verteilten Anschaffungskosten zu besteuern.
Anschaffung des Fahrzeugs seit dem 1.1.2004 oder Anschaffung des Fahrzeugs bis zum 31.3.1999	Voller Vorsteuerabzug aus Anschaffungskosten und laufenden Kosten. Besteuerung der Privatnutzung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Voraussetzung für eine umsatzsteuerliche Berücksichtigung eines Fahrzeugs ist dabei, dass das Fahrzeug dem Unternehmen zugeordnet werden konnte und auch tatsächlich zugeordnet worden ist (vgl. Stichwort Unternehmensvermögen). Eine Notwendigkeit, einen auch privat genutzten Gegenstand dem Unternehmen zuordnen zu müssen, ist im Umsatzsteuerrecht nicht vorhanden.

Beispiel: Rechtsanwalt R nutzt im Jahr 2022 ein Fahrzeug zu 60 % für unternehmerische und zu 40 % für private Fahrten.

Lösung: Während das Fahrzeug ertragsteuerlich notwendiges Betriebsvermögen darstellt, kann das Fahrzeug umsatzsteuerlich in der Privatsphäre gehalten werden, dem Unternehmen ganz zugeordnet werden oder aber auch nur anteilig (zu 60 %) dem Unternehmen zugeordnet werden. Wird ein Fahrzeug aber auch nichtwirtschaftlich (z.B. bei einer auch hoheitlich tätigen juristischen Person des öffentlichen Rechts) mitbenutzt, ist zwingend eine Aufteilung (Aufteilungsgebot) vorzunehmen. Wird ein Fahrzeug neben der unternehmerischen Verwendung auch nichtwirtschaftlich mitbenutzt, ist zwingend eine Aufteilung (Aufteilungsgebot) vorzunehmen.

Achtung! Für Fahrzeuge, die ab dem 1.4.1999³ in das Unternehmen erworben wurden, ist allerdings Voraussetzung, dass sie zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke verwendet werden müssen, da ansonsten kein Erwerb für das Unternehmen vorliegt. Diese 10 %-Grenze ist derzeit unionsrechtlich allerdings nur bis zum 31.12.2024 abgesichert.

Fahrzeuge, die **nicht zu mindestens 10 % für unternehmerische Fahrten verwendet** werden, dürfen nicht dem Unternehmen zugeordnet werden, § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. In diesem Fall darf ein Vorsteuerabzug für das erworbene Fahrzeug grundsätzlich nicht vorgenommen werden. Als Ausnahme sind lediglich die Vorsteuerbeträge abzugsfähig, die auf eindeutig abgrenzbare unternehmerische Fahrten entfallen, z.B. Reparaturaufwendungen für Unfallkosten auf einer unternehmerisch veranlassten Fahrt oder Benzinkosten für eine längere Geschäftsreise. Wird ein nicht dem Unternehmen zugeordnetes Fahrzeug gelegentlich dem Unternehmen überlassen, können die im Zusammenhang mit dem Betrieb des Fahrzeugs anfallenden Vorsteuerbeträge – soweit eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt – im Verhältnis der unternehmerischen zu der nichtunternehmerischen Nutzung abgezogen werden⁴.

Achtung! Die unternehmerische Mindestnutzung von 10 % gilt nur für Fahrzeuge, die von dem Unternehmer angeschafft, eingeführt oder innergemeinschaftlich erworben wurden, nicht jedoch für gemietete (geleaste) Fahrzeuge; hier hat schon bei Leistungsbezug eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge zu erfolgen.

Keine unentgeltliche Nutzung eines Fahrzeugs nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG liegt vor, wenn ein von einer Personengesellschaft (oder Kapitalgesellschaft) erworbenes Fahrzeug einem Gesellschafter überlassen wird und der Gesellschafter dafür eine Zahlung an die Gesellschaft leistet oder das Privatkonto des Gesellschafters belastet wird. In diesem Fall handelt es sich um einen entgeltlichen Vorgang, der steuerbar und steuerpflichtig ist. In die Bemessungsgrundlage geht alles das ein, was der Gesellschafter aufwendet bzw. was dem Privatkonto des Gesellschafters belastet wird – unabhängig davon, wie diese Belastungen ertragsteuerrechtlich zu beurteilen sind⁵.

2. Privatnutzung eines Fahrzeugs

Erwirbt (Kauf, innergemeinschaftlicher Erwerb oder Einfuhr) ein Unternehmer ein Fahrzeug für sein Unternehmen und ordnet dieses Fahrzeug unverzüglich dem Unternehmen⁶ zu und nutzt dieses Fahrzeug auch für private Fahrten, kann er den Vorsteuerabzug für alle Eingangsleistungen in voller Höhe vornehmen (soweit er keine vorsteuerabzugsschädlichen Ausgangsleistungen damit bewirkt), muss aber entsprechend dem Anteil der privaten Nutzung eine Besteuerung der nichtunternehmerischen Verwendung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vornehmen. Diese **Rechtsfolge** ergibt sich für ihn in den folgenden Fällen:

- Das Fahrzeug wurde vor dem 1.4.1999 erworben,
- das Fahrzeug wurde im Jahr 2003 oder in der Zeit vom 1.4.1999 bis 4.3.2000 erworben oder ein ab dem 1.4.1999 erworbenes Fahrzeug wurde im Jahr 2003 genutzt, wenn der Unternehmer sich auf das für ihn günstigere Unionsrecht beruft,
- das Fahrzeug wurde ab dem 1.1.2004 erworben oder ein ab dem 1.4.1999 erworbenes Fahrzeug wird ab dem 1.1.2004 genutzt.

³ Allerdings ergeben sich hier aus dem Unionsrecht heraus auch Zeitabschnitte, in denen diese Regelung nicht anwendbar ist; vgl. dazu Stichwort Unternehmensvermögen.

⁴ Abschn. 15.2c Abs. 3 S. 2 UStAE.

⁵ BFH, Urteil v. 1.9.2010, V R 6/10, BFH/NV 2011, 80.

⁶ Ein Zuordnungswahlrecht besteht aber nur dann, wenn das Fahrzeug zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke genutzt wird. Wird das Fahrzeug in vollem Umfang für unternehmerische Zwecke genutzt, besteht kein Zuordnungswahlrecht, der Gegenstand ist automatisch dem Unternehmen zuzuordnen (Zuordnungsgebot).

Wenn der Unternehmer ein solches auch privat genutztes Fahrzeug erworben hat, kann er den vollen Vorsteuerabzug vornehmen, es sei denn, er nutzt das Fahrzeug auch für vorsteuerabzugsschädliche Ausgangsleistungen nach § 15 Abs. 2 UStG (z.B. als Arzt oder Versicherungsvertreter).

Achtung! Auf die Darstellung der Altfahrzeuge, die unter Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG a.F. erworben wurde, wird verzichtet, da diese Fahrzeuge kaum noch unternehmerisch genutzt werden.

Zum Ausgleich der nichtunternehmerischen Nutzung muss der Unternehmer allerdings für die private Nutzung einen Ausgangsumsatz besteuern. Diese unentgeltliche sonstige Leistung gilt als sonstige Leistung gegen Entgelt nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. Da der Ort dieser Leistung – unabhängig davon, wo der Unternehmer tatsächlich fährt – nach (bis 17.12.2019: § 3f UStG, seit dem 18.12.2019) § 3a Abs. 1 UStG (eine analoge Anwendung des § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG vergleichbar einer langfristigen Vermietung an einen Nichtunternehmer kann nach der Rechtsprechung des EuGH⁷ nicht angewendet werden, da eine Vermietung immer einen entgeltlichen Umsatz voraussetzt) dort ist, wo er sein Unternehmen betreibt, führt diese private Nutzung zu einem steuerbaren und steuerpflichtigen Ausgangsumsatz für den Unternehmer.

Die Bemessungsgrundlage für diesen Umsatz bestimmt sich grundsätzlich nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG nach den bei diesem Umsatz entstandenen Ausgaben, soweit diese Ausgaben ganz oder teilweise den Vorsteuerabzug zugelassen hatten.

Wichtig! Die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie die Familienheimfahrten wegen einer betrieblich begründeten doppelten Haushaltsführung erfolgen nicht für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen⁸. Eine Umsatzsteuer für diese Fahrten entsteht nicht.

In der Praxis werden die folgenden Möglichkeiten zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage angewendet⁹.

2.1 Fahrtenbuchmethode

Soweit der Unternehmer ein **ordnungsgemäßes Fahrtenbuch** führt, sind die Kosten (im Gesetz „Ausgaben“), die sich aus der Nutzung des Fahrzeugs ergeben, entsprechend dem Verhältnis der unternehmerischen zu den privaten Fahrten aufzuteilen. Dabei sind allerdings die Kosten aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, für die der Unternehmer keinen Vorsteuerabzug hatte. Die umsatzsteuerliche Behandlung der üblichen Kosten aus der Nutzung eines Fahrzeugs kann aus der folgenden Übersicht entnommen werden:

Kostenart	Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage	
	ja	nein
Über den maßgeblichen Vorsteuerberichtigungszeitraum ¹⁰ (maximal fünf Jahre) verteilte Anschaffungskosten, wenn das Fahrzeug von einem anderen Unternehmer mit Ausweis von Umsatzsteuer erworben wurde	x	
Verteilte Anschaffungskosten, wenn das Fahrzeug privat eingelegt, von einem Nichtunternehmer oder ohne Ausweis von Umsatzsteuer erworben wurde		x
Laufende Betriebskosten (Benzin, Öl etc.), soweit im Inland mit Vorsteuerabzug bezogen	x	

⁷ EuGH, Urteil v. 20.1.2021, C-288/19 – QM, BFH/NV 2021, 527.

⁸ BFH, Urteil v. 5.6.2014, XI R 36/12, BStBl II 2015, 43 sowie Abschn. 15.23 Abs. 2 Satz 2 UStAE.

⁹ Vgl. auch BMF, Schreiben v. 5.6.2014, BStBl I 2014, 896 sowie Abschn. 15.23 UStAE.

¹⁰ Für alle Nutzungen ab dem 1.7.2004, BFH, Urteil v. 19.4.2007, V R 56/04, BStBl II 2007, 676.