

§ 164 Abs. 2 AO scheidet schon deshalb aus, weil die Veranlagung nach dem gegebenen Sachverhalt nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung durchgeführt worden ist. Eine Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 a AO ist nicht möglich, da die Monatsfrist für den Änderungsantrag nicht eingehalten worden ist³². Die Anwendung des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO scheitert daran, dass weder neue Tatsachen³³ noch neue Beweismittel³⁴ vorliegen; die Auswirkungen ergeben sich lediglich aus einer geänderten Rechtsauffassung. Diese kann jedoch im Rahmen des § 173 AO nicht berücksichtigt werden. Die Frage eines groben Verschuldens³⁵ stellt sich hier nicht.

Damit bleiben noch zwei andere Vorschriften der AO als Auffangtatbestände zu prüfen.

Zum einen ist das die Regelung des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO. Danach ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Zu derartigen Ereignissen rechnen rechtlich bedeutsame Vorgänge, die in der Weise Rückwirkung entfalten, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes der Besteuerung zu Grunde zu legen ist³⁶. Da sich bei der vorliegenden Gestaltung der Sachverhalt nicht verändert, sondern nur eine andere rechtliche Beurteilung erfährt, scheidet eine Änderung nach dieser Vorschrift aus. Die geänderte rechtliche Beurteilung ist mit der nachträglichen Vorlage einer materiell erforderlichen Bescheinigung³⁷ nicht zu vergleichen.

Verbleibt somit noch § 174 Abs. 4 AO. Nach dieser Vorschrift kann ein Steuerbescheid geändert werden, wenn auf Grund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhaltes ein Steuerbescheid ergangen ist, der auf Grund eines Rechtsbehelfes oder eines sonstigen Antrages des Steuerpflichtigen zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird. In diesen Fällen können aus dem Sachverhalt³⁸ nachträglich die richtigen steuerlichen Folgen gezogen werden.

Die irrige Beurteilung bezieht sich hier auf die Umsatzsteuerfestsetzung 1998, in der ein dem Steuerpflichtigen zustehender Vorsteuerüberhang nicht bzw. nicht in der zutreffenden Höhe festgesetzt worden ist. Die direkte Folge der Än-

derung ist die Erfassung von Einkünften aus Kapitalvermögen im Jahre 2004. Daraus wiederum resultiert die neue steuerliche Beurteilung der Finanzierungskosten. Folglich müssen auch bei den Einkommensteuerveranlagungen der Vorjahre die entsprechenden Konsequenzen gezogen werden. Damit ist eine Änderung der Steuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002 nach § 174 Abs. 4 AO zulässig und auch geboten³⁹. Nur am Rande sei vermerkt, dass diese Lösung dazu führt, dass auch bei Einkommensteuer zusätzlich Erstattungszinsen nach § 233 a AO anfallen⁴⁰, sofern die betragsmäßigen Voraussetzungen erfüllt sind.

IV. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die geänderte umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der unentgeltlichen Wertabgabe im Zusammenhang mit einer eigengenutzten Wohnung in einem dem Unternehmen zugeordneten Gebäude auch ertragsteuerliche Auswirkungen zeigt. Es ist daher erforderlich, nach dem Erlass von Änderungsbescheiden⁴¹ zu Umsatzsteuer zu prüfen, inwieweit sich der verwirklichte und im Nachhinein berücksichtigte Sachverhalt auf die bisherigen und die künftigen Einkommensteuerveranlagungen auswirkt. Je nach Lage des Einzelfalles können sich dabei in den Vorjahren nochmals durchaus beachtenswerte Steuererstattungen ergeben. Als Berichtigungsvorschrift kommt § 174 Abs. 4 AO in Betracht.

32 BFH vom 21. 10. 1999 I R 25/99 IR 25/99, BStBl. II 2000, 283

33 Tatsache i. S. d. § 173 AO ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines steuergesetzlichen Tatbestandes sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art.

34 Beweismittel ist jedes Erkenntnismittel, das zur Aufklärung eines steuerlich erheblichen Sachverhaltes dient und damit geeignet ist, das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Tatsachen zu beweisen.

35 Die sicherlich zu verneinen wäre.

36 Vgl. BFH vom 19. 7. 1993 GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897.

37 Vgl. BFH vom 6. 3. 2003 XI R 13/02, BStBl. II 2003, 554; AEAO zu § 175 unter 2.

38 Vgl. BFH vom 26. 2. 2002 X R 59/98, BStBl. II 2002, 450.

39 Vgl. BFH vom 18. 2. 1997 VIII R 54/95, BStBl. II 1997, 647.

40 Bei einem rückwirkenden Ereignis wäre § 233 a Abs. 2 a AO zu beachten.

41 Eine bereits eingetretene Festsetzungsverjährung hinsichtlich des zu ändernden Bescheides ist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgen innerhalb eines Jahres gezogen werden; vgl. § 174 Abs. 4 Satz 3 AO.



Umsatzsteuer

Dipl.-Kffr. Marion Titgemeyer, Osnabrück*

Die Auswirkungen des EuGH-Urteils „Sudholz“ vom 29. 4. 2004 auf die umsatzsteuerliche Behandlung von gemischt genutzten Geschäftsfahrzeugen

Mit Schreiben vom 27. 8. 2004 – IV B 7 – S 7300 – 70/04 hat das BMF zum Vorsteuerabzug und zur Umsatzbesteuerung bei unternehmerisch genutzten Fahrzeugen Stellung genommen. Hintergrund war das EuGH-Urteil vom 29. 4. 2004 – Rs. C-17/01 (Entscheidung „Sudholz“), mit dem die Frage der Vereinbarkeit des hälftigen Vor-

steuerabzugs (§ 15 Abs. 1 b UStG) bei gemischt genutzten Geschäftsfahrzeugen mit der 6. Mehrwertsteuerricht-

* Die Autorin ist wissenschaftliche Mitarbeiterin im Fachgebiet BWL/Bilanz-, Steuer- und Prüfungswesen, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Universität Osnabrück, sowie freie Mitarbeiterin bei der PwC Deutsche Revision AG, Osnabrück.

linie entschieden wurde. Für die Fachwelt überraschend erfolgte die Feststellung, dass die der Bundesrepublik erteilte EU-Ermächtigung grundsätzlich rechtmäßig ist; lediglich ihre Rückwirkung wurde für ungültig erklärt. Der BFH hat die EuGH-Entscheidung mit Urteil vom 15. 7. 2004 – V R 30/00, BB 2004, 2116 nachvollzogen. Die Rechtslage im Bereich der umsatzsteuerlichen Behandlung gemischt genutzter Fahrzeuge hat aufgrund dieser jüngsten Ereignisse eine weitere Verkomplizierung erfahren. Durch das kürzlich ergangene BMF-Schreiben zur Umsatzbesteuerung bei Geschäftsfahrzeugen sind die seit geraumer Zeit bestehenden offenen Fragen nun weitgehend geklärt worden. Für die betroffenen Unternehmer und ihre steuerlichen Berater bedeutet dies eine Verminderung von Planungsrisiken sowie einen Hinzu-gewinn an Rechtssicherheit. Der vorliegende Beitrag beschäftigt sich mit der Entscheidung des EuGH sowie ihren Folgen und berücksichtigt die aktuellen umsatzsteuerlichen Entwicklungen durch das BMF-Schreiben vom 27. 8. 2004 sowie das am 15. 9. 2004 veröffentlichte BFH-Urteil vom 15. 7. 2004.

I. Gemischte Nutzung eines Fahrzeuges

Der Anwendungsbereich der nachfolgend untersuchten Regelungen beschränkt sich auf *gemischt genutzte Fahrzeuge*. Von einer gemischten Nutzung spricht man, wenn ein Fahrzeug, das dem *Unternehmensvermögen zugeordnet* ist, auch für außerhalb des Unternehmensbereiches liegende, private Zwecke eingesetzt wird.

Gem. Abschn. 24 b Abs. 1 Satz 2 UStR richtet sich die umsatzsteuerliche Zuordnung des Fahrzeuges nicht nach ertragsteuerlichen Merkmalen; sie ist also unabhängig von der Einordnung als Betriebs- oder Privatvermögen.

Bis zum 31. 3. 1999 bestand die Möglichkeit, Fahrzeuge dem Unternehmen unabhängig von der unternehmerischen Nutzung¹ vollständig oder auch teilweise zuzuordnen.

Seit dem 1. 4. 1999 muss der Umfang der unternehmerischen Fahrzeugnutzung 10% übersteigen, um einen Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Sofern diese 10%-Grenze unterschritten wird, scheidet eine Zuordnung des Fahrzeuges zum Unternehmensvermögen gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG aus. Hierbei ist das Verhältnis der Kilometer unternehmerischer Fahrten zu den Jahreskilometern des Fahrzeuges maßgeblich. Die Regelung wurde durch eine Entscheidung des Europäischen Rates vom 29. 2. 2000² bis zum 31. 12. 2002 und anschließend durch eine erneute EU-Ermächtigung vom 13. 5. 2003³ bis zum 30. 6. 2004 rechtlich abgesichert. Eine etwaige Verlängerung durch einen entsprechenden EU-Rechtsakt nach dem 30. 6. 2004 würde ebenso wie bei den zwei bisher ergangenen Ermächtigungen die Frage nach einer unzulässigen Rückwirkung (vgl. unten) aufwerfen.⁴

III. Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Fahrzeugen

1. Anschaffung bis zum 31. 3. 1999

Bei gemischt genutzten Unternehmensfahrzeugen, die bis zum 31. 3. 1999 angeschafft worden sind, war die Vorsteuer

aus den Anschaffungskosten sowie aus den laufenden Kosten zur Unterhaltung des Fahrzeuges (z.B. Kosten für Treibstoff, Reparaturen, Wartungsarbeiten) *vollständig abziehbar*. Wurde dieses Fahrzeug für außerhalb des Unternehmensbereiches liegende Zwecke verwendet, so musste der private Nutzungsanteil der Umsatzbesteuerung als gleichgestellte sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG) *unterworfen* werden. Der bis zum 31. 3. 1999 für diesen Besteuerungstatbestand verwandte Begriff des „*Eigenverbrauchs*“ wurde im Zuge des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 abgeschafft und durch den der „*Entnahme von Gegenständen und sonstigen Leistungen*“ ersetzt.

Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der unternehmensfremden Nutzung waren gem. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die auf die private Nutzung entfallenden Kosten, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigten. Die Ermittlung der Nutzungsentnahme hatte *wahlweise* durch eine der *drei* nachfolgenden *Methoden* zu erfolgen:

a) Ertragsteuerliche 1%-Regelung:

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist die nichtunternehmerische Nutzung eines Kraftfahrzeuges für jeden Kalendermonat mit 1% des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. Etwaige Sonderkonditionen (beispielsweise Skonti) bleiben außer Ansatz. Die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten (Kfz-Steuer, Versicherungen usw.) können mit einem pauschalen Abschlag i.H.v. 20%, bezogen auf die nach der 1%-Regelung ermittelten Kosten, berücksichtigt werden. Der durch die 1%-Regelung ermittelte Wert stellt einen Nettobetrag dar, auf den die Umsatzsteuer aufzuschlagen ist.

Anmerkung: Durch die 1%-Methode werden lediglich Privatfahrten abgegolten. Für Fahrten zwischen Wohnung und Unternehmen mit gemischt genutzten Pkw besteht ebenfalls Umsatzsteuerpflicht. Die Bemessungsgrundlage errechnet sich aus der Differenz zwischen 0,03% pro Monat und Entfernungskilometer des inländischen Bruttolistenpreises zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen inklusiv der Umsatzsteuer und der ertragsteuerlich anzuerkennenden Entfernungspauschale (Entfernungspauschale seit 1. 1. 2004: 0,30 €/km).

b) Ertragsteuerliche Fahrtenbuchmethode:

Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG kann die private Nutzung eines Unternehmensfahrzeuges auch mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden. Der so für ertragsteuerliche Zwecke ermittelte Betrag stellt die Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der privaten Nutzung dar. Für die umsatzsteuerliche Behandlung können die nicht mit Vorsteuer

1 Der Umfang der Unternehmensnutzung musste lediglich Null übersteigen (vgl. EuGH, 11. 7. 1991 – Rs. C-97/90, UR 1991, 291).

2 Vgl. ABl. EG Nr. L 59/2000, S. 12.

3 Vgl. ABl. EG Nr. L 123/2003, S. 47.

4 Vgl. *Widmann*, UStB 2004, 244; *Nieskens*, UR 2003, 522.

belasteten Kosten im durch Belege nachgewiesenen Umfang abgezogen werden.

c) Schätzung:

Als dritte Möglichkeit zur umsatzsteuerlichen Ermittlung des privaten Nutzungsanteils kann eine sachgerechte Schätzung mittels geeigneter Unterlagen vorgenommen werden. Die von Vorsteuer unbelasteten Kosten können wie bei der Fahrtenbuchmethode in Höhe des durch Belege nachgewiesenen Betrages berücksichtigt werden.

2. Anschaffung zwischen 1. 4. 1999 und 31. 12. 2003

a) EuGH-Urteil vom 29. 4. 2004

Im Rahmen des *Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002* wurde zum 1. 4. 1999 der Vorsteuerabzug aus gemischt genutzten Fahrzeugen auf 50% der Anschaffungskosten und laufenden Kosten (§ 15 Abs. 1 b UStG) begrenzt. Als Ausgleich entfiel die Umsatzbesteuerung der Privatnutzung.

Da Art. 6 und 17 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie bei einer Zuordnung von 100% jedoch den vollen Vorsteuerabzug sicherstellen und damit von der nationalen Neuregelung abweichen, beantragte die deutsche Bundesregierung bei der Europäischen Kommission mit Schreiben vom 11. 11. 1998 und vom 19. 2. 1999 eine Ausnahmegenehmigung (befristet bis zum 31. 12. 2002), um den hälftigen Vorsteuerabzug einführen zu können. Die Erteilung der *Ermächtigung* durch den Europäischen Rat erfolgte mit Rückwirkung auf den 1. 4. 1999 am 28. 2. 2000, die *Veröffentlichung* derselben am 4. 3. 2000.⁵

Aufgrund bestehender Zweifel legte der BFH diese Ausnahmegenehmigung mit Entscheidung vom 26. 7. 2000⁶ dem Europäischen Gerichtshof zur Überprüfung vor. Er bat mit Beschluss vom 30. 11. 2000⁷ um eine *Vorabentscheidung* zu den Fragen, ob eine Vereinbarkeit in formeller (bezüglich der Rückwirkung) und materieller (bezüglich der Begründung) Hinsicht mit der 6. EG-Richtlinie besteht.⁸

Mit Blick auf das laufende EuGH-Verfahren und das erwartete rückwirkende Scheitern der Vorsteuerabzugsbegrenzung verzichtete die Bundesrepublik Deutschland im Weiteren auf die Stellung eines Verlängerungsantrages über den 1. 1. 2003 hinaus.⁹

Anders als in der Fachwelt¹⁰ erwartet und auch abweichend von der Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichtes in zwei seiner Urteile zu § 15 Abs. 1 b UStG¹¹ entschied der EuGH am 29. 4. 2004¹², dass die *Beschränkung des Vorsteuerabzugs auf 50% EU-rechtskonform* ist.¹³ Die EG-Ermächtigung sei *verfahrensrechtlich ordnungsgemäß* erteilt worden. Der EuGH beurteilt die Regelung als erforderliche und geeignete Maßnahme zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen und Umgehungen sowie zur Vereinfachung der Besteuerung.

Ausgenommen hiervon ist jedoch die *rückwirkende Geltung der Ermächtigung*. Der EuGH ist im o. g. Urteil der Ansicht, dass es generell nicht mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit zu vereinbaren ist, den Beginn der Geltungsdauer eines Gemeinschaftsaktes auf den Zeitpunkt vor der Veröffentlichung zu datieren. Eine rückwirkende Wirkung der Er-

mächtigung verletze die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes der Betroffenen. Dies gelte insbesondere, wenn durch die Regelung nicht vorhersehbare finanzielle Belastungen für die Betroffenen entstehen würden. Die 50%-Vorsteuerbegrenzung war somit erst ab dem Tag der Verkündung der Ausnahmegenehmigung am 4. 3. 2000 wirksam (vgl. hierzu auch die untenstehende Anmerkung).

b) BFH-Urteil vom 15. 7. 2004

In der *Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil vom 29. 4. 2004* hat der BFH mit Urteil vom 15. 7. 2004 – V R 30/00^{13a}, (veröffentlicht am 15. 9. 2004) entschieden, dass ein Unternehmer, der einen gemischt genutzten Pkw erwirbt, die Möglichkeit hat, im Besteuerungszeitraum 1999 den vollen Vorsteuerabzug zu beanspruchen. Der Steuerpflichtige darf sich im vorgenannten Zeitraum gegenüber den Vorschriften des § 15 Abs. 1 b i.V.m. § 27 Abs. 3 UStG (i. d. F. des StEntlG 1999/2000/2002) unmittelbar auf Art. 17 der 6. EG-Richtlinie berufen. Der BFH führt aus, dass Art. 3 der Entscheidung des Rates vom 28. 2. 2000 (Ermächtigung der Bundesrepublik Deutschland zur Einführung von Regelungen, die von Art. 6 und Art. 17 der 6. EG-Richtlinie abweichen) ungültig ist, soweit er die rückwirkende Geltung der Ermächtigung ab dem 1. 4. 1999 betrifft.

Der BFH hat mit seiner Entscheidung das *EuGH-Urteil vom 29. 4. 2004 nachvollzogen*. Im gesamten Veranlagungsjahr 1999 ist es somit möglich, den 100%-Vorsteuerabzug zu nutzen; für die Zeit vom 1. 4. 1999 bis zum 31. 12. 1999 (bzw. bis zum 4. 3. 2000) besteht daneben ein de facto-Wahlrecht zur Anwendung der bisherigen Vorschrift oder der des § 15 Abs. 1 b UStG.

Hinweis: Für den Praktiker ergeben sich durch das BFH-Urteil keine Änderungen im Vergleich zu dem vor Veröffentlichung dieser Entscheidung bereits vorliegenden BMF-Schreiben vom 27. 8. 2004.

c) Anschaffung zwischen 1. 4. 1999 und 4. 3. 2000

Aufgrund der durch die EuGH-Entscheidung für unzulässig erklärten Rückwirkung der 50%-Regelung besteht im Zeitraum zwischen dem 1. 4. 1999 und dem 4. 3. 2000 ein *faktisches Wahlrecht* zur Anwendung der Altregelung oder des § 15 Abs. 1 b UStG. Die nationale Regelung wird durch das EuGH-Urteil nicht aufgehoben oder ungültig, allerdings existiert für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, sich auf die Unwirksamkeit der deutschen Vorschrift zu stützen. Es

5 Vgl. ABl. EG 2000, Nr. L 59, S. 12.

6 Vgl. Entscheidung 2000/186, ABl. EG Nr. L 59/2000, S. 12.

7 Vgl. BFH, 30. 11. 2000 – VR 30/00, UR 2001, 70, UStB 2001, 74.

8 Vgl. *Berndt*, UVR 2004, 182.

9 (Fn. 8).

10 Vgl. u. a. EU-Generalanwalt *Geelhoed* in seinen Schlussanträgen zur Rechtssache „Sudholz“ vom 24. 10. 2002 und 13. 3. 2003, www.curia.eu.int; *Berndt*, UVR 2004, 184; *Hundt-Eßwein*, in: Offerhaus/Söhn/Lange: USt-Kommentar, § 15 UStG, Rdnr. 2901; *Nieskens*, UR 2004, 121.

11 Vgl. FG Nds., 10. 2. 2000 – 5 K 515/99, UR 2000, 160.

12 Vgl. EuGH, 29. 4. 2004 – Rs. C-17/01 (Entscheidung „Walter Sudholz“), EWS 2004, 280. Die Nachfolgeentscheidung des BFH erging am 15. 7. 2004 – V R 30/00, BB 2004, 2116.

13 Zum Verfahren vgl. *Dziadkowski*, UVR 2004, 228.

13a Vgl. BFH, 15. 7. 2004 – V R 30/00, BB 2004, 2116.

steht dem Unternehmer somit frei, die für ihn vorteilhaftere Alternative zu wählen.¹⁴

Bei Berufung auf die EU-Rechtswidrigkeit der Neuregelung kann die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten sowie aus den Unterhaltungskosten zu 100% abgezogen werden. Im Gegenzug ist die private Nutzung des Fahrzeuges der Umsatzsteuer zu unterwerfen (§ 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG). Sofern die Regelung des § 15 Abs. 1b UStG angewandt wird, können lediglich 50% der Vorsteuer aus den Anschaffungskosten sowie aus den laufenden Kosten abgezogen werden. Eine Umsatzbesteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung entfällt (§ 3 Abs. 9a Satz 2 UStG).

In *Vorteilhaftigkeitsüberlegungen* in Bezug auf das *de facto*-Wahlrecht sind der private Nutzungsanteil, die Anschaffungskosten, die laufenden Kosten und die Nutzungsdauer des Fahrzeuges im Unternehmen einzubeziehen. Sofern Zinseffekte und ertragsteuerliche Folgewirkungen unberücksichtigt bleiben, gilt Folgendes:

- Falls die *unternehmerische Nutzung mehr als 50%* beträgt, sollte der 100%ige Vorsteuerabzug und eine Umsatzbesteuerung der privaten Nutzung gewählt werden.
- In den Fällen, in denen sich die *unternehmerische Nutzung auf unter 50%* beläuft, ist die Regelung des 50%igen Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1b UStG vorteilhafter.

Allerdings sollte der Praktiker bei einer nachträglichen Berufung auf den Anwendungsvorrang der 6. EG-Richtlinie den administrativen Folgeaufwand nicht vernachlässigen. Dabei sind auch die Änderungen der Umsatzsteuerbescheide sowie der Einkommensteuer- und ggf. Gewerbesteuerbescheide zu berücksichtigen.¹⁵

Sofern die 50%-Vorschrift gewählt wurde, sei für Besteuerungszeiträume ab dem 1. 1. 2004 auf Abschnitt IV verwiesen.

Anmerkung: Das BMF hat mit Schreiben vom 27. 8. 2004 geklärt, dass die *Ermächtigung der EU ab dem 4. 3. 2000 rechtlich wirksam* ist.

Zuvor war der Zeitpunkt des Wirksamwerdens der EU-Ermächtigung strittig gewesen und hatte zu zahlreichen Diskussionen geführt. So kamen der Tag der Entscheidung des Europäischen Rates (28. 2. 2000) oder der Tag der Veröffentlichung der Entscheidung im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften (4. 3. 2000) in Betracht.

Der EuGH hat hierzu in seinem Urteil keine Stellungnahme abgegeben; höchstrichterliche Rechtsprechung zu diesem Problemfeld ist bisher noch nicht ergangen. Die Literatur¹⁶ spricht sich für eine Richtlinienkonformität des § 15 Abs. 1b UStG ab dem Tag der Veröffentlichung der entsprechenden Ermächtigung aus.¹⁷ Sowohl *Widmann*¹⁸ als auch *Küffner/Zugmaier*¹⁹ argumentieren, dass der EuGH in seiner Entscheidung²⁰ den Grundsatz der Rechtssicherheit anführt, der es gebietet, den Beginn der Geltungsdauer eines Gemeinschaftsaktes auf einen Zeitpunkt nach dessen Veröffentlichung zu legen. Dies gilt insbesondere bei Maßnahmen, die für den Steuerpflichtigen finanzielle Auswirkungen zur Folge haben.

d) Anschaffung zwischen 5. 3. 2000 und 31. 12. 2002

Nachdem der EuGH mit o. g. Urteil festgestellt hat, dass die Ermächtigung zur *50%-Vorsteuerabzugsbeschränkung* keine verfahrensmäßigen Mängel aufweist und damit wirksam ist, stellte § 15 Abs. 1b UStG in der Zeitspanne vom 5. 3. 2000 bis zum 31. 12. 2002 zwingend anzuwendendes nationales Recht dar.

Somit war der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten sowie den laufenden Kosten bei gemischt genutzten Fahrzeugen pauschal auf 50% begrenzt. Als Ausgleich musste die private Nutzung nicht mehr der Umsatzbesteuerung unterworfen werden.

Der restliche Vorsteuerbetrag i. H. v. 50% aus den Anschaffungskosten war als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren. Die nichtabziehbaren Vorsteuerbeträge aus den Unterhaltungskosten erhöhten den jeweiligen Aufwandsposten (z. B. Wartungskosten).

Für Besteuerungszeiträume ab dem 1. 1. 2004 sind die Regelungen zur Vorsteuerberichtigung, die unter Abschnitt IV erläutert werden, zu beachten.

Anmerkung: Laut BMF-Schreiben vom 29. 5. 2000²¹ erfolgte der volle Vorsteuerabzug und als Ausgleich die Umsatzbesteuerung des privaten Nutzungsanteils nach § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 10 Abs. 4 UStG, sofern die *nichtunternehmerische Nutzung weniger als 5%* betrug. Der EuGH bestätigte diese *Geringfügigkeitsregelung* im Rahmen der o. g. Ermächtigung vom 28. 2. 2000.

e) Anschaffung zwischen 1. 1. 2003 und 31. 12. 2003

Da die Bundesrepublik Deutschland in Anbetracht des laufenden EuGH-Verfahrens auf die Stellung eines Verlängerungsantrages verzichtet hatte, galt bei Anschaffungen von gemischt genutzten Fahrzeugen zwischen dem 1. 1. 2003 und dem 31. 12. 2003 *de facto* ein *Wahlrecht*. Wie nun im BMF-Schreiben vom 27. 8. 2004 bestätigt, stand es dem Unternehmer damit frei, ob er die 50%-Regelung oder den vollen Vorsteuerabzug wählen wollte. Während bei der erstgenannten Alternative die Umsatzbesteuerung der privaten Nutzung entfiel, hatte sie im zweiten Fall²² zu erfolgen.

Hinsichtlich der Überlegungen zur Vorteilhaftigkeit jeweils einer Variante sei auf Abschnitt III. 2. IV verwiesen.

In Fällen, in denen die Regelung des § 15 I b UStG angewandt wurde, ist für Besteuerungszeiträume ab dem 1. 1. 2004 auf Abschnitt IV hinzuweisen.

14 Vgl. *Widmann*, UStB 2004, 246; BMF-Schreiben vom 27. 8. 2004 – IV B7 – S 7300 – 70/04 (wird in BStBl. II 2004 abgedruckt).

15 Vgl. u. a. *Küffner/Zugmaier*, DStR 2004, 865.

16 Vgl. u. a. *Küffner/Zugmaier*, DStR 2004, 864; *Widmann*, UStB 2004, 246.

17 Ausführlich zur Frage, ab welchem Tag die Entscheidung des Europäischen Rates vom 28. 2. 2000 gilt: vgl. *Widmann*, UStB 2004, 246; *Küffner/Zugmaier*, DStR 2004, 864.

18 Vgl. *Widmann*, UStB 2004, 246.

19 Vgl. *Küffner/Zugmaier*, DStR 2004, 864.

20 Vgl. Rz. 33 des EuGH-Urteils, 29. 4. 2004 – Rs. C-17/01 (Entscheidung „Walter Sudholz“).

21 Vgl. BMF-Schreiben, 29. 5. 2000 – IV D1 – S 7303b – 4/00, BStBl. I 2000, 819.

22 Zur Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage vgl. Abschnitt III.1.

3. Anschaffung nach dem 1. 1. 2004

Zum 1. 1. 2004 ist § 15 Abs. 1 b UStG durch Art. 5 Nr. 19 Buchst. c des *Steueränderungsgesetzes 2003* aufgehoben worden. Laut BMF-Schreiben vom 27. 8. 2004 sind bei ab diesem Stichtag angeschafften gemischt genutzten Fahrzeugen demnach die *Vorsteuer* aus den Anschaffungskosten und dieselbe aus den laufenden Kosten zur Unterhaltung des Fahrzeuges *wieder vollständig abziehbar*.

Im Gegenzug ist der *private Nutzungsanteil* gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG der *Umsatzbesteuerung zu unterwerfen*. Die Bemessungsgrundlage des nichtunternehmerischen Nutzungsanteils ergibt sich erneut aus den auf die private Nutzung entfallenden Kosten (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG). Diese sind durch Anwendung einer der drei unter Abschnitt IV erläuterten Methoden zu ermitteln. Die vor dem 1. 4. 1999 geltende Rechtslage ist damit nunmehr wieder hergestellt.

III. Sonderfall: Vorsteuerberichtigung bei gemischt genutzten Fahrzeugen, für die die 50%-Regelung angewandt wurde

Der Wegfall des § 15 Abs. 1 b UStG bedingte eine Neufassung des § 15 a Abs. 3 UStG. Dieser hatte zuvor die Vorsteuerberichtigung für geänderte Nutzungsverhältnisse bei Fahrzeugen geregelt. Zudem erfuhr die zu § 15 Abs. 1 b UStG gehörende Übergangsregelung des § 27 Abs. 5 UStG eine Neufassung.

Vor Ergehen des BMF-Schreibens vom 27. 8. 2004 war strittig, ob ab dem 1. 1. 2004 für Fahrzeuge, bei denen ein 50%-Vorsteuerabzug vorgenommen wurde, eine *grundsätzliche Vorsteuerberichtigung* ausgelöst wird.

*Huschens*²³ und *Melchior*²⁴ – letzterer unter Berufung auf Abschn. 215 Abs. 6 Nr. 2 UStR – waren der Ansicht, dass es für *zwischen dem 1. 4. 1999 und dem 31. 12. 2003* angeschaffte Fahrzeuge, bei denen ein 50%iger Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 b UStG vorgenommen wurde und der maßgebliche Besteuerungszeitraum noch nicht abgelaufen ist, zu einer Vorsteuerberichtigung kommt. Der hierbei relevante Besteuerungszeitraum beträgt fünf Jahre ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung (§ 15 a Abs. 1 UStG). Bei einer Vorsteuerkorrektur ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen (§ 15 a Abs. 1 UStG). Im Gegenzug wird der nichtunternehmerische Nutzungsanteil nach § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerlich erfasst.²⁵

Gem. § 9b Abs. 2 EStG sind im Falle von Vorsteuerkorrekturen nach § 15 a UStG Mehrbeträge als Betriebseinnahmen oder Einnahmen, Minderbeträge als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu behandeln. Die Anschaffungskosten bleiben unberührt, d.h. auch die AfA ist nicht zu berichtigen.

Da i. d. R. davon ausgegangen werden kann, dass der zu berichtigende Vorsteuerbetrag 6000 € nicht übersteigen wird, kann eine Vorsteuerkorrektur erst im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2004 erfolgen (vgl. § 44 Abs. 4

UStDV), die Wertabgabenbesteuerung ist aber schon im Voranmeldungszeitraum vorzunehmen.

Dahingegen gingen *Nieskens*²⁶, *Küffner/Zugmaier*²⁷, *Widmann*²⁸, *Berndt*²⁹ sowie *Giltz*³⁰ davon aus, dass keine generelle Vorsteuerberichtigung ausgelöst wird. *Nieskens*³¹, *Küffner/Zugmaier*³² und *Widmann*³³ vertreten die Meinung, dass der Wortlaut der Übergangsregelung des § 27 Abs. 5 UStG n. F. zu keiner grundsätzlichen Korrektur der Vorsteuer führt. Bei Fahrzeugen, für die die 50%-Regelung angewandt wurde, sei die nichtunternehmerische Nutzung auch weiterhin nicht als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Das BMF hat nun mit Schreiben vom 27. 8. 2004 klargestellt, dass in den Fällen, in denen § 15 Abs. 1 b UStG anzuwenden war (5. 3. 2000 bis 31. 12. 2002) bzw. das Wahlrecht zur Anwendung dieser Regelung genutzt wurde (1. 4. 1999–4. 3. 2000 sowie 1. 1. 2003–31. 12. 2003) ab dem 1. 1. 2004 für die auf die Anschaffungskosten des Fahrzeuges entfallenden Kosten keine Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG vorzunehmen ist, soweit der Berichtigungszeitraum noch nicht abgelaufen ist. Ab 1. 1. 2004 gehen in die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG lediglich die laufenden vorsteuerbelasteten Unterhaltungskosten ein.

Gem. o. g. BMF-Schreiben wird es allerdings auch nicht beanstandet, wenn aufgrund von Vorteilhaftigkeitsüberlegungen bei vor dem 1. 1. 2004 angeschafften gemischt genutzten Geschäftsfahrzeugen ab dem 1. 1. 2004 für die auf die Anschaffungskosten des Fahrzeuges entfallenden Vorsteuern eine Korrektur nach § 15 a UStG des bislang vom Abzug ausgeschlossenen Teils vorgenommen wird. Im Gegenzug sind die vollständigen auf das Fahrzeug entfallenden Kosten als Bemessungsgrundlage der Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe zu Grunde zu legen.

IV. Schlussbemerkungen

Wie gezeigt, hat die Rechtslage zum Vorsteuerabzug gemischt genutzter Fahrzeuge durch das überraschende Urteil des EuGH vom 29. 4. 2004 (nachvollzogen durch den BFH mit Urteil vom 15. 7. 2004) an weiterer Komplexität gewonnen. Bei Nutzung der sich für den Zeitraum vom 1. 4. 1999 bis 4. 3. 2000 neu ergebenden Möglichkeit zum nachträglichen vollen Vorsteuerabzug sollte allerdings auch der entstehende Verwaltungsaufwand mit ins Entscheidungskalkül einbezogen werden.

23 Vgl. *Huschens*, nwb 2004, Fach 7, S. 6167.

24 Vgl. *Melchior*, DStR 2003, 2142.

25 Vgl. *Huschens*, nwb 2004, Fach 7, S. 6168.

26 Vgl. *Nieskens*, UR 2004, 120.

27 Vgl. *Küffner/Zugmaier*, DStR 2004, 865.

28 Vgl. *Widmann*, UStB 2004, 247.

29 Vgl. *Berndt*, UVR 2004 182.

30 Vgl. *Giltz*, DStR 2004, 624.

31 Vgl. *Nieskens*, UR 2004, 120.

32 Vgl. *Küffner/Zugmaier*, DStR 2004, 865.

33 Vgl. *Widmann*, UStB 2004, 247.

In der Literatur³⁴ und für den Praktiker lösten die durch das Steueränderungsgesetz 2003 entstandenen Übergangsprobleme zahlreiche Diskussionen und Unklarheiten aus. Diesen wurde jetzt durch das BMF-Schreiben vom 27. 8. 2004 ein Schlusspunkt gesetzt. Gleichwohl erfolgte die Stellungnahme zu den durch das EuGH-Urteil vom 29. 4. 2004 entstandenen Zweifelsfragen.

Für die betroffenen Unternehmer und ihre Steuerberater führt dies zu einer Verminderung von Rechts- und Planungssicherheit.

Die nachfolgende *Abbildung 1* veranschaulicht abschließend die dargestellte Problematik beim Vorsteuerabzug gemischt genutzter Fahrzeuge nach dem Urteil des EuGH vom 29. 4. 2004 (unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 27. 8. 2004 sowie des BFH-Urteils vom 15. 7. 2004).

34 Vgl. u.a. Gilz, DStR 2004, 624; Berndt, UVR 2004, 181; Widmann, UStB 2004, 244; Nieskens, UR 2004, 105; Küffner/Zugmaier, DStR 2004, 860.

Zeitpunkt der Anschaffung	Vorsteuerabzug aus Anschaffungskosten	Vorsteuerabzug aus laufenden Kosten (Unterhaltungskosten)	Umsatzbesteuerung des privaten Nutzungsanteils
bis 31. 3. 1999	100%	100%	ja (§ 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 10 Abs. 4 UStG)
1. 4. 1999– 4. 3. 2000	de facto-Wahlrecht, ob Anwendung der 50%-Regelung nach § 15 Abs. 1 b UStG oder Berufung auf EU-Rechtswidrigkeit mit der Folge: 100% Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung des privaten Nutzungsanteils		
5. 3. 2000– 31. 12. 2002	50% (§ 15 Abs. 1 b UStG)	50% (§ 15 Abs. 1 b UStG)	nein
1. 1. 2003– 31. 12. 2003	de facto-Wahlrecht, ob Anwendung der 50%-Regelung nach § 15 Abs. 1 b UStG oder Berufung auf EU-Rechtswidrigkeit mit der Folge: 100% Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung des privaten Nutzungsanteils		
seit 1. 1. 2004	100%	100%	ja (§ 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 10 Abs. 4 UStG)

Abbildung 1: Übersicht über die jeweils anzuwendende Regelung

Erbschaftsteuer

Dipl.-Finanzwirt Dr. Frank Verfürth, Rechtsanwalt, Mönchengladbach*

Geplante Änderungen durch das Erbschaftsteuerreformgesetz: Letzte Chance zur Ausnutzung derzeit bestehender Steuervergünstigungen?

Die schleswig-holsteinische Landesregierung hat am 11. 6. 2004 einen bereits seit längerem angekündigten Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Erbschaftsteuer (ErbStRefG) in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht. Der Beitrag zeigt auf, welche Änderungen geplant sind.

I. Einleitung

Kern des Gesetzes sind einerseits erhebliche Änderungen bei der Bewertung von Grund- und Betriebsvermögen, was

* Der Autor ist Rechtsanwalt in der Sozietät Kapellmann und Partner, Mönchengladbach.