

Der Sachbezug von steuerbegünstigten Elektro-Kfz in der Umsatzsteuer

Dieser Beitrag analysiert, ob und inwieweit sich aus der mit 1. 1. 2016 neu eingeführten

Vorsteuerabzugsberechtigung für emissionsfreie Elektro-Kfz Folgen für die umsatzsteuerliche Behandlung des Sachbezugs derartiger steuerbegünstigter Kfz ergeben. Aufgrund der Anknüpfung an die lohnsteuerlichen Sachbezugswerte kommt es überwiegend zu einer effektiven Nichtbesteuerung des Sachbezugs von Elektro-Kfz. In bestimmten Fallkonstellationen kann es jedoch unter Umständen zu einer Umsatzsteuerbelastung des Unternehmers kommen.

§ 12 UStG
Elektro-Kfz mit
Vorsteuerabzug;
Folgen für
Sachbezug

ARMIN OBERMAYR / FLORIAN RAAB

A. Einführung eines Vorsteuerabzugs für Elektro-Kfz ab 2016

1. Gedeckelter Vorsteuerabzug bis € 6.666,67

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016¹⁾ wurde mit Wirkung ab 1. 1. 2016 ein Vorsteuerabzug iZm Personenkraftwagen (Pkw), Kombinationskraftwagen und Kraftträdern mit einem CO₂-Emissionswert von 0 g/km (im Folgenden kurz „Elektro-Kfz“) eingeführt. Die neue Vorsteuerabzugsberechtigung umfasst lediglich Fahrzeuge mit einem reinen Elektromotor und keine Hybridfahrzeuge (auch nicht sogenannte „Voll-Hybrid-Fahrzeuge“).²⁾ Durch die Einführung dieser Vorsteuerabzugsberechtigung sollte nach dem Willen des Gesetzgebers für Unternehmer ein Anreiz geschaffen werden, Elektro-Kfz anstelle von solchen mit Verbrennungsmotor anzuschaffen.³⁾

Aufgrund des neu eingeführten § 12 Abs 2 Z 2 a UStG steht seit 1. 1. 2016 ein Vorsteuerabzug für Elektro-Kfz unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG zu. Insb ist mindestens eine 10%ige Nutzung für unternehmerische Zwecke iSv § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG erforderlich; dh, das betreffende Kfz muss entsprechend zur Ausführung steuerbarer und steuerpflichtiger Umsätze genutzt werden. Der generelle Vorsteuerauschluss für Umsätze, deren Entgelte nach ertragsteuerlichen Grundsätzen überwiegend nicht abzugsfähig sind (§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 20 EStG und § 12 KStG), bleibt jedoch von dieser neuen speziellen Vorsteuerabzugsberechtigung unberührt. Das betrifft insb die – auf Grundlage des § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG im Verordnungswege⁴⁾ eingeführte – Angemessenheitsgrenze (sogenannte „Luxustangente“) von derzeit € 40.000,- brutto (dh inklusive USt). Der neue Vorsteuerabzug bei emissionsfreien Elektro-Kfz wird somit in zweifacher Weise eingeschränkt.⁵⁾

Bis zur ertragsteuerlichen Angemessenheitsgrenze von € 40.000,- brutto steht der Vorsteuerabzug gem § 12 Abs 2 a UStG uneingeschränkt im Umfang der unternehmerischen Nutzung zu. Bei einer 100%igen Zuordnung zum Unternehmen können somit iZm der Anschaffung Vorsteuern iHv maximal € 6.667,67 geltend gemacht werden.

Bei **Anschaffungskosten über der Angemessenheitsgrenze, dh ab € 40.001,- bis maximal € 80.000,- brutto**, kann zwar grds der volle Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten geltend gemacht werden. Allerdings ist für jenen Teil der Anschaffungskosten, der die ertragsteuerliche Angemessenheitsgrenze übersteigt, ein **Aufwandseigenverbrauch** iSv § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG zu versteuern. Bemessungsgrundlage für diese Eigenverbrauchsbesteuerung sind die ertragssteuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen (§ 4 Abs 8 lit c UStG). Die anfallende Eigenverbrauchs-USt ist beim Unternehmer nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig (§ 20 Abs 1 Z 6 EStG bzw § 12 Abs 1 Z 6 KStG).

Ab Anschaffungskosten von € 80.001,- brutto liegen insgesamt überwiegend nicht abzugsfähige Aufwendungen iSv § 20 Abs 1 Z 1–5 EStG und § 12 Abs 1 Z 1–5 KStG vor. Es kommt zur **Versagung des Vorsteuerabzugs** für die gesamten Anschaffungskosten, da das Elektro-Kfz in diesem Fall als nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt (§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG). Es steht auch **kein aliquoter Vorsteuerabzug** zu. Mangels Zuordnung zum Unternehmen und Versagung des Vorsteuerabzugs unterbleibt auch eine Eigenverbrauchsbesteuerung gem § 3 a Abs 1 a UStG.

WP/StB Mag. Armin Obermayr ist Senior Manager einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Wien. StB Dr. Florian Raab, LL. M., arbeitet bei derselben Gesellschaft.

- 1) Entsprechend dem Vorschlag der Steuerreformkommission und aus ökologischen Erwägungen; s ErläutRV SteuerreformG 2015/2016, 684 BlgNR 25. GP, zu Z 5, S 31.
- 2) UStR 2000 Rz 1984 idF Wartungserlass 2015; Ecker/Kuder/Melhardt, SWK-Spezial: Steuerreform 2015/2016, Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer, 107 (115).
- 3) Mayr, Sachbezug bei Dienstaufstaus, SWK-Spezial: Steuerreform 2015/16, 48 (49).
- 4) § 1 PKW-AngemessenheitsV BGBl II 2004/466; vgl auch UStR 2000 Rz 4771.
- 5) ErläutRV zum SteuerreformG 2015/2016, 684 BlgNR 25. GP 32; vgl auch UStR 2000 Rz 1984 idF Wartungserlass 2015; Kuder/Pfeifer, Umsatzsteuerliche Änderungen durch die Steuerreform 2015/2016, ÖStZ 2015, 447 (452); Ecker/Kuder/Melhardt, SWK-Spezial: Steuerreform 2015/2016, Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer, 107 (115).

Beispiel 1:

Anschaffung Elektro-Kfz mit 100%iger Zuordnung zum Unternehmen	Beträge in €		
	Variante 1	Variante 2	Variante 3
Anschaffungskosten brutto	40.000,00	80.000,00	100.000,00
Vorsteuerabzug 20% aus Anschaffungskosten	6.666,67	13.333,33	0,00
Bemessungsgrundlage Eigenverbrauch iSv § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG	0,00	40.000,00	0,00
Aufwandseigenverbrauchs-USt 20%	0,00	- 6.666,67	0,00
effektiver Vorsteuerabzug aus Anschaffungskosten	6,666,67	6.666,67	0,00

Aufgrund von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG kann es daher auch bei Elektro-Kfz zukünftig zu einem vollständigen Ausschluss vom Vorsteuerabzug kommen. Daran ändert auch der neue § 12 Abs 2 Z 2 a UStG nichts.⁶⁾ **Im Ergebnis wird der Vorsteuerabzug bei Elektro-Kfz somit mit einem Betrag von € 6.666,67 gedeckelt.**⁷⁾

Die Regelungen zum Vorsteuerabzug bei Elektro-Kfz gelten nicht nur für die Anschaffungskosten, sondern sinngemäß auch für die laufenden Kosten iZm dem Kfz,⁸⁾ sofern sie zum Vorsteuerabzug berechtigen. Darunter fallen insb laufende Betriebskosten und die AfA, nicht aber die motorbezogene Versicherungssteuer und Versicherungsprämien.⁹⁾ Auch Ladekosten werden erfasst, sofern sie zum Vorsteuerabzug berechtigen. Die Vorsteuerabzugsberechtigung hängt in diesem Fall davon ab, dass der Ladevorgang für das Elektro-Kfz in Österreich steuerbar und steuerpflichtig ist und zudem auch eine umsatzsteuerkonforme Rechnung an das Unternehmen vorliegt. Letzteres könnte sich bei Aufladungen im Haushalt als problematisch erweisen.

2. Steuerfreie Zuschüsse kürzen Anschaffungskosten/Vorsteuerabzugsgrenze

Aufgrund des Verweises des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG auf das EStG und KStG richtet sich der Umfang des Vorsteuerabzuges bei Elektro-Kfz nach der Höhe der ertragsteuerlichen Anschaffungskosten. Gem § 6 Z 10 EStG **kürzen steuerfreie Zuschüsse der öffentlichen Hand** zu den Anschaffungskosten iSv § 3 Abs 1 Z 6 EStG **die ertragsteuerlichen Anschaffungskosten** und damit die AfA-Bemessungsgrundlage iSv § 8 Abs 6 EStG.¹⁰⁾ Aufgrund der Anknüpfung des Umsatzsteuerrechts an das Ertragsteuerrecht wäre es uE folgerichtig, eine ertragsteuerliche Kürzung der Anschaffungskosten auch im Bereich der USt zu beachten. Das würde bedeuten: unterschreiten die um öffentliche Zuschüsse verminderten Netto-Anschaffungskosten die Vorsteuerabzugsgrenze von € 80.000 brutto, bleibt dem Unternehmer der Vorsteuerabzug iHv maximal € 6.666,67 erhalten, auch wenn die ungekürzten tatsächlichen Bruttoanschaffungskosten bzw der Listenpreis darüber liegen sollten.

3. Anschaffung gebrauchter Elektro-Kfz

Die umsatzsteuerliche Anknüpfung an das Einkommensteuerrecht hinsichtlich der Ermittlung der relevanten Anschaffungskosten hat uE auch Auswirkungen auf den Umfang des Vorsteuerabzugs bei der An-

schaffung gebrauchter begünstigter Elektro-Kfz. Nach § 2 der Pkw-AngemessenheitsV ist nämlich bei der Anschaffung von gebrauchten Kfz, die nicht älter als fünf Jahre (60 Monate) sind, der Neupreis (Listenpreis) abzüglich ortsüblicher Preisnachlässe zum Zeitpunkt der seinerzeitigen Erstzulassung für die Ermittlung der ertragsteuerlichen Angemessenheitsgrenze von € 40.000,- brutto heranzuziehen.¹¹⁾ Lediglich bei Gebrauchtfahrzeugen, die im Zeitpunkt der Anschaffung bereits älter als fünf Jahre (60 Monate) sind, ist auf die tatsächlichen Anschaffungskosten abzustellen. Diese Differenzierung wird uE sinngemäß auch für die umsatzsteuerliche Vorsteuerabzugsgrenze von € 80.000,- brutto gelten. Das bedeutet, bei Erwerb eines weniger als fünf Jahre alten Elektro-Kfz ist ein Vorsteuerabzug auch dann zur Gänze ausgeschlossen, wenn der aktuelle Restwert (= Kaufpreis) des gebrauchten Elektro-Kfz im Zeitpunkt des Erwerbs zwar weniger oder genau € 80.000,- brutto beträgt, der seinerzeitige Neupreis (Listenpreis) abzüglich ortsüblicher Preisnachlässe aber über € 80.000,- lag.

4. Positive Vorsteuerkorrektur für vor dem 1. 1. 2016 angeschaffte Elektro-Kfz

Nach Ansicht der Finanzverwaltung¹²⁾ kann für begünstigte Elektro-Kfz, die vor dem 1. 1. 2016 ohne Vorsteuerabzug angeschafft und dem Unternehmen zugeordnet wurden, eine positive Vorsteuerkorrektur gem § 12 Abs 10 ff UStG im Umfang der noch offenen Fünftel-Beträge vorgenommen werden:

Beispiel 2:

Anschaffung eines Elektro-Kfz im Jahr 2014 um € 33.000,- brutto. Die im Kaufpreis enthaltene USt iHv € 5.500,- konnte gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG in 2014 nicht geltend gemacht werden. Verwendung des Fahrzeugs zu 100% für unternehmerische Zwecke bzw 100%ige Zuordnung zum Unternehmen. Im Jahr 2016 kann eine Vorsteuerberichter-

6) IdS *Ecker/Kuder/Melhardt*, SWK-Spezial: Steuerreform 2015/2016, Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer, 107 (115).

7) € 40.000,- / 6 = € 6.666,67.

8) Vgl *Kuder/Pfeiffer*, Umsatzsteuerliche Änderungen durch die Steuerreform, ÖStZ 2015, 447 (453).

9) Analog zu UStR 2000 Rz 680 bezüglich dem Verwendungseigenverbrauch; s auch *Pernegger* in *Melhardt/Tumpel*, UStG² § 4 Rz 340, unter Verweis auf EuGH 25. 5. 1993, C-193/91, *Mohsche*, Slg 1993, I-2630; zum Leasing s Pkt. A.5.

10) EStR 2000 Rz 2556; *Jakom/Laudacher*, EStG⁹ § 6 Rz 183 ff mwN.

11) EStR 2000 Rz 4775.

12) *Mayr*, Umsatzsteuer-Update: Aktuelles auf einen Blick, SWK 2016, 389, Pkt 7.3., unter Verweis auf *Kuder/Pfeiffer*, ÖStZ 2015, 447 ff.

gung im Umfang von 3/5 der auf den Kaufpreis entfallenden USt erfolgen (€ 5.500,-/5 * 3 = € 3.300,-).

Außerdem kann – wie für neu angeschaffte Elektro-Kfz – auch aus den laufenden Betriebskosten nach Maßgabe der allgemeinen Bestimmungen ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

5. Vorsteuerabzug beim Leasing von Elektro-Kfz

Da die ertragsteuerliche, auf § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG gestützte, Angemessenheitsgrenze bei Kfz auch beim Pkw-Leasing beachtlich ist,¹³⁾ gelten uE die obigen Ausführungen zum Umfang des Vorsteuerabzugs bei Elektro-Kfz sinngemäß auch für Fälle des (Operating-)Leasing:

- Bis zu Anschaffungskosten von € 40.000,- brutto steht der volle Vorsteuerabzug aus den Leasingraten zu, sofern eine 100%ige Zuordnung des Leasingfahrzeugs zum Unternehmen des Leasingnehmers erfolgt.
- Ab Überschreitung der Angemessenheitsgrenze von derzeit € 40.000,- brutto kann zwar grds der volle Vorsteuerabzug aus den Leasingraten geltend gemacht werden. Allerdings ist anteilig ein Aufwandseigenverbrauch zu versteuern. Bemessungsgrundlage für diese Eigenverbrauchsbesteuerung ist der ertragsteuerlich nicht abzugsfähige Teil der Leasingrate.
- Ab Anschaffungskosten von € 80.001,- brutto liegen insgesamt überwiegend nicht abzugsfähige Aufwendungen vor, was eine gänzliche Versagung des Vorsteuerabzugs aus den Leasingraten nach sich zieht.

Außerdem gelten die obigen Ausführungen zu öffentlichen Zuschüssen und zum Vorsteuerabzug beim Kauf gebrauchter Elektro-Kfz für das Leasing derartiger Fahrzeuge sinngemäß.

6. Keine Änderung für Fiskal-Lkw

Für sogenannte Fiskal-Lkw¹⁴⁾ und sonstige gem § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG vom Vorsteuerauschluss ausgenommene Kfz (insb Fahrschul-Kfz, Vorführwagen und ausschließlich zum gewerblichen Weiterverkauf bestimmte Fahrzeuge¹⁵⁾) kommt es durch die Neuregelung zu **keinen Änderungen**. Sie fallen nämlich *ex lege* aus dem Anwendungsbereich des neuen § 12 Abs 2 Z 2 a UStG heraus.¹⁶⁾ Das bedeutet, für derartige Fahrzeuge kann grds – unabhängig von der Antriebsform – aus den Anschaffungs-, Leasing- sowie den Betriebskosten nach Maßgabe des § 12 UStG der (volle) Vorsteuerabzug geltend gemacht werden (keine Deckelung).¹⁷⁾ Kein Vorsteuerabzug steht aber lediglich dann zu, wenn die Fahrzeuge von vornherein für nichtunternehmerische Zwecke angeschafft oder geleast werden. Erfolgt bspw die Anschaffung ausschließlich zum Zweck der anschließenden Überlassung an Arbeitnehmer oder nichtunternehmerische Geschäftsführer zur privaten Nutzung, gelten sie als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Die Überlassung für sich allein führt nämlich (noch) zu keiner unternehmerischen Leistung.¹⁸⁾ Ein Vorsteuerabzug steht diesfalls nicht zu.¹⁹⁾

B. Vergleich Sachbezug von nicht-elektrischen und von emissionsfreien Elektro-Kfz

1. Vorfrage: Abgrenzung entgeltlicher und unentgeltlicher Sachbezug

Bei Sachleistungen (Sachbezügen/Sachlohn) des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer wird grds zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Sachleistungen unterschieden. Ein **entgeltlicher Sachbezug** setzt das Vorliegen eines umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustauschs (tauschähnlicher Umsatz) zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer voraus; ein solcher tauschähnlicher Umsatz ist zu bejahen, wenn einer Sachleistung des Arbeitgebers mit einem eigenständigen wirtschaftlichen Gehalt eine entsprechende Gegenleistung des Arbeitnehmers gegenübersteht (Bar-entgelt oder Arbeitsleistung).²⁰⁾ Ein entgeltlicher Sachbezug liegt also immer dann vor, wenn die Sachleistung Teil der vom Arbeitgeber geschuldeten Vergütung an den Arbeitnehmer ist und somit auf einer rechtsgeschäftlichen Grundlage bzw einer arbeitsrechtlichen Verpflichtung beruht (Arbeitsvertrag, Kollektivvertrag oder Betriebsvereinbarung).²¹⁾ Es muss zu einem wechselseitigen Austauschverhältnis mit unmittelbarem Gegenleistungszusammenhang kommen: Der Arbeitgeber erbringt die Sachleistung, um die Arbeitsleistung zu erhalten, und der Arbeitnehmer erbringt umgekehrt die Arbeitsleistung, um die Sachleistung zu erhalten.²²⁾ Ungeachtet der dem Arbeitnehmer im Rahmen seines Beschäftigungsverhältnisses regelmäßig fehlenden Unternehmereigenschaft handelt es sich bei einem derartigen Leistungsaustausch nach vorherrschender Auffassung um einen tauschähnlichen Umsatz iSv § 4 Abs 6 UStG, bei dem der Sachbezug zugleich Entgelt als auch

13) Vgl EStR 2000 Rz 4777.

14) Aktuelle Liste des BMF der vorsteuerabzugsberechtigten Kleinlastkraftwagen, Kastenwagen, Pritschenwagen und Kleinbusse (Klein-Autobusse) auf Basis der V BGBl II 2002/193; abrufbar unter: <https://www.bmf.gv.at/steuern/fahrzeuge/vorsteuerabzugsberechtigte-fahrzeuge.html>

15) § 12 Abs 2 lit a UStG.

16) Nach dem Wortlaut des neuen § 12 Abs 2 Z 2 a UStG gilt diese Bestimmung nur für Elektro-Kfz, für die nicht bereits gem § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann; vgl auch: *Kuder/Weinzierl*, RuSt 2015: Highlights aus dem Workshop „Update Umsatzsteuerrecht“, RdW 2015, 813 (814).

17) UStR 2000 Rz 1884 idF Wartungserlass 2015; s auch *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 1 Rz 196.

18) Vgl *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 1 Rz 147.

19) Vgl *Raab*, Umsatzsteuer im Konzern, in *Fraberger/Baumann/Plottl/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht² (2014), unter Verweis auf *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe* (Hrsg), Steuerrecht II⁷ (2014) Rz 507.

20) *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 1 Rz 119 iVm Rz 122/1 ff, unter Verweis auf EuGH 16. 10. 1997, C-258/95, *Fillibeck*, Slg 1997, I-5577 (Grundsatzurteil), und EuGH 20. 1. 2005, C-663/11, *Scandic*, Slg 2005, I-743; vgl auch *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Rz 291 mwN.

21) *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 1 Rz 126; *Ecker* in *Scheiner/Kolacny/Caganek* (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994³⁸ (2013) § 4 Rz 387.

22) *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 1 Rz 126 iVm Rz 147 sowie § 4 Rz 64f, mwN; vgl auch UStR 2000 Rz 489.

Leistung ist (zur USt-Bemessungsgrundlage s nachfolgend Pkt B.3.).²³⁾

Fehlt es hingegen an einer konkreten Gegenleistung des Arbeitnehmers, liegt – mangels eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustauschs – ein **unentgeltlicher Sachbezug** vor. Sofern derartige Sachleistungen ausschließlich oder überwiegend im Interesse des Arbeitgebers (Unternehmers) erfolgen, ist weder vom Vorliegen eines umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustauschs noch vom Vorliegen eines Eigenverbrauchs auszugehen.²⁴⁾ Lediglich dann, wenn die Sachzuwendung des Arbeitgebers primär zur Deckung privater Bedürfnisse des Arbeitnehmers oder ihm nahestehender Personen erfolgt, liegt ein steuerbarer und grds steuerpflichtiger Eigenverbrauch des Unternehmers iSd § 3 a Abs 1 a UStG vor.²⁵⁾

2. Sachbezug von nicht-elektrischen Kfz in der Umsatzsteuer

Beim „klassischen“ entgeltlichen Pkw-Sachbezug wird dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber auf rechtsgeschäftlicher Grundlage (meist im Rahmen des Arbeitsvertrags) die ausdrückliche Erlaubnis erteilt, das ihm zur Verfügung gestellte Firmen-Kfz auch für private Zwecke zu nutzen. Aus ertragsteuerlicher Sicht stellt diese Nutzungserlaubnis einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis gem § 15 EStG dar, weshalb ein entsprechender Lohnsteuerabzug beim Arbeitnehmer erfolgt. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist in diesen Fällen vom Vorliegen eines entgeltlichen Leistungsaustauschs in Form eines tauschähnlichen Umsatzes (langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln) auszugehen, der im Sinne der EuGH-Rsp²⁶⁾ grds der Umsatzsteuerpflicht unterliegt. Allerdings ist beim Sachbezug von nicht vollelektrischen Kfz die Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG zu beachten. Von einigen Ausnahmen abgesehen (s Pkt B.4.), gelten nach dem Wortlaut dieser Bestimmung Kfz als nicht für das Unternehmen ausgeführt, weshalb Lieferungen und sonstige Leistungen iZm der Anschaffung (Herstellung), der Miete und dem Betrieb derartiger Kfz nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Als Form der langfristigen Miete ist von diesem Vorsteuerauschluss auch das Pkw-Leasing umfasst.²⁷⁾ Vom VwGH wird § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG als bloße Vorsteuerauschlussbestimmung eingestuft, weshalb eine gänzliche oder teilweise Zugehörigkeit der betroffenen Fahrzeuge zum Unternehmen nicht generell ausgeschlossen ist.²⁸⁾ Nach der Praxis der Finanzverwaltung sind von § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG betroffene Kfz jedoch nicht Bestandteil des Unternehmens,²⁹⁾ weshalb weder die Privatnutzung noch „die Überlassung eines derartigen Fahrzeuges an einen Arbeitnehmer für Fahrten zu Wohnung und Arbeitsstätte oder für Privatfahrten“ der USt unterliegen (**UStR 2000 Rz 1931**³⁰⁾). Mangels Vorsteuerabzug scheidet bei einer Verwendung für Zwecke des Personals auch ein steuerpflichtiger Verwendungseigenverbrauch iSv § 3 a Abs 1 a UStG aus.³¹⁾

Im Ergebnis ist somit nach der Praxis der Finanzverwaltung bei Kfz, deren Anschaffung oder Leasing gem § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, die Umsatzsteuerbarkeit eines Sachbezugs generell zu verneinen.

Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn ein ausländischer Unternehmer ohne umsatzsteuerliche Betriebsstätte in Österreich seinem österreichischen Mitarbeiter ein nicht vollelektrisches Kfz auch zur Privatnutzung überlässt und die Anschaffung oder das Leasing des betreffenden Fahrzeugs im Ausland erfolgt. Wird bspw von einem deutschen Unternehmen in Deutschland ein Firmen-Pkw für einen in Österreich tätigen Mitarbeiter geleast und aus den Leasingraten in Deutschland ein Vorsteuerabzug geltend gemacht, ist der Sachbezug in Österreich als umsatzsteuerpflichtiger tauschähnlicher Umsatz (langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln) der USt zu unterwerfen.³²⁾ Als Umsatzsteuerbemessungsgrundlage wäre hierbei der lohnsteuerliche Sachbezugswert laut SachbezugswerteV³³⁾ heranzuziehen (UStR 2000 Rz 672 und 680).

3. Sachbezug von Elektro-Kfz in der Umsatzsteuer

a) Zu unterscheidende Fallkonstellationen

Durch die Einführung des neuen § 12 Abs 2 Z 2 a UStG wird es Unternehmen seit dem 1. 1. 2016 ermöglicht, bis zur ertragsteuerlichen Angemessenheitsgrenze von derzeit € 40.000,- brutto Vorsteuern aus der Anschaffung, dem Leasing und dem laufenden Betrieb von emissionsfreien Elektro-Kfz geltend zu ma-

- 23) *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürger/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg) UStG-ON^{2.06} § 4 Rz 97 und Rz 112 (Stand 1. 1. 2016, rdb.at), unter Verweis auf *Hirschler*, Tausch und tauschähnlicher Umsatz im Umsatzsteuerrecht, taxlex 2005, 359; VwGH 7. 5. 1990, 89/15/0036; *Ecker* in *Scheiner/Kolacny/Caganeke* (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994³⁸ (2013) § 4 Rz 387; UStR 2000 Rz 489 iVm Rz 672; aA *Ruppel/Achatz*, die bei einem Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Nichtunternehmer (Arbeitnehmer) einen tauschähnlichen Umsatz verneinen und offenbar vom Vorliegen einer „normalen“ Lieferung bzw sonstigen Leistung ausgehen (*Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 3 Rz 185 iVm § 4 Rz 63).
- 24) *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 3 Rz 237, unter Verweis auf VwGH 4. 6. 2003, 98/13/0178, und BFH 30. 3. 2006, V R 6/04; vgl auch: *Windsteig* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG² (2015) § 2 Rz 31 mwN.
- 25) *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 1 Rz 122/1 iVm § 3 Rz 237; UStR 2000 Rz 66, beide unter Verweis auf EuGH 16. 10. 1997, C-258/95, *Filibeck*, Slg 1997, I-5577; Begutachtungsentwurf Ergebnisunterlage Salzburger Steuerdialog 2016 – Umsatzsteuer, Pkt 6.4.
- 26) Siehe vorstehend Pkt B.1.
- 27) *Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG² § 12 Rz 274, unter Verweis auf UStR 2000 Rz 1951; *Ehrke-Rabel*, Das KFZ im Umsatzsteuerrecht, taxlex 2015, 9 (9).
- 28) *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 12 Rz 184, unter Verweis auf stRsp, ua VwGH 16. 12. 1991, 91/15/0045; 22. 9. 1999, 98/15/0136; *Ehrke-Rabel*, Das KFZ im Umsatzsteuerrecht, taxlex 2015, 9 (9) mwN; VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0127.
- 29) Ein Widerspruch zur oa VwGH-Rsp wird hier ausdrücklich nicht gesehen; s USt-Protokoll 2009 zu UStR 2000 Rz 1931 (Weiterverrechnung von Pkw-Kosten); s auch *Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG² § 12 Rz 262.
- 30) Bestätigt im Salzburger Steuerdialog 2009; *Kollmann/Schuchter* in *Melhardt/Tumpel* § 12 Rz 262.
- 31) *Pernegger* in *Melhardt/Tumpel* § 4 Rz 341, unter Verweis auf VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0127; *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 3 Rz 219 iVm § 12 Rz 184.
- 32) Aufgrund der Nichtunternehmereigenschaft des Arbeitnehmers liegt der Leistungsort des Sachbezugs gem § 3 a Abs 12 Z 2 UStG in Österreich am Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt des Arbeitnehmers.
- 33) BGBl II 2001/416 i dF BGBl II 2015/243.

chen, die für Zwecke des Unternehmens angeschafft werden. Der maximale Steuervorteil aus den Anschaffungskosten beträgt dabei € 6.667,67.

Diese Vorsteuerabzugsberechtigung besteht grds auch dann, wenn der Unternehmer das für das Unternehmen angeschaffte Elektro-Kfz an Arbeitnehmer im Wege eines Sachbezugs zur privaten Mitbenutzung überlässt. **Sofern jedoch der Sachbezug der USt unterliegt, würde dieser Umsatzsteuervorteil des Unternehmers aus der Anschaffung bzw dem Leasing und dem Betrieb derartiger Kfz entsprechend verringert oder sogar beseitigt werden.** Im Gegensatz zu nicht vollelektrischen Kfz mit Verbrennungsmotor oder Hybridantrieb, für die der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs 2 lit b UStG gilt, stellt nämlich die Überlassung eines Elektro-Kfz an Arbeitnehmer zum privaten Gebrauch regelmäßig einen umsatzsteuerlich relevanten Vorgang dar, der grds der Umsatzsteuerpflicht unterliegt. Je nach der konkreten Ausgestaltung der Überlassung im Einzelfall sind **für die Umsatzbesteuerung des Sachbezugs von emissionsfreien Elektro-Kfz** unterschiedliche Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen heranzuziehen. UE können im Wesentlichen **drei Fallkonstellationen** unterschieden werden:

- Fallkonstellation 1: Entgeltlicher Sachbezug in Form eines tauschähnlichen Umsatzes (Überlassung Elektro-Kfz als Vergütung für geleistete Arbeitsleistung des Arbeitnehmers; Hauptanwendungsfall).
- Fallkonstellation 2: Entgeltlicher Sachbezug gegen ausschließliche Geldleistung oder gegen bare Zuzahlung des Arbeitnehmers.
- Fallkonstellation 3: Unentgeltlicher Sachbezug, wenn die Überlassung (ausnahmsweise) primär zur Deckung des privaten Bedarfs des Arbeitnehmers erfolgt.

b) Fallkonstellation 1: Entgeltlicher Sachbezug als Teil des Arbeitsentgelts – Anknüpfung an lohnsteuerlichen Sachbezugswert

Beim entgeltlichen Sachbezug von emissionsfreien Elektro-Kfz wäre bei einer Qualifizierung als tauschähnlicher Umsatz die USt grds vom gemeinen Wert der Gegenleistung gem § 4 Abs 6 UStG iVm § 10 BewG³⁴⁾ zu bemessen.³⁵⁾ Da sich aber der konkret auf den Sachbezugswert entfallende Teil der Arbeitsleistung regelmäßig nicht feststellen und auch nicht seriös schätzen lässt, ist alternativ auf den Wert des Sachbezugs als hingeebene Leistung abzustellen.³⁶⁾ Nach der langjährigen, vom VwGH³⁷⁾ gebilligten, Praxis der Finanzverwaltung erfolgt die **Umsatzsteuerbemessung bei Sachbezügen generell auf Basis der einschlägigen lohnsteuerlichen Sachbezugswerte** laut SachbezugswerteV (UStR 2000 Rz 672).³⁸⁾ Diese Anknüpfung an die lohnsteuerlichen Sachbezugswerte gilt auch im Anwendungsbereich der seit 2013 geltenden Normalwertregelung gem § 4 Abs 9 UStG (UStR 2000 Rz 682). § 4 Abs 9 UStG normiert ua für Leistungsbeziehungen zwischen dem Unternehmer und seinen Arbeitnehmern eine Mindestbemessungsgrundlage: Bei entgeltlichen Leistungen des Unternehmers für „den Bedarf seines Personals“ ist die USt vom „Normalwert“

zu ermitteln, wenn das dabei verrechnete Entgelt unter dem Normalwert liegt und außerdem der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 4 Abs 9 lit a EStG).³⁹⁾ Im Fall einer unterpreisigen Leistung an nicht vorsteuerabzugsberechtigte nahestehende Empfänger (Arbeitnehmer) verdrängt die Normalwertregelung als *lex specialis* den § 4 Abs 6 UStG. Die USt ist in diesem Fall nicht vom gemeinen Wert, sondern vom Normalwert zu ermitteln. Da jedoch nach der Praxis der Finanzverwaltung sowohl der gemeine Wert als auch der Normalwert fiktiv dem einschlägigen lohnsteuerlichen Sachbezugswert entsprechen (UStR 2000 Rz 672 bzw 682), ist es uE im Ergebnis unerheblich, ob die USt-Bemessung nach Maßgabe des § 4 Abs 6 oder des § 4 Abs 9 UStG erfolgt.⁴⁰⁾

Diese Form der Schätzung der USt-Bemessungsgrundlage wurde mittlerweile auch vom Gesetzgeber explizit anlässlich der Einführung der Normalwertregelung in den Gesetzesmaterialien festgehalten.⁴¹⁾ Insoweit kann, trotz fehlender ausdrücklicher gesetzlicher Regelung, davon ausgegangen werden, dass diese Anknüpfung dem Willen des Gesetzgebers entspricht. Laut dem Begutachtungsentwurf der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerdialog 2016 – USt⁴²⁾ ist die von der Praxis der Finanzverwaltung vertretene Anknüpfung an die lohnsteuerlichen Sachbezugswerte auch bei der Umsatzsteuerbemessung des Sachbezugs von emissionsfreien Elektro-Kfz einschlägig. Die hilfswise Heranziehung der SachbezugswerteV bedeutet Folgendes: Der neu eingeführte § 4 Abs 1 Z 3 SachbezugswerteV normiert, dass **für emissionsfreie Elektro-Kfz** ab dem Kalenderjahr 2016 „ein Sachbezugswert von Null“ anzusetzen ist. Eine umsatzsteuerliche Anknüpfung an die Sachbezugswerte hat somit zur Folge, dass auch der zur Umsatzsteuerbemessung heranzuziehende Nor-

34) Pernegger in Melhardt/Tumpel § 4 Rz 369, unter Verweis auf: EuGH 19. 12. 2012, C-549/11, Orfey, Slg 2012, I-00000 Rz 45; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Rz 395; s auch UStR 2000 Rz 671; Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig § 4 Rz 100, unter Verweis auf Mühlechner, SWK 1994 A 554; Ruppel/Achatz, UStG⁴ § 4 Rz 137 mwN.

35) Bzw das „Entgelt“ iSv § 4 Abs 1 UStG, wenn man – wie offensichtlich Ruppel/Achatz – den entgeltlichen Sachbezug als „normale“ Lieferung oder sonstige Leistung gegen Entgelt qualifiziert (s oben FN 23).

36) Kanduth-Kristen in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig § 4 Rz 113.

37) VwGH 14. 12. 1987, 85/15/0071 ÖStZB 1988, 492; Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Rz 395; Ruppel/Achatz, UStG⁴ § 4 Rz 66 mwN.

38) Sowohl hinsichtlich entgeltlichen als auch unentgeltlichen Sachbezügen.

39) Und nicht bloß ein symbolisches Entgelt verrechnet wird und insoweit mangels Entgeltlichkeit der Leistung eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt; ausführlich dazu: Raab, AbgÄG 2012: Einführung einer gesetzlichen Mindestbemessungsgrundlage in der USt, ÖStZ 2013, 124 ff.

40) Dasselbe gilt uE, wenn man mit Ruppel/Achatz das Vorliegen eines tauschähnlichen Umsatzes verneint (s oben FN 23); als Entgelt iSv § 4 Abs 1 UStG wäre ebenfalls der lohnsteuerliche Sachbezugswert anzusetzen.

41) ErläutRV zum AbgÄG 2012, wortwörtlich übernommen in UStR 2000 Rz 682.

42) Pkt 6.4.

malwert iSv § 4 Abs 9 UStG⁴³⁾ null beträgt. Man gelangt somit zum selben Ergebnis wie bei den ebenfalls neu geregelten Mitarbeiterrabatten, bei denen das vom Arbeitnehmer dem Arbeitgeber für den verbilligten Sachbezug bezahlte „Entgelt“ ebenfalls einem Normalwert von null entspricht.⁴⁴⁾

Aufgrund der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage von null könnte nun der Schluss gezogen werden, dass die Überlassung von Elektro-Kfz als unentgeltlicher Sachbezug zu qualifizieren ist, der uU beim Arbeitgeber (Unternehmer) eine Eigenverbrauchsbesteuerung gem § 3 a Abs 1 a UStG (Nutzungseigenverbrauch) auslösen könnte.⁴⁵⁾ Das Vorliegen eines derartigen unentgeltlichen Sachbezugs ist aber immer dann zu verneinen, wenn eine vertragliche oder sonstige arbeitsrechtliche Verpflichtung des Arbeitgebers zur Leistung des Sachlohns besteht.⁴⁶⁾ Vielmehr ist in diesen Fällen von einem (zumindest formal entgeltlichen) Leistungsaustausch auszugehen, da der Arbeitnehmer als Leistungsempfänger dem Arbeitgeber für den Sachbezug eine Gegenleistung in Form seiner Arbeitsleistung zuwendet. Aufgrund einer lohnsteuerlichen Fiktion (Sachbezugswert von null) ist jedoch der geldwerte Vorteil, den der Arbeitgeber für die Erbringung dieser Arbeitsleistung an den Arbeitnehmer zuwendet, mit null anzusetzen. Bei einer umsatzsteuerlichen Anknüpfung an die lohnsteuerlichen Sachbezugswerte beträgt die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage ebenfalls null. **Im Ergebnis kommt es auf Unternehmerebene bei der entgeltlichen Überlassung von Elektro-Kfz an Arbeitnehmer gegen Arbeitsleistung zur effektiven Nichtbesteuerung der Sachbezugs-gewährung.**

Die in diesem Zusammenhang von Teilen der Lehre vertretene indirekte Wertermittlung vom Wert der Sachleistung (Einstandspreis bzw beim Unternehmer anfallende laufende Kosten) dürfte uE regelmäßig nicht einschlägig sein, da diese Wertermittlung nur dann subsidiär zur Anwendung gelangen soll, wenn nicht einzelvertraglich oder kollektivvertraglich die Gegenleistung des Arbeitnehmers betraglich festgelegt ist.⁴⁷⁾ Genau das ist aber iZm der Überlassung von Firmen-Kfz an Arbeitnehmer regelmäßig der Fall, nur dass eben für den Sachbezug von Elektro-Kfz die Besonderheit eines fiktiven Sachbezugswertes von null gilt.

c) Fallkonstellation 2: Entgeltlicher Sachbezug gegen ausschließliche Geldleistung bzw gegen bare Zuzahlung

Denkbar sind auch Fallkonstellationen eines entgeltlichen Sachbezugs, bei denen die Gegenleistung des Arbeitnehmers für die Überlassung eines Elektro-Kfz nicht in einer Arbeitsleistung, sondern ausschließlich in einer Geldleistung besteht, der Arbeitnehmer also für die Nutzungsüberlassung dem Arbeitgeber ein Entgelt bezahlt. In diesen Fällen scheidet uE ein hilfswesiger Rückgriff auf lohnsteuerliche Sachbezugswerte von null aus, da weder ein unentgeltlicher Umsatz noch ein täuschähnlicher Umsatz vorliegt. Die USt ist vielmehr nach Maßgabe des § 4 Abs 1 UStG vom tatsächlich verrechneten Entgelt (der konkreten Geldleistung) des Arbeitnehmers zu ermitteln. Im Sinne der EuGH-Rsp *Scandic*⁴⁸⁾ ist es für das Vorliegen eines entgeltlichen Leistungsaustauschs unerheblich, ob das vom Arbeit-

nehmer geleistete Entgelt eine adäquate Gegenleistung für die empfangene Leistung (Sachbezug Elektro-Kfz) darstellt und die „Selbstkosten“ abdeckt oder nicht.⁴⁹⁾

Grundsätzlich ist die USt gem § 4 Abs 1 UStG vom tatsächlich verrechneten Entgelt (bezahlte Geldleistung des Arbeitnehmers) zu ermitteln. Abweichend davon wäre aufgrund des Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Verhältnisses die Anwendung der **Normalwertregelung des § 4 Abs 9 UStG** zu prüfen. Allerdings wird sich hier regelmäßig die Frage stellen, welcher Wert als Normalwert herangezogen werden kann. § 4 Abs 9 UStG definiert den Normalwert im Sinne eines Fremdvergleichs als „den gesamten Betrag, den ein Empfänger [. . .] auf derselben Ansatzstufe, auf der die Lieferung oder Leistung erfolgt, an einen unabhängigen Lieferant oder Leistungserbringer zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder sonstigen Leistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten“. Was wäre hier als Vergleichswert heranzuziehen? Die bei der klassischen Autovermietung oder dem Kfz-Leasing verrechneten marktüblichen Entgelte (Leasingraten) dürften uE als Vergleichswerte ausscheiden, da die zugrundeliegenden Leistungsbeziehungen und dabei verfolgten Prämissen idR nicht mit einem entgeltlichen Kfz-Sachbezug vergleichbar sind. Auch die dem Unternehmer bezüglich des Elektro-Kfz anfallenden laufenden Kosten (Selbstkosten) können nicht zur Steuerbemessung herangezogen werden. Mit *Ruppel/Achatz* besteht nämlich bei Sachleistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer im Rahmen eines Leistungsaustauschs die Bemessungsgrundlage grds **nicht** im Wert der Sachleistung.⁵⁰⁾ Vielmehr ist zur Steuerbemessung die arbeitsvertraglich vereinbarte geldwerte Gegenleistung des Arbeitnehmers heranzuziehen, die aufgewendet wird, um die Sachleistung zu erhalten. Somit müsste uE eigentlich als Vergleichswert iSv § 4 Abs 9 UStG jener Wert herangezogen werden, der bei der in der Praxis vorherrschenden Überlassung gegen (bloße) Arbeitsleistung (Fallkonstellation 1) zur Steuerbemessung herangezogen wird. Wie aber vorstehend ausgeführt, beträgt in diesen Fällen der Normalwert null. Dasselbe würde gelten, wenn man alternativ die Bestimmungen zur Steuerbemessung beim Nutzungseigenverbrauch sinngemäß anwenden würde (§ 4 Abs 9 letzter Satz

43) Bzw der gemeine Wert gem § 4 Abs 6 UStG.

44) Zu den Mitarbeiterrabatten vgl *Ecker/Kuder/Melhardt*, SWK-Spezial: Steuerreform 2015/2016, Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer 107 (108).

45) Und selbst wenn man einen Nutzungseigenverbrauch annehmen sollte, würde sich daraus keine effektive Steuerbelastung des Unternehmers ergeben; näher dazu s Fallkonstellation 3.

46) In diesem Sinne ist auch der Begutachtungsentwurf der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steueralog 2016 – Umsatzsteuer in Pkt 6.4. zu verstehen.

47) *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 4 Rz 66; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgerler/Kanduth-Kristen/Wakounig* § 4 Rz 113.

48) EuGH 20. 1. 2005, C-412/03, *Scandic*, Slg 2005, I-743.

49) *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe* Rz 291 iVm Rz 402 und Rz 493, unter Verweis auf EuGH 9. 6. 2011, C-285/10, *Campsa*, Slg 2011, I-5059; *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 4 Rz 64.

50) *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 4 Rz 63; diese ist nach *Ruppel/Achatz* nur dann subsidiär heranzuziehen, wenn die Gegenleistung des Arbeitnehmers nicht einzelvertraglich oder kollektivvertraglich betragmäßig feststeht.

UStG). Hierbei würde sich ebenfalls ein Normalwert von null ergeben (s. sogleich Fallkonstellation 3).

Anders als die fiktiv mit null bewertete Arbeitsleistung in Fallkonstellation 1 erscheint es jedoch problematisch, bei der Leistung eines effektiven Geldbetrages für die Nutzungsüberlassung des Elektro-Kfz hilfsweise eine Umsatzsteuerbemessungsgrundlage von null zu unterstellen. Vielmehr wird in diesem Fall die USt wohl nach der Grundregel des § 4 Abs 1 UStG **vom Entgelt** (Geldbetrag) zu **bemessen** sein, das (den) der Arbeitnehmer für die Überlassung des Elektro-Kfz bezahlt.

Dasselbe wird auch in jenen Fällen gelten, in denen der Arbeitnehmer neben seiner Arbeitsleistung noch eine **bare Zuzahlung** für die Überlassung eines Elektro-Kfz leistet. Jedenfalls der Zuzahlungsbetrag müsste der USt unterworfen werden. Bemessungsgrundlage wäre hier zum einen die Barzahlung als Entgelt gem § 4 Abs 1 UStG und zum anderen gem § 4 Abs 6 UStG bzw § 4 Abs 9 UStG der (Normal-)Wert der anteiligen Arbeitsleistung, der jedoch aufgrund der fiktiven Anknüpfung an die Sachbezugswerte null beträgt.

Im Ergebnis würde es somit in beiden Fällen einer Geldleistung oder Zuzahlung des Arbeitnehmers zu einer (zumindest) teilweisen Besteuerung des Sachbezugs des Elektro-Kfz und insoweit zu einer Schlechterstellung im Vergleich zur Überlassung gegen bloße Arbeitsleistung (Fallkonstellation 1) kommen (s. dazu nachfolgend das Beispiel in Punkt B.3.e.).

d) Fallkonstellation 3: Unentgeltlicher Sachbezug

Ein unentgeltlicher Sachbezug eines Elektro-Kfz wäre uE nur ausnahmsweise dann möglich, wenn ein ursprünglich für unternehmerische Zwecke angeschafftes Fahrzeug später einem Arbeitnehmer zur Nutzung überlassen wird und – im Unterschied zu den ersten beiden Fallkonstellationen – die (zeitweise) Überlassung ohne Gegenleistung des Arbeitnehmers und primär zur Deckung des privaten Bedarfs des Arbeitnehmers erfolgt (zB gelegentliche unentgeltliche Privatnutzung über das Wochenende). Mangels eines entgeltlichen Leistungsaustauschs wäre diesfalls bei der Nutzungsüberlassung des Elektro-Kfz von einem unentgeltlichen Sachbezug mit Nutzungseigenverbrauch auszugehen. Die Umsatzsteuerfolgen wären im Ergebnis dieselben wie bei Fallkonstellation 1 (Sachbezug gegen Arbeitsleistung). Denn auch in diesem Fall würde nach der Praxis der Finanzverwaltung die Umsatzsteuerbemessung auf Basis der einschlägigen lohnsteuerlichen Sachbezugswerte erfolgen (vgl. UStR 2000 Rz 672). Somit wäre die Bemessungsgrundlage für eine Eigenverbrauchsbesteuerung ebenfalls null und es würde insoweit ebenfalls zu einer effektiven Nichtbesteuerung kommen.

e) Ergebnis: Überwiegend Nichtbesteuerung bei Überlassung von Elektro-Kfz an Arbeitnehmer

Im Gegensatz zu „normalen“ Pkw mit Verbrennungsmotor oder Hybridantrieb, für die der Vorsteuerabschluss des § 12 Abs 2 lit b UStG gilt, stellt die Überlassung eines vorsteuerabzugsberechtigten Elektro-Kfz

an Arbeitnehmer zum privaten Gebrauch regelmäßig einen entgeltlichen Leistungsaustausch (tauschähnlichen Umsatz) dar. Dieser ist als entgeltlicher Sachbezug grds umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Allerdings unterbleibt insoweit eine effektive Umsatzbesteuerung, als die Gegenleistung des Arbeitnehmers für den Sachbezug ausschließlich oder teilweise in seiner Arbeitsleistung besteht. Aus Vereinfachungsgründen erfolgt in diesen Fällen nämlich nach der Praxis der Finanzverwaltung für Umsatzsteuerzwecke eine Anknüpfung an die lohnsteuerlichen Sachbezugswerte laut SachbezugswerteV. Da bei Elektro-Kfz ein Sachbezugswert von null anzusetzen ist, beträgt somit die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage aufgrund gesetzlicher (verwaltungsbehördlicher) Fiktion ebenfalls null (UStR 2000 Rz 672 und 682). Das bedeutet, **beim „klassischen“ entgeltlichen Sachbezug von Elektro-Kfz gegen Arbeitsleistung kommt es zu keiner effektiven Umsatzsteuerbelastung des Unternehmers.**

Dasselbe gilt für den (Ausnahme-)Fall einer unentgeltlichen Überlassung eines Elektro-Kfz an den Arbeitnehmer im Rahmen eines unentgeltlichen Sachbezugs; die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage des zu versteuernden Eigenverbrauchs beträgt ebenfalls Null (vgl. UStR 2000 Rz 672). Mit diesem Ergebnis wird dem vom Steuergesetzgeber bei der Einführung des § 12 Abs 2 Z 2 a UStG verfolgten Gesetzeszweck („Ökologisierung des Steuersystems“⁵¹⁾) entsprochen.

Abgesehen davon kann es jedoch unter gewissen Voraussetzungen bei der Überlassung von Elektro-Kfz an Arbeitnehmer zu einer (teilweisen) Umsatzsteuerbelastung des Unternehmers kommen. Angesprochen ist damit die vorstehend in Pkt B.3.c beschriebene Fallkonstellation eines entgeltlichen Sachbezugs gegen ausschließliche Geldleistung bzw gegen teilweise bare Zuzahlung. Die sich dabei für den Unternehmer ergebende mögliche Umsatzsteuerbelastung soll anhand eines Beispiels verdeutlicht werden:

Beispiel 3:

Ein Unternehmer stellt seinen beiden Fremdgeschäftsführern (Nichtunternehmern) jeweils ein für das Unternehmen erworbenes Elektro-Kfz (jeweils Bruttoanschaffungskosten € 40.000,-, voller Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten) zur Verfügung, das diese auch privat nutzen dürfen. In den Dienstverträgen wird Folgendes geregelt:

Geschäftsführer 1: Die Überlassung zur Privatnutzung erfolgt gegen Arbeitsleistung und wird durch Ansatz des einschlägigen gesetzlichen Sachbezugswerts in der Lohnverrechnung entsprechend berücksichtigt.

Geschäftsführer 2 verpflichtet sich, für die Privatnutzung ein monatliches Pauschalentgelt von € 400,- an den Unternehmer zu leisten, wobei die Bezahlung gleich im Rahmen der Lohnverrechnung durch Abzug vom Nettolohn erfolgt.

Lösung a): Nach der Praxis der Finanzverwaltung wäre als einschlägiger Sachbezug laut SachbezugswerteV ein Wert von null anzusetzen. Umsatzsteuerlich kommt es hinsichtlich der Nutzungsüberlassung des Elektro-Kfz zur (gesetzlich gewollten) Nichtbesteuerung des Unternehmers.

Lösung b): Der im Rahmen der Lohnverrechnung vom Nettolohn einbehaltene Betrag unterliegt als Entgelt iSv § 4 Abs 1 UStG der USt iHv 20%. Der Unternehmer muss somit monatlich eine USt iHv € 66,67 abführen. Sein Umsatzsteuervorteil aus dem Vorsteuerabzug der Anschaffungskosten iHv € 6.666,67 verringert sich dadurch entsprechend.

51) Siehe oben Pkt. A.1.

Anmerkung: Zu denselben Ergebnissen gelangt man auch im Falle des Leasings der betreffenden Elektro-Kfz für die beiden Geschäftsführer.

Im Ergebnis kann es somit zu unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Folgen für den Unternehmer kommen, je nachdem, ob es aufgrund der konkreten Ausgestaltung der Überlassung zu einer Anknüpfung an lohnsteuerliche Sachbezugswerte kommt oder nicht. Eine derartige Differenzierung ist nicht nur unsachlich; eine effektive Besteuerung der Überlassung von emissionsfreien Elektro-Kfz an Arbeitnehmer im Falle des Vorliegens eines Entgelts steht auch im eindeutigen Widerspruch zu den vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzungen. Denn dadurch wird der mögliche Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten sowie den laufenden Kosten wieder teilweise oder sogar gänzlich eliminiert und der Steuervorteil des Unternehmers aus der Anschaffung von Elektro-Kfz insoweit beseitigt.

4. Sonderfall Sachbezug von Fiskal-Lkw in der Umsatzsteuer

Schon vor dem 1. 1. 2016 wurde die Überlassung von Kfz an Arbeitnehmer, die nicht in den Anwendungsbereich des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG fallen und insoweit grds nach Maßgabe des § 12 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigen, als umsatzsteuerlich relevanter Vorgang qualifiziert. Neben Fahrschulfahrzeugen, Vorführgewagen und ausschließlich zum gewerblichen Weiterverkauf bestimmten Fahrzeugen betrifft dies insb den Sachbezug sogenannter Fiskal-Lkw (s bereits oben in Pkt A.6).

Wird nun ein für Unternehmenszwecke angeschaffter oder geleaster Fiskal-Lkw bzw sonstiges zum Vorsteuerabzug berechtigendes Kfz iSd § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG dauerhaft oder vorübergehend⁵²⁾ einem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassen, kann insoweit ein umsatzsteuerlich relevanter Sachbezug vorliegen. Insb dann, wenn die Überlassung auf Basis einer rechtsgeschäftlichen Grundlage erfolgt (va auf Basis eines Dienstvertrags mit entsprechendem Lohnsteuerabzug) und die Überlassung als Teil des Arbeitsentgelts geschuldet wird, liegt ein entgeltlicher Leistungsaustausch (tauschähnlicher Umsatz) vor (vgl UStR 2000 Rz 1941). In diesem Fall ist vom Vorliegen eines Austauschverhältnisses auszugehen, das iS der EuGH-Rsp⁵³⁾ der Umsatzsteuerpflicht unterliegt. Steht dem Sachbezug ausnahmsweise keine Gegenleistung des Arbeitnehmers gegenüber (kein Lohnsteuerabzug), liegt hingegen ein unentgeltlicher Sachbezug vor, der der Eigenverbrauchsbesteuerung unterliegt, sofern die Überlassung primär zur Deckung des privaten Bedarfs des Arbeitnehmers erfolgt (s vorne Pkt B.1.). Das wäre zB bei der unentgeltlichen Überlassung von Vorführgewagen an Mitarbeiter für private Zwecke der Fall (vgl wieder UStR 2000 Rz 1941).

Die **Steuerbemessung bei** derartigen **Sachbezügen** richtet sich grundsätzlich **nach Maßgabe des § 4 UStG**. Wie allerdings bereits vorstehend in Pkt B.3 bei begünstigten Elektro-Kfz ausgeführt, erfolgt nach der herrschenden Praxis der Finanzverwaltung die Umsatzsteuerbemessung bei Sachbezügen hilfsweise auf Basis der einschlägigen lohnsteuerlichen

Sachbezugswerte laut SachbezugswerteV (UStR 2000 Rz 672 und 682).⁵⁴⁾ Entsprechend den Vorgaben des § 4 SachbezugswerteV ergeben sich, je nach der Höhe der CO₂-Emissionen, unterschiedliche Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für den Sachbezug von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kfz iSd § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG. Dies soll anhand eines Beispiels verdeutlicht werden:

Beispiel 4:

Anschaffungskosten Fiskal-Lkw € 48.000,-; geltend gemachte Vorsteuern aus der Anschaffung iHv € 8.000,- (keine Deckelung mit € 6.666,67, s Pkt A.6). Überlassung als Sachbezug an Fremdgeschäftsführer gegen Arbeitsleistung. Die Überlassung zur Privatnutzung wird durch Ansatz des einschlägigen gesetzlichen Sachbezugswerts in der Lohnverrechnung berücksichtigt.

Lösung:

Gem § 4 Abs 1 SachbezugswerteV ergeben sich für 2016 folgende Sachbezugswerte bzw Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen:

- Bei einem CO₂-Emissionswert über 130 Gramm ist ein Sachbezugswert von 2% pro Monat der tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen (§ 4 Abs 1 Z 1 SachbezugswerteV). Der Sachbezugswert (= Umsatzsteuerbemessungsgrundlage) beträgt € 960,- pro Monat, die Umsatzsteuerbelastung aus dem Sachbezug € 160,- pro Monat.
- Bei einem CO₂-Emissionswert bis maximal 130 Gramm ist ein Sachbezugswert von 1,5% pro Monat der tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen (§ 4 Abs 1 Z 2 SachbezugswerteV). Der Sachbezugswert (= Umsatzsteuerbemessungsgrundlage) beträgt € 720,- pro Monat, die Umsatzsteuerbelastung aus dem Sachbezug € 120,- pro Monat.
- Bei einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm (= Elektro-Kfz) ist ein Sachbezugswert von 0,- pro Monat der tatsächlichen Anschaffungskosten anzusetzen (§ 4 Abs 1 Z 3 SachbezugswerteV). Der Sachbezugswert (= Umsatzsteuerbemessungsgrundlage) beträgt € 0,- pro Monat, die Umsatzsteuerbelastung aus dem Sachbezug € 0,- pro Monat. Der Sachbezug derartiger Fahrzeuge wäre somit für den Unternehmer mit keiner effektiven Umsatzsteuerbelastung verbunden.

C. Zusammenfassung

- Bei reinen Elektro-Kfz mit einem CO₂-Emissionswert von 0 g/kg kann seit 1. 1. 2016 ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten bis zur einkommensteuerlichen Angemessenheitsgrenze von derzeit € 40.000,- brutto geltend gemacht werden. Der maximale Vorsteuerbetrag aus der Anschaffung ist somit mit € 6.667,67 gedeckelt. Ab Bruttoanschaffungskosten von über € 80.000,- ist jedoch ein Vorsteuerabzug zur Gänze ausgeschlossen, weil dann ertragsteuerlich überwiegend nicht abzugsfähige Aufwendungen vorliegen und insoweit der Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG greift.
- Die Überlassung eines Elektro-Kfz an Arbeitnehmer zum privaten Gebrauch stellt regelmäßig einen entgeltlichen Leistungsaustausch (tauschähnlichen

52) Dies wird insb bei Fahrschulfahrzeugen und Vorführgewagen der Fall sein.

53) Siehe vorstehend Pkt B.1.

54) Sowohl hinsichtlich von entgeltlichen als auch unentgeltlichen Sachbezügen, wobei Erstere uE wohl weitgehend nunmehr von UStR 2000 Rz 682 abgedeckt werden.

- Umsatz) dar, der als entgeltlicher Sachbezug grds umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig ist (langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln).
- Beim „klassischen“ entgeltlichen Sachbezug (Privatnutzung Kfz gegen Arbeitsleistung) erfolgt nach der Praxis der Finanzverwaltung für Zwecke der Umsatzsteuerbemessung eine Anknüpfung an die lohnsteuerliche Sachbezugswerte laut SachbezugswerteV. Da bei Elektro-Kfz ein Sachbezugswert von null anzusetzen ist, beträgt somit die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage aufgrund gesetzlicher (verwaltungsbehördlicher) Fiktion ebenfalls null (UStR 2000 Rz 672 und Rz 682). Insoweit kommt es daher im Ergebnis zur effektiven Nichtbesteuerung des Unternehmers.
 - Keine Umsatzsteuerbelastung für den Unternehmer ergibt sich auch im Fall einer unentgeltlichen Überlassung eines Elektro-Kfz an den Arbeitnehmer im Rahmen eines (ausnahmsweise) unentgeltlichen Sachbezugs, da die Bemessungsgrundlage für die Eigenverbrauchsbesteuerung ebenfalls null beträgt.
 - Erfolgt jedoch der entgeltliche Sachbezug eines Elektro-Kfz nicht gegen ausschließliche Arbeitsleistung, sondern gegen ausschließliche Geldleistung bzw gegen teilweise bare Zuzahlung des Arbeitnehmers, kommt es hingegen zur (teilweisen) Umsatzsteuerbelastung des Unternehmers, da diesfalls die USt vom tatsächlich verrechneten Entgelt (Geldbetrag/Zuzahlung) zu bemessen ist.
 - Sofern vom Unternehmer die Überlassung von Fiskal-Lkw oder sonstigen vorsteuerabzugsberechtigten Kfz iSd § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG

(zB Vorführwagen) an Arbeitnehmer als Teil des Arbeitsentgelts geschuldet wird, liegt ein grds umsatzsteuerpflichtiger tauschähnlicher Umsatz vor (entgeltlicher Sachbezug). Als Umsatzsteuerbemessungsgrundlage sind hilfsweise jeweils die Sachbezugswerte gem § 4 SachbezugswerteV heranzuziehen. Das bedeutet: Handelt es sich bei dem betreffenden vorsteuerabzugsberechtigten Fahrzeug um ein emissionsfreies Elektro-Kfz, beträgt die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage ebenfalls null. Der Sachbezug wäre für den Unternehmer ebenfalls mit keiner effektiven Umsatzsteuerbelastung verbunden.

SCHLUSSTRICH

Für emissionsfreie Elektro-Kfz steht seit 1. 1. 2016 bei Anschaffungskosten bis maximal € 80.000,- ein gedeckelter Vorsteuerabzug bis maximal € 6.667,67 zu. Obwohl der Sachbezug derartiger Elektro-Kfz grundsätzlich einen umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer darstellt, ergibt sich dabei regelmäßig keine effektive Umsatzsteuerbelastung für den Unternehmer. Dies deshalb, weil nach der Praxis der Finanzverwaltung als Umsatzsteuerbemessungsgrundlage die lohnsteuerlichen Sachbezugswerte heranzuziehen sind. Laut SachbezugswerteV ist bei Elektro-Kfz in der Lohnverrechnung ein Sachbezugswert von null anzusetzen. Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage für den Sachbezug beträgt somit ebenfalls null.

LOHNSTEUER & SOZIALVERSICHERUNG

§ 4 Abs 6
Sachbezugswerte-
verordnung;
§ 15 Abs 2 EStG

Vorführfahr-
zeuge;
Kfz;
Sachbezug;
Autohändler

Vorführ-Kfz und SachbezugswerteV

Mitarbeiter eines Kfz-Händlers können im Regelfall Vorführautos, die zum Weiterverkauf bestimmt sind, auch für private Fahrten nutzen. In der Praxis stellt sich die Frage der Höhe der Bemessungsgrundlage für den Sachbezugswert. Die Sachbezugswerteverordnung sieht für Vorführfahrzeuge einen Zuschlag von 20% der Anschaffungskosten vor. Ob dies für Mitarbeiter der Autohändler oder erst für den ersten Käufer gilt, hatte das BFG in der E 15. 2. 2016, RV/7103143/2014, zu klären.

STEFAN STEIGER

A. Sachverhalt

Im Zuge einer GPLA für den Zeitraum 2008–2010 wurde von der Prüferin festgestellt, dass der Dienstgeber von den in den Eingangsrechnungen aufscheinenden Anschaffungskosten den Rabatt für Vorführfahrzeuge in Abzug gebracht, dann die USt dazugerechnet und davon 1,5% als Bemessungsgrundlage für den Sachbezug herangezogen habe. Laut Prüferin müsste aufgrund der Regelung des § 4 Abs 6 Sachbezugswerteverordnung die Bemessungsgrundlage (Anschaffungskosten inkl NoVA und USt) um 20% erhöht werden.¹⁾

Gegen den Bescheid des Finanzamts brachte der Beschwerdeführer eine Beschwerde ein.

B. Aussagen des BFG

Das BFG führt einleitend die allgemeinen Regelungen des § 4 Sachbezugswerteverordnung in der für die Jahre 2008–2010 geltenden Fassung an. Vor Erscheinen des Lohnsteuerprotokolls 2008 wurde von Seiten der Finanzverwaltung die Regelung für Vorführfahrzeuge ausschließlich für Kunden von Kfz-Händlern (nicht aber für Kfz-Händler selbst) ange-

Dr. Stefan Steiger ist Geschäftsführer der Elixia SteuerberatungsGmbH, Fachvortragender und Fachbuchautor, insb auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechts. Weiters ist er Landespräsident der Kammer der Wirtschaftstreuhand im Burgenland.

1) „Bei Vorführkraftfahrzeugen sind die um 20% erhöhten tatsächlichen Anschaffungskosten im Sinne des Abs 1 anzusetzen.“