

LESEPROBE

DAS ELEKTROAUTO IM UMSATZSTEUERRECHT

Feckter

Kapitel 1

Von der Regelung betroffene Kraftfahrzeuge

1.1 Gesetzliche Bestimmungen

1.1.1 Begünstigende Vorschrift

Die umsatzsteuerliche Sonderregelung betreffend der rein elektrisch angetriebenen Fahrzeuge findet sich in § 12 Abs 2 Z 2a UStG:

Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer stehen und für die nicht nach § 12 Abs 2 Z 2 lit. b ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann, berechtigen nach den allgemeinen Vorschriften des § 12 zum Vorsteuerabzug. Z 2 lit. a bleibt unberührt.

Somit steht folgendem Kraftfahrzeug aufgrund des CO₂-Emissionswertes von 0 Gramm pro Kilometer grundsätzlich der Vorsteuerabzug zu:

BEISPIEL:

Ein Unternehmer erwirbt einen (steuerlichen) Pkw. Dieser wird rein elektrisch angetrieben und weist somit einen CO₂-Emissionswert von 0 Gramm je Kilometer auf.

Lösung:

Da es sich bei diesem Fahrzeug aus steuerlicher Sicht um einen Personenkraftwagen iSd § 12 Abs 2 Z 2 lit b handelt, ist ein Vorsteuerabzug grundsätzlich ausgeschlossen. Aufgrund der 2016 neu eingeführten Regelung des § 12 Abs 2 Z 2a ist jedoch wegen des Emissionswertes von 0 Gramm CO₂ je km ein Vorsteuerabzug unter bestimmten Voraussetzungen zulässig.

1.1.2 Vorsteuerausschluss

1.1.2.1 Gesetzliche Bestimmung

Zu beachten ist bei der Beurteilung eines möglichen Vorsteuerabzugs die einschränkende Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a:

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

- a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der § 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, ...*

Kapitel 2

Der Kauf eines Elektroautos

2.1 Verschiedene Gruppen von Elektro- kraftfahrzeugen – umsatzsteuerliche Konsequenzen beim Kauf

Der Kauf eines Elektrokraftfahrzeugs ist der erste Geschäftsfall, bei dem die im Einleitungsteil dargestellten Bestimmungen zu beachten sind.

Folgende Fälle sind dabei zu unterscheiden:

- 1) das elektrisch angetriebene Fahrzeug wird für einen begünstigten Verwendungszweck angeschafft (Taxi-Kfz, ...),
- 2) das elektrisch angetriebene Fahrzeug berechtigt bereits gem § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG zum Vorsteuerabzug, weil es etwa ein Kleinlastkraftwagen oder Kleinbus ist und somit nicht als Pkw oder Kombi gilt,
- 3) das elektrisch angetriebene Fahrzeug fällt in keine der beiden ersten Gruppe. Es wäre, würde es mit einem Verbrennungsmotor oder einem Hybridantrieb ausgestattet sein, gem § 12 Abs 2 Z 2 lit b nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

2.1.1 Verwendungszweck führt (schon) zur Begünstigung

Fahrzeuge, die in die erste angeführte Gruppe fallen, berechtigen unabhängig von der Antriebsart und der Höhe der Anschaffungskosten unter den allgemeinen Voraussetzungen zum vollen Vorsteuerabzug. Es sind dies all jene Fahrzeuge, die laut Gesetzestext des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG von dieser einschränkenden Bestimmung ausgenommen sind (Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge, Kfz für die gewerbliche Weiterveräußerung, Kfz, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen). Damit kommt auch die in der 2016 neu eingefügten Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2a UStG vorgesehene mögliche Einschränkung nicht zur Anwendung, da der Vorsteuerabzug eben schon aufgrund der Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG zusteht.

BEISPIEL:

Ad 1) Ein Taxiunternehmer erwirbt

- a) ein neues Fahrzeug um € 38.000,--
 - aa) mit Dieselverbrennungsmotor,
 - ab) das ausschließlich elektrisch angetrieben wird,
- b) ein neues Fahrzeug um € 87.000,--
 - ba) mit Dieselverbrennungsmotor,
 - bb) das ausschließlich elektrisch angetrieben wird.

Lösung:

Unabhängig von den Anschaffungskosten und der Antriebsart steht dem Taxiunternehmer aus dem entrichteten Kaufpreis unter den allgemeinen Voraussetzungen der volle Vorsteuerabzug zu, ein Aufwandseigenverbrauch ist nicht zu versteuern.

2.1.2 Bauart führt (schon) zur Begünstigung

Für Fahrzeuge der 2. Gruppe ergeben sich die gleichen Konsequenzen wie bei der 1. Gruppe. Wegen der Bauart gelten diese gemäß den Bestimmungen der VO BGBl II 193/2002 als Kleinbusse oder Kleinlastkraftwagen und sind damit von den einschränkenden Bestimmungen des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG ausgenommen (siehe Text dieser Verordnung), folglich gelten auch nicht die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2a UStG.

BEISPIEL:

Ad 2) Ein Gewerbetreibender erwirbt einen Kleinlastkraftwagen iSd VO BGBl II 193/2002

- a) um € 38.000,--
 - aa) mit Dieselpverbrennungsmotor,
 - ab) der ausschließlich elektrisch angetrieben wird,
- b) um € 87.000,--
 - ba) mit Dieselpverbrennungsmotor,
 - bb) der ausschließlich elektrisch angetrieben wird.

Lösung:

Unabhängig von den Anschaffungskosten und der Antriebsart steht dem Gewerbetreibenden aus dem entrichteten Entgelt unter den allgemeinen Voraussetzungen der volle Vorsteuerabzug zu, ein Aufwandseigenverbrauch ist nicht durchzuführen.

Bei den ersten beiden Gruppen von elektrisch angetriebenen Kraftfahrzeugen kann somit unter den allgemeinen Voraussetzungen der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Ein möglicher Aufwandseigenverbrauch ist nicht durchzuführen.

2.1.3 (Elektrische) Antriebsart führt zur Begünstigung

Fahrzeuge der Gruppe 3 würden ohne einem Antriebssystem mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm je km nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Es handelt sich hierbei um Personen- oder Kombinationskraftwagen ohne einem begünstigten Verwendungszweck.

Ein solcher Vorsteuerabzug steht nur aufgrund der in § 12 Abs 2 Z 2a UStG neu eingefügten Bestimmung zu.

2.4 Kauf eines gebrauchten Elektrokraftfahrzeugs

2.4.1 Fehlende Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

Werden die allgemeinen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht erfüllt, dies ist etwa beim Kauf von Privatpersonen oder in den Fällen der Anwendung der Differenzbesteuerung beim Verkauf der Fall, steht ein Vorsteuerabzug schon wegen Fehlens der allgemeinen Voraussetzungen nicht zu.

BEISPIEL:

Ein zwei Jahre altes Elektrokraftfahrzeug wurde von einem Pensionisten an einen Gebrauchtwagenhändler im Inland verkauft. Dieser verkauft es nach Reinigungsarbeiten mit einem Aufschlag von € 5.000,-- netto weiter.

Die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung des § 24 UStG liegen vor, der Händler verzichtet auch nicht auf deren Anwendung. Entsprechend unterliegt nur der Aufschlag von € 5.000,-- der USt, die Steuerschuld beträgt € 1.000,--.

Wegen Anwendung der Differenzbesteuerung darf der Händler keine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis ausstellen, vielmehr hat er auf die Anwendung der Differenzbesteuerung hinzuweisen.

Lösung:

Mangels ordnungsgemäßer Rechnung mit USt-Ausweis steht einem am Kauf interessierten Unternehmer auch bei Erfüllung aller weiteren Voraussetzungen kein Vorsteuerabzug zu.

i HINWEIS

Zu überlegen ist bei derartigen Konstellationen, ob eine Option des Händlers gem § 24 Abs 12 UStG sinnvoll wäre. Die Belastung des grundsätzlich differenzbesteuerten Fahrzeugs ist eventuell bei einer Option zur Regelbesteuerung und Vorsteuerabzugsberechtigung des Käufers geringer.

i HINWEIS

Wie bereits weiter oben angeführt, steht einem Unternehmer beim Kauf dieses Fahrzeugs zwar aus dem Kaufpreis kein Vorsteuerabzug zu, ein solcher ist bei den in weiterer Folge anfallenden Aufwendungen unter den allgemeinen Voraussetzungen jedoch zulässig (Stromkosten, Wartung, Reparatur etc).

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Verkaufserlöses und möglichen Zuordnungswahlrechten für das Kfz siehe *Pkt 6.1* und insbesondere *Pkt 6.1.2*.

2.5.2 Zurechnung des Kfz zum Leasingnehmer

2.5.2.1 Auswirkungen in den Aufzeichnungen

Wird der Gegenstand dem Leasingnehmer zugerechnet, so hat dieser den Gegenstand mit den Anschaffungskosten in den Büchern zu aktivieren. Als Anschaffungs- oder Herstellungskosten können jene des Leasinggebers angesetzt werden. In gleicher Höhe ist eine Verbindlichkeit an den Leasinggeber zu passivieren. Die Leasingraten sind in einen für beide Vertragspartner sich ständig erhöhenden erfolgsneutralen Tilgungsanteil und in einen sich ständig verringernden Zins-/Spesenanteil aufzuteilen.

2.5.2.2 Umsatzsteuerliche Auswirkungen

Die in weiterer Folge anfallenden Zahlungen sind einerseits die Zahlungen der Kaufpreisschuld, andererseits jene für die Zinsen bzw Spesen.

Versteuern Unternehmer nach vereinbarten Entgelten, so wird der Vorsteuerabzug bei Vorliegen einer entsprechenden ordnungsgemäßen Rechnung mit Umsatzsteuerausweis zu Beginn der Vertragslaufzeit geltend gemacht.

Die anteilige Zahlung der Kaufpreisschuld ist umsatzsteuerlich irrelevant, werden Zinsen separat verrechnet (vgl UStR Rz 754 f), fallen diese unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 8 lit a UStG.

BEISPIEL:

Die X GmbH least ein elektrisch angetriebenes Kfz. Aufgrund der Vertragsgestaltung ist dieses Fahrzeug der X GmbH zuzurechnen.

Es werden laufende Raten an die Leasinggesellschaft bezahlt, in den Rechnungen wird die in den Raten enthaltene Zinskomponente separat ausgewiesen.

Lösung:

Der Vorsteuerabzug für die Kaufpreiskomponente konnte von der X GmbH bereits zu Beginn der Vertragslaufzeit geltend gemacht werden. Voraussetzung dafür ist, dass für den (dem Leasingvertrag) zu Grunde liegenden Kaufpreis eine ordnungsgemäße Rechnung ausgestellt wurde.

Aus den laufenden Leasingraten kann kein Vorsteuerabzug mehr geltend gemacht werden. Die Zahlung der anteiligen Kaufpreiskomponente ist nicht umsatzsteuerbar, die verrechneten Zinsen sind gem § 6 Abs 1 Z 8 lit a UStG steuerbefreit und berechtigen daher nicht zum Vorsteuerabzug.

Auf die Beurteilung der weiteren Aufwendungen ergeben sich keinerlei Auswirkungen.

Weitere Konsequenzen können sich aus den allgemein für den Kauf von Elektrofahrzeugen geltenden Bestimmungen ergeben (*siehe oben*).

3.2 Stromkosten als Treibstoffkosten

3.2.1 Vorsteuerabzug

Betreffend der elektrisch angetriebenen Kraftfahrzeuge wurden die EStR in Rz 4781 um folgende Aussage ergänzt: *„Sinngemäß sind die Stromkosten bei Elektroautos als abzugsfähige Ausgaben zu sehen, zumal sie weitgehend wertunabhängig sind.*

Zu kürzen sind jedoch“

Somit sind Unternehmer bei Stromkosten, auch bei Elektrofahrzeugen, deren Anschaffungskosten eine Luxustangente enthalten und es regelmäßig zur Versteuerung eines Aufwandseigenverbrauchs kommt, zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

BEISPIEL:

Für ein Fahrzeug mit Anschaffungskosten von € 70.000,-- fallen jährliche Stromkosten für die "Betankung" von € 3.000,-- netto an.

Lösung:

Obwohl bei den Anschaffungskosten und allen wertabhängigen Kosten ein Aufwandseigenverbrauch zu erfassen ist, ist bei den Stromkosten diese anteilige Versteuerung nicht vorzunehmen.

i HINWEIS

Diese Beurteilung ist auch bei Fahrzeugen anzuwenden, bei denen aus dem Kaufpreis wegen der Höhe von mehr als € 80.000,-- brutto gar keine Vorsteuer geltend gemacht werden darf!

BEISPIEL:

Für ein Fahrzeug mit Anschaffungskosten von € 120.000,-- fallen jährliche Stromkosten für die "Betankung" von € 3.000,-- netto an.

Lösung:

Obwohl bei den Anschaffungskosten und allen wertabhängigen Kosten ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, ist bei den Stromkosten die uneingeschränkte Geltendmachung der Vorsteuer unter den allgemeinen Voraussetzungen zulässig.

3.2.2 Leistungsort bei Stromlieferungen

Beim Aufladevorgang an einer (externen) Stromtankstelle besteht die Hauptleistung des Betreibers dem Kunden gegenüber in der Lieferung von Strom (vgl UStR Rz 348). Der umsatzsteuerliche Leistungsort dieser Lieferungen bestimmt sich nach § 3 Abs 13 UStG (im Fall der Lieferung an Wiederverkäufer) und nach § 3 Abs 14 UStG in den anderen Fällen. Demnach ist der relevante Ort dort, wo die Energie genutzt bzw

BEISPIEL:

Einzelunternehmerin Anna Mayr nutzt einen im Betriebsvermögen befindlichen Elektro-Pkw für private Fahrten. Die Anschaffungskosten dieses Pkw haben € 28.800,-- (€ 24.000,-- netto) betragen.

Das Ausmaß der privaten Nutzung beträgt etwa 30%.

Lösung: Diese private Nutzung des Fahrzeugs wird einer sonstigen Leistung gleichgestellt. Soweit ein (teilweiser) Vorsteuerabzug zulässig war, liegt ein steuerpflichtiger Eigenverbrauch vor. In diesem Fall beträgt dieser bei einer AfA von € 24.000 : 8 Jahre = € 3.000 × 30% = € 900 + 20% USt jährlich.

Neben dieser Komponente der AfA sind auch von den übrigen Aufwendungen die im Zusammenhang mit dem Betrieb dieses Fahrzeugs anfallen, soweit diese (teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, ein Eigenverbrauch für die Privatnutzung zu versteuern.

BEISPIEL (FORTSETZUNG):

Beim auch privat genutzten Elektrofahrzeug des Betriebsvermögens scheinen auf folgenden Konten laufende Aufwendungen auf:

- Versicherung,
- Strafen,
- Wartung und Reparatur,
- Strom.

Lösung:

Ein Verwendungseigenverbrauch gem § 3a Abs 1a Z 1 UStG fällt nur insoweit an, als ein (teilweiser) Vorsteuerabzug zulässig war.

Somit fällt ein solcher für die gebuchten Aufwendungen für Wartung und Reparatur und für den Stromaufwand an, nicht hingegen für Versicherung und Strafen.

4.3 Verwendungseigenverbrauch neben Aufwandseigenverbrauch

Unabhängig von der Vornahme einer Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3a Abs 1a Z 1 UStG (Verwendungseigenverbrauch) ist für den ertragsteuerlich nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG bzw § 12 Abs 1 Z 2 KStG (Luxustangente) nicht abzugsfähigen Aufwand ein Aufwandseigenverbrauch zu berücksichtigen. Dieser Aufwandseigenverbrauch fällt insbesondere bei Anschaffungskosten von mehr als € 40.000,-- bis zu € 80.000,-- an.

Die Verwendung des Elektrokraftfahrzeuges für Privatfahrten verursacht somit einen weiteren Eigenverbrauchstatbestand.

5.5 Sonderfall: Überlassung an Gesellschafter-Geschäftsführer

5.5.1 Nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer (Beteiligung bis zu 25%)

Diese Personen gelten ertragsteuerlich als Dienstnehmer, das Gehalt unterliegt der Lohnbesteuerung. Somit gelten die oben wiedergegebenen Aussagen der Finanzverwaltung zur Überlassung an Dienstnehmer entsprechend. Insbesondere sind für Zuwendungen an diese Personen die sich ergebenden Werte laut Sachbezugswerteverordnung relevant.

BEISPIEL:

Eine Kapitalgesellschaft überlässt dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein elektrisch angetriebenes Kraftfahrzeug. Dieser Geschäftsführer ist nicht wesentlich, somit mit maximal 25% an der Gesellschaft beteiligt. Dieses Fahrzeug berechtigt

- a) zur Gänze, bzw
- b) teilweise

zum Vorsteuerabzug.

Lösung:

Dieser Geschäftsführer wird, da seine Beteiligung nicht wesentlich ist, ertragsteuerlich wie ein Dienstnehmer behandelt. Somit gelten für diesen auch die Werte der Sachbezugswerteverordnung und die oben bereits angeführten Verweise in den UStR.

Der Sachbezug ist bei einem rein elektrisch angetriebenen Kraftfahrzeug „Null“, somit ergibt sich ebenso eine Umsatzsteuerschuld von „Null“.

5.5.2 Wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer (über 25% Beteiligung)

5.5.2.1 Umfang der Begünstigung

Diese Personen erzielen ertragsteuerlich Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit iSd § 22 Z 2 EStG, sie sind somit keine Dienstnehmer, die Sachbezugswerteverordnung ist auf diesen Personenkreis nicht anzuwenden, somit würden auch die Querverweise der UStR ins Leere gehen.

Seit dem Jahr 2018 kann jedoch die Verordnung BGBl II 70/2018 (Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern) angewandt werden. Demnach kann für die Bewertung der Zuwendung der (unentgeltlichen) Kraftfahrzeugnutzung iSd § 4 der Sachbezugswerteverordnung auf die Werte der Verordnung zurückgegriffen werden.