

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch B O S Bilanz- Organisations- und Steuerservice GmbH, Graben 29A, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 13.10.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 21.09.2016, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für Juni 2016 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 150 BAO wurde die Vorsteuer in Höhe von EUR 26.707,21 für den von der Beschwerdeführerin (Bf) am 23.06.2016 angeschafften Pkw Tesla Model S 90kWh Performance Dual Motor nicht zum Abzug zugelassen, weil die Anschaffungskosten dieses Autos in Höhe von EUR 132.866,67 die Angemessenheitsgrenze von EUR 40.000,00 um mehr als 100% überstiegen.

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge einen dieser Feststellung Rechnung tragenden Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Juni 2016.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde bringt die Bf vor, sie sei durch diesen Bescheid in ihrem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit verletzt, weil sich der Bescheid auf eine gleichheitswidrige generelle Norm stütze.

Die Vorsteuerabzugsberechtigung sei für unternehmerisch genutzte Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 g/km ab dem 01.01.2016 möglich, wobei der Vorsteuerabzug insoweit beschränkt sei, als Aufwendungen nach den ertragsteuerlichen Regelungen nicht abzugsfähig seien. Bei einem Kraftfahrzeug ohne CO₂-Ausstoß und Anschaffungskosten bis EUR 40.000,00 dürfe die Vorsteuer zur Gänze abgezogen werden. Lägen die Anschaffungskosten zwischen EUR 40.000,00 und EUR 80.000,00, stehe der Vorsteuerabzug ebenfalls zur Gänze zu, unterliege jedoch mit dem nichtabzugsfähigen Teil der Aufwendungen einer Eigenverbrauchsbesteuerung. Liege der

Anschaffungspreis über EUR 80.000,00, entfalle die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug zur Gänze.

§ 4 Abs. 1 Z 3 Sachbezugswerteverordnung bestimme, dass bei der Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges ein Sachbezugswert von Null anzusetzen sei, wenn es sich um ein Kraftfahrzeug mit einem CO₂-Emissionswert von 0 g/km handle. In diesem Fall sei eine Deckelung hinsichtlich der Anschaffungskosten nicht vorgesehen, weshalb auch bei Anschaffungskosten von über EUR 80.000,00 kein Sachbezug für die Privatnutzung anzusetzen sei.

Der Gesetzgeber schaffe somit bei der steuerlichen Begünstigung von emissionsarmen Kraftfahrzeugen eine Differenzierung zwischen Unternehmern und Arbeitnehmern, die sachlich nicht gerechtfertigt sei. Während beim vom Arbeitnehmer genutzten Firmenauto mit einem CO₂-Emissionswert von 0 g/km unabhängig von der Höhe der Anschaffungskosten ab dem Jahr 2016 der Sachbezug weg falle, hänge bei Unternehmern die Vorsteuerabzugsberechtigung für Kraftfahrzeuge, die zur Ausführung umsatzsteuerpflichtiger Lieferungen und sonstigen Leistungen verwendet würden, von der Höhe der Anschaffungskosten ab und entfalle ab dem zweifachen Wert der Luxustangente, somit bei Anschaffungskosten über EUR 80.000,00, zur Gänze.

Die Intention des Gesetzgebers, eine steuerliche Begünstigung bei Nutzung von CO₂-ausstoßfreien Kraftfahrzeugen zu gewähren, um einen Anreiz für umweltfreundliches Autofahren zu schaffen, habe sowohl die Gruppe der Unternehmer als auch die Gruppe der Arbeitnehmer gleichwertig zu umfassen. Eine rechtliche Differenzierung der beiden Gruppen sei im Hinblick auf das Ziel der Förderung des Umweltschutzes sachlich nicht gerechtfertigt. Unter Anwendung der Sachbezugswerteverordnung habe ein Arbeitnehmer bei der Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges mit einem CO₂-Ausstoß von 0 g/km trotz Anschaffungskosten über EUR 80.000,00 keinen Sachbezugswert anzusetzen. Beim Unternehmer entfalle hingegen die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug bei Anschaffungskosten von über EUR 80.000,00 zur Gänze; er könne somit trotz Nutzung eines CO₂-freien Kraftfahrzeuges keinerlei steuerliche Begünstigung geltend machen.

Während die Sachbezugswerteverordnung überhaupt keine Deckelung hinsichtlich der Anschaffungskosten vornehme, verliere der Unternehmer ab Überschreiten des Grenzwertes jegliche steuerliche Begünstigung, selbst die Option des Vorsteuerabzugs und einer Eigenverbrauchsbesteuerung mit dem nichtabzugsfähigen Teil der Aufwendungen falle weg. Eine derartige unterschiedliche Behandlung der beiden Personengruppen sei durch Unterschiede im Tatsächlichen nicht begründet und daher sachlich nicht zu rechtfertigen. Die Bf sei daher in ihrem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit durch Anwendung einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage verletzt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf erwarb am 23.06.2016 einen Pkw Tesla Model S 90kWh Performance Dual Motor mit einem CO₂-Ausstoß von 0 g/km. Die Anschaffungskosten betrugen insgesamt EUR 133.680,79.

Diese Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände wurden nicht vorgebracht und sind auch nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

§ 12 Abs. 2 Z 2 und Z 2a UStG 1994 lauten:

"2. 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,

b) die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Kraftträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung die Begriffe Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen näher bestimmen. Die Verordnung kann mit Wirkung ab 15. Februar 1996 erlassen werden.

2a. Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen 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."

§ 4 Abs. 1 der Sachbezugswerteverordnung idF BGBl II 395/2015, lautet:

"Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, gilt Folgendes:

1. Es ist ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich, anzusetzen.

2. Abweichend von Z 1 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von nicht mehr als 130 Gramm pro Kilometer ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen. Dabei gilt:

a) Für Kalenderjahre bis 2016 ist als CO₂-Emissionswert 130 Gramm pro Kilometer maßgeblich. Dieser Wert verringert sich beginnend ab dem Kalenderjahr 2017 bis zum Kalenderjahr 2020 um jährlich 3 Gramm. Ab dem Jahr 2021 ist der CO₂-Emissionswert des Jahres 2020 von 118 Gramm maßgeblich. Für die Ermittlung des Sachbezugs ist die CO₂-Emissionswert-Grenze im Kalenderjahr der Anschaffung des Kraftfahrzeuges oder seiner Erstzulassung (Abs. 4) maßgeblich.

b) Sofern für ein Kraftfahrzeug kein CO₂-Emissionswert vorliegt, ist Z 1 anzuwenden.

3. Abweichend von Z 1 und Z 2 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ab dem Kalenderjahr 2016 ein Sachbezugswert von Null anzusetzen.

4. Der maßgebliche CO₂-Emissionswert ergibt sich aus dem CO₂-Emissionswert des kombinierten Verbrauches laut Typen- bzw. Einzelgenehmigung gemäß Kraftfahrzeuggesetz 1967 oder aus der EG-Typengenehmigung.

Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen.

Sonderausstattungen, die selbständige Wirtschaftsgüter darstellen, gehören nicht zu den Anschaffungskosten."

In den Materialien zum Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 118/2015, 25. GP, 31 ff., wird Folgendes ausgeführt:

"Bei Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer (z.B. Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen mit ausschließlich elektrischem oder elektrohydraulischem Antrieb) soll - entsprechend dem Vorschlag der Steuerreformkommission und aus ökologischen Erwägungen - ein Vorsteuerabzug unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 möglich sein. Andere Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen, z.B. Hybridfahrzeuge, die sowohl mit Elektromotor als auch mit Verbrennungsmotor angetrieben werden können, sollen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Sind Ausgaben (Aufwendungen) für Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ertragsteuerlich nicht abzugsfähig (z. B. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988), ist § 1 Abs. 1 Z 2 lit. A bzw. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zu beachten."

Beispielhaft wurde in den Erläuterungen ausgeführt, dass bei Anschaffung eines Personenkraftwagens um EUR 120.000,- mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm

pro Kilometer gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 kein Vorsteuerabzug zusteht, weil die Anschaffungskosten EUR 80.000,00 übersteigen und daher überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben darstellen. Ab Anschaffungskosten von EUR 80.001,00 liegen insgesamt überwiegend nicht abzugsfähige Aufwendungen vor. Es kommt zur Versagung des Vorsteuerabzuges für die gesamten Anschaffungskosten, da die Lieferung des Elektrofahrzeuges in diesem Fall als nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt.

Da § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG von § 12 Abs. 2 Z 2a UStG idF StRefG 2015/2016 unberührt bleibt, folgt daraus in wirtschaftlicher Konsequenz, dass der Vorsteuerabzug mit 6.666,67 € gedeckelt wird.

In Anwendung dieser Bestimmungen wurde von der Abgabenbehörde der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Anschaffung des Pkw Model S 90kWh Performance Dual Motor mit einem CO₂-Ausstoß von 0 g/km und Anschaffungskosten in Höhe von EUR 133.680,79 verwehrt.

Fraglich ist, ob der angefochtene Bescheid auf einer verfassungswidrigen Rechtsgrundlage beruht und die Bf durch die Versagung des Vorsteuerabzuges in ihrem Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz (Art. 7 B-VG, Art 2 StGG) verletzt wurde.

Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) verletzt ein Bescheid das Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz, wenn er auf einer dem Gleichheitsgebot widersprechenden Rechtsgrundlage beruht, wenn die Behörde der angewendeten Rechtsvorschrift fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn die Behörde bei Erlassung des Bescheides Willkür geübt hat (zB VfSlg.10.413/1985).

Ein einfaches Gesetz verletzt den Gleichheitssatz, wenn es

- (1) unsachliche Differenzierungen vornimmt (Verbot unsachlicher Differenzierungen: Gleiches ist gleich zu behandeln; ohne entsprechende Unterschiede im Tatsächlichen sind rechtliche Differenzierungen unsachlich);
- (2) gebotene Differenzierungen unterlässt (Gebot sachlicher Differenzierungen: Ungleiches darf nicht unsachlicherweise gleich behandelt werden; entsprechende Unterschiede im Tatsächlichen müssen unterschiedlich geregelt sein; vgl zB VfSlg) oder
- (3) sachlich nicht gerechtfertigte Regelungen (allgemeines Sachlichkeitsgebot) trifft.

Mit der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 räumte der Gesetzgeber dem Unternehmer im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Elektrofahrzeuges einen Vorsteuerabzug ein, der aber insoweit gedeckelt ist, als bei Anschaffungskosten ab EUR 80.001,00 kein Vorsteuerabzug zusteht. Es liegt aber in der Entscheidungskompetenz des Unternehmers, ein Elektrofahrzeug anzuschaffen, dessen Anschaffungskosten die Angemessenheitsgrenze nicht um mehr als das Doppelte übersteigen. Ein Arbeitnehmer aber, dem der Arbeitgeber (Unternehmer) ein Elektrofahrzeug als Dienstauto auch zur privaten Nutzung überlässt, hat auf die

Entscheidung, welches Elektrofahrzeug ihm auch zur Privatnutzung überlassen wird, keinen Einfluss.

Der Gesetzgeber ist im Hinblick auf den Gleichheitssatz nicht gehalten, Unternehmer im Bereich der Umsatzsteuer und Arbeitnehmer im Bereich der Einkommensteuer gleich zu behandeln. Er ist auch nicht verpflichtet, den Vorsteuerabzug unter den gleichen Voraussetzungen zu gewähren, unter denen ein Arbeitnehmer keinen Sachbezug zu versteuern hat. Die Unterschiede im Tatsächlichen rechtfertigen die in den jeweiligen Rechtsvorschriften vorgesehenen unterschiedlichen Rechtsfolgen.

Die Unterscheidung, dass der Unternehmer keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann, wenn die Anschaffungskosten des Elektrofahrzeuges EUR 80.000,00 übersteigen, der Arbeitnehmer aber auch diesfalls keinen Sachbezug zu versteuern hat, verletzt daher nicht den Gleichheitssatz.

Die unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes gegen die oben zitierte Bestimmung des § 12 UStG 1994 vorgetragenen Bedenken überzeugen das Bundesfinanzgericht nicht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall ist das Vorliegen einer Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung zu verneinen, weil die Voraussetzungen für die Gewährung des Vorsteuerabzuges für die Anschaffung von Kraftfahrzeugen mit einem CO₂-Emissionswert von 0 g/km unmittelbar aus dem Gesetz abzulesen sind.

Wien, am 13. Dezember 2016

