

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., [Adresse], über die Beschwerde vom 20.07.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 26.06.2017 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate September und Oktober 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 04.07.2018 im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführende Gesellschaft (Bf.) beantragte in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für September 2016 u.a. einen Vorsteuerabzug in Höhe von 19.589,99 Euro für die Anschaffung eines Personenkraftwagens mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer, dessen Anschaffungskosten 117.540,00 Euro betragen.

In ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2016 wurde von der Bf. u.a. ein Vorsteuerabzug in Höhe von 26.140,01 Euro ebenfalls für die Anschaffung eines Personenkraftwagens mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer beantragt, dessen Anschaffungskosten 156.840,00 Euro betragen.

Mit den nunmehr bekämpften Bescheiden betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen für die Monate September und Oktober 2016 verwehrte das Finanzamt der Bf. den Abzug der auf die Anschaffungskosten der genannten Personenkraftwagen entfallenden Umsatzsteuerbeträge.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Beschwerde wurden von der Bf. folgende Argumente vorgebracht:

a) Zunächst wurde das Vorliegen einer Beihilfe iSd Art 107 ff AEUV behauptet.

Dazu wurde ausgeführt, dass nach der Regelung des § 12 Abs. 2 Zif. 2a UStG 1994 für die Anschaffung der als ZEV (Zero Emission Vehicle) bezeichneten Fahrzeuge grundsätzlich der Vorsteuerabzug zustünde, würden ihre Anschaffungskosten nicht den

sich aus § 12 Abs 2 Z lit a UStG 1994 iVm. § 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG iVm. der PKW-Angemessenheitsverordnung ergebenden Wert von maximal 80.000 Euro übersteigen und daher vollständig vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein. Die Angemessenheitsgrenze führe bei ZEV mit Anschaffungskosten zwischen EUR 40.000 und EUR 80.000 zu einer Erosion des Vorsteuerabzugs, da dieser im Wege einer Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG 1994 im Ergebnis reduziert werde. Zwar seien auch die sogenannten EV (Emission Vehicles - PKW und Kombinationskraftwagen mit Verbrennungsmotor) vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, aber durch die Deckelung der Anschaffungskosten mit 80.000 Euro werde auch innerhalb der ZEV eine Differenzierung in drei Kategorien vorgenommen:

1. voll von der Umsatzsteuer entlastete Fahrzeuge mit Anschaffungskosten bis 40.000 Euro,
2. teilweise entlastete Fahrzeuge mit Anschaffungskosten zwischen 40.000 Euro und 80.000 Euro und
3. zur Gänze nicht entlastete Fahrzeuge mit Anschaffungskosten von über 80.000 Euro.

Die vorliegende Österreichische Regelung sei vor dem Hintergrund der beihilfenrechtlichen Vorgaben der EU jedoch bedenklich. Der Definition des Art 107 Abs. 1 AEUV folgend umfasse das beihilferechtliche Prüfungsschema folgende Punkte:

- Gewährung von Beihilfen aus staatlichen Mitteln
- Selektivität
- Wettbewerbsverfälschung
- Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

Sofern die oben genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt seien, handle es sich um eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 ff AEUV. Die Vorsteuerabzugsberechtigung für ZEV als solche qualifiziere sich aus folgenden Gründen als staatliche Beihilfe:

Durch die neu eingeführte Regelung werde ein Steuervorteil (Vorsteuerabzug) gewährt. Bei der Umsatzsteuer handle es sich zweifelsohne um Mittel, die dem Staat zuflössen. Die Verringerung der Steuerbelastung stelle somit eine Zurverfügungstellung von staatlichen Mitteln dar.

Das Kriterium der Selektivität bedürfe einer genaueren Betrachtung, da die bisherige Rechtsprechung des EuGH zu diesem Element staatlicher Beihilfen in der Regel anhand des Einzelfalls geprüft worden sei. Obwohl der Vorteil der geringeren Anschaffungskosten dem Fahrzeugnutzer zu Gute komme, profitierten davon auch die entsprechenden Hersteller, die durch die geringeren Nutzungskosten der Fahrzeuge einen Wettbewerbsvorteil erhielten. Die Maßnahme sei selektiv, da sie nur für niedelpreisige ZEV einen Vorteil darstelle. Hinsichtlich der Selektivität habe eine Systemimmanenzprüfung zu erfolgen, anhand derer ermittelt werden könne, ob die gewährte Steuervergünstigung einen beihilferelevanten Vorteil darstelle.

In der Vergangenheit habe der EuGH bei der Prüfung der Kriterien stets ermittelt, worin die Grundregel und worin die selektive Abweichung davon bestehe. Nach österreichischem

Recht hätten Unternehmer grundsätzlich keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit Personenkraftwagen (EV), es sei denn, es handle sich um Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge, Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt seien, oder Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen (§ 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG). Demzufolge könnte argumentiert werden, dass die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei ZEV gemäß § 12 Abs. 2 Z 2a UStG ebenfalls eine Ausnahme vom allgemeinen Vorsteuerabzugsverbot darstelle. Eine derartige Begünstigung für ZEV könnte mit dem Ziel, den Umweltschutz zu fördern, indem ein Anreiz geschaffen werde, dass mehr Fahrzeuge mit alternativen Antrieben erworben werden, gerechtfertigt werden.

Dieser Gedanke greife jedoch zu kurz: Vielmehr führe die Differenzierung innerhalb der ZEV dazu, dass die Selektivität der Bestimmung sich ändere. Erwerber von ZEV, bei denen der Vorsteuerabzug zustehe, erhielten eine Begünstigung und zwar in der Form, dass der Vorsteuerabzug die Anschaffungskosten mindere. Die Maßnahme stelle aber auch einen Vorteil für die Hersteller derartiger Fahrzeuge dar, da deren Erwerb durch den Steuervorteil attraktiver werde. Die Europäische Kommission habe die Einführung einer derartigen „Schwelle“ bereits in der Vergangenheit als de facto selektiv eingestuft, da diese dazu führe, dass der Vorteil in der Praxis nicht allen Unternehmen gleichermaßen offen stehe. Eine vergleichbare asymmetrische Besteuerung habe der EuGH ebenfalls als unzulässige Beihilfe eingestuft, da dadurch miteinander im Wettbewerb stehende Unternehmer (unterschiedliche Hersteller von ZEV) ungleich behandelt würden. Somit liege eine selektive Beihilfe für die Hersteller jener ZEV vor, die vom vollen Vorsteuerabzug profitieren würden. Darüber hinaus sei der EuGH in seiner jüngeren Rechtsprechung vermehrt zu dem Schluss gekommen, dass eine Selektivitätsprüfung, die lediglich auf dem Prinzip von Regel und Ausnahme basiere, nicht immer zu akkurate Ergebnissen führe. Stattdessen vertrete der Gerichtshof nunmehr die Ansicht, dass hinsichtlich der Selektivität einer Maßnahme zu prüfen sei, ob sie im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befänden, begünstige. Auch anhand dieses Ansatzes sei das Vorliegen einer Beihilfe zu bejahen: Sowohl die Hersteller preisgünstiger als auch hochpreisiger ZEV stellten Fahrzeuge ohne für die Umwelt schädliche Emissionen her. Ihre Produkte seien unabhängig von den Anschaffungskosten gleichermaßen förderwürdig, da sie alle zum Ziel der Förderung des Umweltschutzes beitreügen. Erwerber eines günstigen ZEV stiegen ebenso auf eine umweltfreundliche Alternative um wie jene, die eine kostenintensivere Ausführung wählten. Allerdings werde nur der Erwerb von günstigen ZEV durch die Einführung der gegenständlichen Berechtigung zum Vorsteuerabzug gefördert. Somit komme die Begünstigung herstellerseitig nur jenen zu, die günstige ZEV produzierten und erwerberseitig nur jenen, die diese günstigen Fahrzeuge anschafften.

Dieser Effekt könnte jedoch vor dem Hintergrund einer zentralen Erwägung in Zusammenhang mit dieser Vorsteuerabzugsberechtigung - dem Umweltschutz - nicht gewünscht sein. Zunächst sei nicht nachvollziehbar, weshalb hinsichtlich der Anschaffungskosten von ZEV differenziert werden sollte, da sowohl Fahrzeuge des niedrigeren Preissegments als auch hochpreisige ZEV gleichermaßen keine Emissionen verursachten. Gerade bei der Anschaffung von hochpreisigen ZEV könne dem Umweltschutz jedoch noch deutlich mehr Rechnung getragen werden, da diese Fahrzeuge wie im vorliegenden Fall herkömmliche Fahrzeuge (EV) ersetzen, die ebenfalls dem höheren Preissegment zugeordnet seien und regelmäßig deutlich höhere Emissionen verursachten als beispielsweise ein Kleinwagen. Derartige höherpreisige EV hätten beispielsweise einen C₀₂-Ausstoß von rund 147 C₀₂ g/km (zB Audi A6 2.0 TFSI, 252 PS, 153 C₀₂ g/km; BMW 530i, 252 PS, 143 C₀₂ g/km; Mercedes E 300, 245 PS, 144 C₀₂ g/km) im Vergleich zu rund 120 C₀₂ g/km bei Kompaktwagen (zB VW Golf 1,5 TSI, 150 PS, 114 C₀₂ g/km; Audi A3 SB 1.5 TFSI, 150 PS, 117 C₀₂ g/km; Mercedes A 200, 156 PS, 128 C₀₂ g/km). Bei diesen Werten sei zu bedenken, dass es sich um die C₀₂-Emissionswerte von Neuwagen handle. Die zu ersetzenen Fahrzeuge hätten typischerweise ein älteres Baujahr und auch noch entsprechend höhere Emissionswerte. Häufig hätten hochpreisige Fahrzeuge auch eine längere Lebensdauer bzw eine längere Laufleistung, was die C₀₂-Emissionen in Summe noch erhöhe. Daher habe gerade für hochpreisige Fahrzeuge ein Anreiz geschaffen werden sollen, was jedoch durch die Differenzierung hinsichtlich des Vorsteuerabzugs konterkariert werde. Der mit der Maßnahme in Zusammenhang stehende Umweltschutz werde somit durch die steuerliche Differenzierung beeinträchtigt, was dem unionsrechtlichen Ziel der Förderung des Umweltschutzes zuwiderlaufe.

Wie wesentlich sich diese Differenzierung auswirke, zeige die Entwicklung der Neuzulassungen seit Inkrafttreten der Bestimmung zum Vorsteuerabzug: bei niedelpreisigen ZEVs seien die Verkäufe im Vergleich zum Vorjahr im Jahr 2016 um rund 162 % gestiegen. Demgegenüber seien die Zulassungen im Segment über 80.000,00 Euro lediglich um 46 % gestiegen. Beispielsweise sei die Anzahl an Neuzulassungen von VW Golf mit Elektroantrieb von 122 im Jahr 2015 auf 407 im Jahr 2016 angestiegen. Ebenso hätten sich die Neuzulassungen beim BMW i3 von 228 auf 752 und damit um 524 erhöht. Hingegen habe es beim [Marke] Model * im Jahr 2016 lediglich 83 Neuzulassungen mehr als im Vorjahr gegeben.

Der Umweltschutzgedanke sei augenscheinlich auch dem nationalen Gesetzgeber vorgeschwobt, was nicht zuletzt im Regierungsprogramm dokumentiert sei. Die vorliegende Regelung sei dazu geeignet den Austausch herkömmlicher EV durch ZEV zu unterstützen. Sie sei jedoch unvollständig. Unternehmer, die bislang bereits über ein Fahrzeug mit geringeren Anschaffungskosten verfügt hätten, würden eher die Förderung in Anspruch nehmen können, um ein ebenfalls günstiges ZEV anzuschaffen. Demgegenüber würden hochpreisige Fahrzeuge tendenziell auch durch hochpreisige ZEV ersetzt werden. Hierbei erschließe sich jedoch nicht, weshalb ab Anschaffungskosten

über EUR 80.000,00 der Vorsteuerabzug gänzlich versagt werde, während bei Anschaffungskosten zwischen 40.000,00 Euro und 80.000,00 Euro immerhin eine Gleichstellung mit jenen Fahrzeugen erfolge, deren Anschaffungskosten bis 40.000,00 Euro betrügen. Da es gerade im hochpreisigen Segment derzeit noch wesentliche Unterschiede in den Produktionskosten von herkömmlichen EV (zB Audi, BMW, Mercedes) und ZEV mit vergleichbarer Ausstattung, Sicherheit und Komfort (z.B. [Marke]) gebe, lägen die Anschaffungskosten eines ZEV im höheren Preissegments bereits aus diesem Grund höher. Dies erkläre sich daraus, dass diese Fahrzeuge höhere Reichweiten, damit Batterien mit höherer Kapazität und hohe Entwicklungskosten hätten, von denen später "kleinere" Fahrzeuge profitieren würden.

Dem stehe gegenüber, dass der Umstieg bei einem günstigen Auto einen gänzlichen Ausschluss vom Vorsteuerabzug gänzlich bzw. teilweise aufhebe, während sich der Umstieg im hohen Preissegment überhaupt nicht auf das Recht zum Vorsteuerabzug auswirke. Somit sei es unattraktiver, in diesem (höheren) Preissegment auf ein ZEV umzusteigen. Durch die oben geschilderte Differenzierung komme es folglich zu einer Wettbewerbsverzerrung, da ZEVs sämtlicher Preiskategorien gleichermaßen dem Umweltschutz dienten, allerdings ein Anreiz in Form des Vorsteuerabzugs lediglich für den Erwerb von günstigeren Modellen bestehe.

Die Maßnahme sei überdies mit dem Binnenmarkt unvereinbar, da Fahrzeughersteller aus verschiedenen Mitgliedstaaten betroffen sein können. Hierzu habe der EuGH das Vorliegen einer Beihilfe auch in solchen Fällen bejaht, in denen lediglich potentiell Unternehmer aus unterschiedlichen Mitgliedstaaten betroffen sein können. Durch die vorliegende Regelung könnten nämlich Fahrzeughersteller, die neuere und effizientere Technologien einsetzen würden, welche jedoch noch mit höheren Kosten verbunden seien, davon abgehalten werden, auf dem heimischen Markt aufzutreten.

Zwischenfazit: Die in Frage stehende Regelung sei als Beihilfe im Sinne des Unionsrechts zu qualifizieren, da sie die in Art. 107 AEUV normierten Voraussetzungen erfülle. Sofern auf diese Beihilfe nicht eine Ausnahme vom Beihilfenverbot anwendbar sei, liege ein Verstoß gegen Unionsrecht vor.

b) Werde das Vorliegen einer Beihilfe bejaht, so sei zu prüfen, ob diese gerechtfertigt sei, und somit eine Ausnahme vom Beihilfenverbot vorliegen könnte. Diesbezüglich sei insbesondere zu prüfen, ob es sich bei der gegenständlichen Regelung um eine Beihilfe sozialer Art oder um eine Umweltbeihilfe handeln könnte.

Mit dem Binnenmarkt vereinbar seien einerseits Beihilfen sozialer Art an einzelne Verbraucher, wenn sie ohne Diskriminierung nach der Herkunft der Waren gewährt würden (Art. 107 Abs 2 AEUV). Durch diese Ausnahme lasse sich die Anwendung einer Angemessenheitsgrenze für ZEV jedoch nicht rechtfertigen, da einzelne ZEV-Hersteller dadurch diskriminiert würden. Damit die Voraussetzung nach Art. 107 Abs 2 AEUV eingehalten werde, müsse die fragliche Beihilfe den Verbrauchern unabhängig davon zugute kommen, welches Unternehmen die Waren liefere. Dies sei hier nicht der Fall.

Auch Umweltbeihilfen seien grundsätzlich zulässig. Umweltbeihilfen würden naturgemäß häufig umweltfreundliche Produkte und Technologien gegenüber Alternativen, die die Umwelt stärker belasten, begünstigen; diese Auswirkung der Beihilfen werde jedoch in der Regel nicht als übermäßige Verfälschung des Wettbewerbs betrachtet, da sie in dem eigentlichen Ziel der Beihilfe, der Ökologisierung der Wirtschaft, begründet sei. Allerdings seien die gesamten Auswirkungen der Maßnahme auf die Umwelt, d.h. auch die negativen Auswirkungen auf die Marktstellung und somit auf die Gewinne von Unternehmen, die die Maßnahme nicht in Anspruch nehmen könnten, zu berücksichtigen. Die Mitgliedstaaten müssten dafür Sorge tragen, dass Beihilfen in der Form gewährt würden, die den Wettbewerb und den Handel am wenigsten beeinträchtigen würden. Die Anwendung der im Gesetz normierten Schwelle in Bezug auf die Anschaffungskosten von ZEV beeinträchtige jedenfalls den Wettbewerb innerhalb des ZEV-Segments, ohne das Ziel der Ökologisierung zu unterstützen und stelle somit wohl eine relevante und für die Zulässigkeit einer Umweltbeihilfe schädliche Verfälschung des Wettbewerbs dar. Da gerade im hochpreisigen Fahrzeugsegment (dh bei SUVs und leistungsstarken Fahrzeugen mit hohem Treibstoffverbrauch und entsprechend hohen Emissionen) eine Substitution von EV durch ZEV ökologisch am stärksten zum Tragen komme, sei eine Ausnahme von hochpreisigen und leistungsstarken ZEV von der Vorsteuerabzugsberechtigung aus ökologischen Gründen daher keinesfalls gerechtfertigt. Die Anwendung der Angemessenheitsgrenze für hochpreisige ZEV stelle somit keine zulässige Umweltbeihilfe dar, sondern konterkariert vielmehr den beabsichtigten Zweck. Während die unterschiedliche Behandlung von ZEV und EV und die Diskriminierung von EV mit EU-Recht im Hinblick auf den Umweltschutzgedanken vereinbar sei, sei die asynchrone Besteuerung innerhalb der ZEV beihilfenrechtlich nicht haltbar, da sich eine Ungleichbehandlung innerhalb der ZEV und somit eine Wettbewerbsverzerrung zwischen den ZEV—Herstellern ergebe.

Zwischenfazit: Es seien somit weder die materiellen Voraussetzungen des Art. 107 AEUV (betrifft Beihilfen sozialer Art) noch der AGVO (betrifft Umweltschutzbeihilfen) erfüllt, da die Maßnahme selektiv sei und dem Zweck des Umweltschutzes nicht ausreichend Rechnung trage. Nur durch eine Förderung sämtlicher ZEVs unabhängig von den Anschaffungskosten wäre den Anforderungen des Beihilfenrechts Rechnung getragen.

c) Es sei auch anzumerken, dass eine Beseitigung der Beihilfe durch gänzliche Versagung des Vorsteuerabzugs für ZEVs unionsrechtswidrig wäre. Dies deshalb, da in Art. 176 der MwSt-RL verankert sei, dass die Mitgliedstaaten nur bei ihrem Beitritt zur EU bestehende Ausnahmen vom Vorsteuerabzug beibehalten dürfen (sog. "Stand-Still-Klausel"). Werde eine derartige Ausnahme einmal abgeschafft, wäre deren Wiedereinführung unionsrechtswidrig. Dies habe der EuGH bereits im Jahr 2001 in der Entscheidung Kommission/Frankreich anlässlich der Einführung der Berechtigung auf Vorsteuerabzug für Fahrschulkraftfahrzeuge in Frankreich ausgesprochen. Die Einführung des Vorsteuerabzugs für ZEV stelle eine derartige Abkehr von einem Vorsteuerabzugsverbot dar. Eine Wiedereinführung des Verbots, indem der Vorsteuerabzug für kein ZEV mehr

gewährt würde, würde der Stand-Still-Klausel widersprechen und daher selbst einen Verstoß gegen Unionsrecht darstellen.

Bei der Wahrung des Unionsrechts seien die Mitgliedstaaten angehalten, die nationalen Vorschriften in unionsrechtskonformer Art und Weise auszulegen. Um einen Verstoß gegen Unionsrecht zu verhindern, sei es geboten, den Vorsteuerabzug für sämtliche ZEVs zuzuerkennen, da im umgekehrten Fall (gänzliche Versagung des Vorsteuerabzugs) gegen die Stand-Stil-Klausel verstößen würde. Als gelindestes Mittel zur Herstellung eines unionsrechtskonformen Zustandes wäre somit der 2. Satz von § 12 Abs 2 Z 2a UStG unangewendet zu lassen.

Fazit: Die in Rede stehende Vorsteuerabzugsregelung betreffend ZEV stelle eine verbotene Beihilfe im Sinne des Unionsrechts dar. Eine Ausnahme vom Beihilfenverbot, welche auf die betroffene Regelung anwendbar wäre, sei nicht ersichtlich. Als gelindestes Mittel zur Beseitigung der Unionsrechtswidrigkeit wäre der Vorsteuerabzug für sämtliche ZEV zu gewähren, um einen Verstoß gegen die sog. Stand-Still-Klausel zu vermeiden.

d) Auf Basis der oben angeführten Gründe werde die Aufhebung der angefochtenen Bescheide sowie die Festsetzung der Umsatzsteuer entsprechend den abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen für den Monat September 2016 in Höhe von 1.217.632,67 Euro und für den Monat Oktober 2016 in Höhe von 1.526.550,29 Euro beantragt.

Gleichzeitig werde beantragt, dass die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 BAO unterbleibe und die gegenständliche Beschwerde unmittelbar dem Bundesfinanzgericht vorgelegt werde.

Ebenfalls werde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO beantragt, wobei im Falle einer vollinhaltlichen Stattgabe der Beschwerde angeboten werde, diesen Antrag zurückzuziehen.

In einem ergänzenden Schreiben legte die Bf. ihre Argumente gegen die im Vorlagebericht eines Finanzamtes zu einer den gleichen Sachverhalt betreffenden Beschwerde vertretenen Ansicht folgendermaßen dar:

a) Zu dem vom Finanzamt vertretenen Standpunkt, dass die ab 1.1.2016 eingeführte Regelung im Zusammenhang mit dem begrenzten Vorsteuerabzug für ZEV ein dem Unionsrecht zuzurechnender Vorteil sei, liege eine Missinterpretation der Rechtslage vor. Diese Rechtsansicht stütze sich auf den Umstand, dass von der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgegebene Rechtsvorschriften nicht beihilfeverfangen seien. Diesem Umstand sei grundsätzlich zuzustimmen, er sei jedoch in der vorliegenden Situation nicht anwendbar.

Zum einen sei in der MwSt-RL an keiner Stelle von ZEV die Rede, eine Regelung für diese sei daher schon deshalb nicht aus diesem Regelwerk ableitbar. Zum anderen könne zwar auf die Grundregel, dass Unternehmern der Vorsteuerabzug für Kraftfahrzeuge nach der MwSt-RL gewährt werde, Bezug genommen werden. Hierbei sei jedoch in der Richtlinienbestimmung keinerlei dem österreichischen Recht vergleichbare Regelung -

nämlich die Einschränkung des Vorsteuerabzugs auf bestimmte Fahrzeuge abhängig von den Anschaffungskosten - ersichtlich. Da Österreich auch im Bereich von ZEV mit der Gesetzesänderung in § 12 UStG zum 1.1.2016 nur einen eingeschränkten Vorsteuerabzug gewähre, könne von einer Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben nicht die Rede sein.

Überdies habe der EuGH in der Rechtssache Heiser (C-172/03, 3.3.2005) festgehalten, dass die Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben sehr wohl eine verbotene Beihilfe darstellen könne, wenn die Umsetzung selektiv erfolge. In jenem Verfahren sei es um die Ausgleichszahlungen im Rahmen der Übergangsvorschriften betreffend den Vorsteuerabzug für ärztliche Leistungen gegangen, da letztere seit dem 1.1.1997 unecht umsatzsteuerbefreit seien.

b) Die Argumentation, die Regelung sei nicht selektiv, weil sie unterschiedslos auf alle Unternehmer anwendbar sei, spiegle nicht das volle Ausmaß des Regelungsinhalts wider. Auf den ersten Blick begünstige die Regelung nämlich direkt jene Unternehmer, die ZEV mit Anschaffungskosten unter 40.000,00 Euro bzw. teilweise noch bei Anschaffungskosten unter 80.000,00 Euro erwerben würden. Zu beachten sei jedoch auch, dass es im Rahmen der Selektivität nicht nur darauf ankomme, wer direkt von der betreffenden Regelung profitieren könne.

Die Maßnahme stelle nämlich auch einen indirekten Vorteil für die Hersteller von niederpreisigen ZEV dar, da deren Erwerb durch den Steuervorteil attraktiver werde. Die Europäische Kommission habe die Einführung einer derartigen „Schwelle“ (wie es hier beim Vorsteuerabzug der Fall sei) bereits in der Vergangenheit als de facto selektiv eingestuft, da diese dazu führe, dass der Vorteil in der Praxis nicht allen Unternehmern gleichermaßen offen stehe (Beschluss der Kommission vom 08.05.2011 über die staatliche Beihilfe in der Sache C 24/09, Rn 98). Eine vergleichbare asymmetrische Besteuerung habe der EuGH ebenfalls als unzulässige Beihilfe eingestuft, da dadurch miteinander im Wettbewerb stehende Unternehmer (unterschiedliche Hersteller von ZEV) ungleich behandelt würden (EuGH 07.09.2006, Rs C-526/04, Laboratoires Boiron). Somit liege eine selektive Beihilfe für die Hersteller jener ZEV vor, die vom vollen Vorsteuerabzug profitieren würden.

Die Hersteller von niederpreisigen und hochpreisigen ZEV befänden sich im Hinblick auf das Ziel, weiches die in Rede stehende Maßnahme verfolge, in einer tatsächlich und rechtlich vergleichbaren Lage. Hauptziel der neuen Vorsteuerabzugsregelung sei die Förderung des Umweltschutzes, indem Unternehmer durch den Vorteil des Vorsteuerabzugs ermutigt werden sollen, bevorzugt ZEV für ihr Unternehmen anzuschaffen (vgl. ErlautRV 684, XXV. GP, 31). Sowohl günstigere als auch hochpreisige ZEV trügen gleichermaßen zum Umweltschutz bei. Allerdings könnten es viele niederpreisige ZEV im Hinblick auf ihre Akkuleistung nicht mit herkömmlichen (umweltschädlicheren) Fahrzeugen aufnehmen, sodass sich Unternehmer beim Umstieg auf nachhaltige Antriebsformen eher hochpreisige ZEV anschaffen müssten, um einen adäquaten Ersatz für ihre herkömmlichen Fahrzeuge sicherzustellen.

Bekannterweise stellten alternative Antriebstechnologien für Kraftfahrzeuge im Vergleich zu herkömmlichen Benzin- oder Dieselmotoren noch eine sehr junge Antriebsform dar. Wenngleich die Technik in den letzten Jahren bereits große Fortschritte erzielt habe, sei dennoch noch viel zu investieren, um nachhaltige Antriebsarten im Hinblick auf ihre Handhabung im täglichen Gebrauch an fossile Antriebsarten anzugleichen. Es gehe dabei vor allem um das Thema der Reichweite von (vollständigen) Akkuladungen im Verhältnis zum Auftanken herkömmlicher Fahrzeuge. Ersteres sei - sofern eine vergleichbare Reichweite zu einem vollen Treibstofftank gegeben sein solle - zeitaufwändig. Darüber hinaus sei die Entwicklung und Anschaffung von entsprechend leistungsstarken Akkus äußerst kostenintensiv. Sollten Unternehmer daher langfristig dazu gebracht werden, gänzlich auf ZEV umzusteigen, müssten diese Fahrzeuge ebenso einsatzfähig sein wie ihre Vorgänger mit fossilen Antrieben. Es sei daher erforderlich, die neue Technik stetig fortzuentwickeln und darin zu investieren.

In diesem Zusammenhang sei auch anzumerken, dass leistungsstarke ZEV erheblich höhere Anschaffungskosten hätten. Dies sei jedoch nicht auf den häufig ins Treffen geführten "Luxuscharakter" der Fahrzeuge, sondern in erster Linie auf die Kosten des leistungsstarken Akkus zurückzuführen.

Die Kosten pro kW-Leistung betrügen bei Akkus für Elektroautos derzeit rund 200,00 Euro. Niederpreisige ZEV verfügten in der Regel über Akkus mit einer Kapazität um die 30-50 kWh. Die Reichweite einer Akkuladung gehe damit meist nicht über rund 200 km hinaus. Demgegenüber seien höherpreisige ZEV häufig mit mehr als doppelt so starken Akkus ausgestattet. Dies bringe sie in ihrer Leistungsfähigkeit Verbrennungsmotoren näher, führe jedoch auch zu erheblich höheren Anschaffungskosten. Sollten ZEV realistischerweise gänzlich ihre umweltschädlichen Vorgänger ablösen, so seien die Faktoren Batteriekapazität und die Kürze der Aufladezeit unter gleichzeitiger Erhaltung der Akkulebensdauer wesentliche Entscheidungsgrundlage.

c) Die derzeit geltende Regelung zum Vorsteuerabzug lasse sich nicht mittels eines Verweises auf die Systematik des österreichischen Steuerrechts rechtfertigen. Demzufolge liege keine Beihilfe vor, da auch für herkömmliche Kraftfahrzeuge der Vorsteuerabzug - sofern er überhaupt zustehe - nur innerhalb der Grenzen bestimmter Anschaffungskosten zum Tragen komme. Hierbei werde jedoch unterstellt, dass der beträchtlich eingeschränkte Vorsteuerabzug bei Fahrzeugen die Grundregel darstelle.

Demgegenüber sei nach dem Gesetzeswortlaut vielmehr eine andere Regel-Ausnahmesituation heranzuziehen: ZEV stellten eine eigene Gruppe von Fahrzeugen dar, für die grundsätzlich der Vorsteuerabzug zustehe. Allerdings werde dieser wiederum nicht gewährt, wenn die Anschaffungskosten der ZEV zu hoch seien. Die Heranziehung dieser Grundregel - und ihre uneingeschränkte Umsetzung - wären auch mit dem Ziel der Regelung, nämlich der Förderung des Umweltschutzes, wesentlich besser vereinbar. Der EuGH habe in jüngerer Rechtsprechung weniger auf den Regel-Ausnahme-Vergleich sondern auf die Ziele einer betreffenden Regelung abgestellt, um das Vorliegen einer Beihilfe zu evaluieren.

Diesbezüglich werde auf die Beschwerde vom 20.07.2017 und auf den Umstand verwiesen, dass die MwSt-RL einen uneingeschränkten Vorsteuerabzug für sämtliche Fahrzeuge vorsehe. Darüber hinaus seien die höheren Anschaffungskosten, wie bereits ausgeführt, nicht auf einen besonderen Luxuscharakter, sondern auf Funktionalität und Leistung der ZEV zurückzuführen.

d) Die potentielle Wettbewerbsverfälschung zwischen Fahrzeugherstellern unterschiedlicher Mitgliedstaaten sei ebenfalls darauf zurückzuführen, dass die österreichische Regelung indirekt den Fahrzeugherstellern zugutekomme. Da lediglich Hersteller mit günstigeren ZEV im Angebot ihren Unternehmenskunden die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs in Aussicht stellen könnten, hätten sie einen Vorteil gegenüber jenen Herstellern, die aufgrund weiterer technischer Entwicklung kostenintensivere Fahrzeuge anbieten würden. Für letztere sei es daher schwieriger, in den österreichischen Markt vorzudringen. Somit könne durch die gegenständliche Regelung nicht ausgeschlossen werden, dass der Handel im Binnenmarkt beeinträchtigt werde.

e) Letztlich sei noch auf zwei in diesem Verfahren wesentliche Rechtsgrundlagen des Unionsrechts und ihr Verhältnis zueinander einzugehen. Zunächst handle es sich dabei um das Beihilfeverbot in Art. 107 AEUV. Dies sei eine Bestimmung des Primärrechts, die unmittelbar anwendbar sei. Das Primärrecht sei vergleichbar mit nationalem Verfassungsrecht und nehme den obersten Platz im Stufenbau der Rechtsordnung ein.

Demgegenüber sei die MwSt-RL Teil des Sekundärrechts. Dieses sei dem Primärrecht untergeordnet und dürfe ihm nicht widersprechen. Zur MwSt-RL gehöre auch die sogenannte "Stand-Still-Klausel" in Art 176 MwSt-RL. Darin sei auch normiert, dass eine vor EU-Beitritt in einem Mitgliedstaat bestehende Ausnahme vom Vorsteuerabzug vom jeweiligen Mitgliedstaat beibehalten werden dürfe. Werde die Ausnahme jedoch abgeschafft, so wäre eine Wiedereinführung unionsrechtswidrig.

Sollten die Gerichte zum Schluss kommen, dass es sich bei der gegenständlichen österreichischen Regelung betreffend Vorsteuerabzug für ZEV um eine verbotene Beihilfe hande, so bestünde für den österreichischen Gesetzgeber Anpassungsbedarf. Eine gänzliche Versagung des Vorsteuerabzuges für ZEV würde einer Wiedereinführung einer Ausnahme vom Vorsteuerabzug gleichkommen und wäre daher unionsrechtswidrig. Die adäquate Lösung, um sowohl Art. 107 AEUV als auch Art 176 MWSt-RL gerecht zu werden, bestünde darin, den Vorsteuerabzug für sämtliche ZEV zu ermöglichen.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung wurde von den Vertretern der Bf. ergänzend vorgebracht, im Preis eines [Marke] sei auch quasi eine Mobilitätsgarantie enthalten, da [Marke] europaweit Stromtankstellen anbiete, an denen man gratis tanken könne (Angebot des Super Chargers, bei dem innerhalb von 20 Minuten 80 Prozent der Batterieladung erreicht werden können). Damit solle die Reichweitenangst bekämpft werden, weil niedrigpreisigere KFZ eine geringere Reichweite hätten und aus diesem Grunde der Kauf von Elektroautos sehr eingeschränkt sei. Dabei sei auch zu bedenken, dass der Anteil an Firmen-PKWs in Österreich sehr hoch sei.

Die Frage, ob die Begünstigung billigerer Elektroautos eine Beihilfe darstelle und daher anmeldpflichtig gewesen wäre, bleibe offen und wäre wohl auch vom EuGH zu klären.

Der Finanzamtsvertreter legte eine Stellungnahme der Fachabteilung des BMF vor, und zitierte daraus. Insbesondere gab er zu bedenken, dass sich die Frage stelle, ob Elektrofahrzeuge tatsächlich die Umwelt weniger belasten würden.

Die steuerlichen Vertreter der Bf. entgegneten, dass dies zwar richtig sein möge, die Richtung der EU-Kommission jedoch in Richtung Dekarbonisierung gehe.

Des Weiteren wurden die Erläuterungen zu einem dänischen Gesetz betreffend eine Art Zulassungsgebühr für PKW und der letztendlich beschlossene Gesetzesentwurf vorgelegt. Erläuternd dazu erklärten die steuerlichen Vertreter der Bf., in diesem Fall wäre eine Begrenzung von 800.000 Dänischen Kronen (entspricht ungefähr 100.000 Euro) für die Abgabenfreistellung vorgesehen gewesen. Ein Telefonat mit der EU-Kommission habe aber zu der Ansicht geführt, dass eine derartige Begrenzung mit EU-Recht nicht vereinbar sei.

Die steuerlichen Vertreter der Bf. übergaben ein Schriftstück mit den ihrer Meinung nach an den EUGH heranzutragenden Vorlagefragen, die sie in der Folge erläuterten:

"Vorlagefragen:

1. *Stellt eine Regelung, wie sie durch § 12 Abs. 2 Z 2a UStG angeordnet wird, nach der der Vorsteuerabzug für Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer nur dann zusteht, wenn deren Anschaffungskosten im Rahmen bestimmter Grenzen bleiben, und er bei Überschreiten der Grenzen versagt wird, im Hinblick auf den mit der Regelung verfolgten Zweck des Umweltschutzes eine staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV dar?*
2. *Ist Art. 107 Abs. 1 AEUV so auszulegen, dass er der Anwendung einer nationalen Rechtsvorschrift entgegensteht, die den Vorsteuerabzug für Personenkraftwagen oder Kombinationskraftwagen mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer nur gewährt, wenn deren Anschaffungskosten unter einem im nationalen Recht definierten Betrag liegen?*
3. *Ist Art 176 MwSt-RL dahingehend auszulegen, dass eine als Beihilfe iSd Art. 107 AEUV ausgestaltete teilweise Abkehr von einem Vorsteuerabzugsverbot gänzlich beseitigt werden muss, um weder dem Beihilfenverbot nach Art 107 AEUV noch Art. 176 MwSt-RL zuwiderzulaufen?"*

Der Finanzamtsvertreter wandte ein, dass die Frage Nr. 1 insofern zu eng gestellt werde, als dabei davon ausgegangen werde, dass nur die Gewährung der Vorsteuerabzugsberechtigung für KFZ unter 40.000,00 Euro als Beihilfe deklariert werde, während sich die Frage stelle, ob nicht grundsätzlich die Ausnahme vom Vorsteuerabzugsausschluss eine Beihilfe darstellen würde.

Die steuerlichen Vertreter der Bf. beantragten, ihrer Beschwerde statzugeben oder ein Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH hinsichtlich des Beihilfencharakters der genannten Bestimmung zu stellen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist ausschließlich, ob die auf die Anschaffungskosten der beiden ZEV entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann. Dabei ist von folgendem unstrittigen Sachverhalt auszugehen:

Die Bf. schaffte laut Rechnung vom 22.09.2016 am 28.09.2016 für das Unternehmen ein ZEV der Marke [Marke] Model * um 97.950,01 Euro zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von 19.589,99 Euro an. Der in der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag wurde in der Umsatzsteuervoranmeldung für September 2016 als Vorsteuerbetrag in Abzug gebracht.

Am 18.10.2016 wurde laut Rechnung vom 20.10.2016 ein ZEV der Marke [Marke] Model ** um 130.699,99 Euro zuzüglich Umsatzsteuer in Höhe von 26.140,01 Euro angeschafft. Auch dieser Umsatzsteuerbetrag wurde in der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2016 als Vorsteuerbetrag in Abzug gebracht.

Mit dem Ankauf eines der genannten Modelle ist auch das kostenfreie Tanken an den sogenannten Superschager-Ladestationen verbunden, von denen es in Österreich 9 gibt und die in erster Linie für das Tanken bei der Zurücklegung größerer Strecken gedacht sind. Im Durchschnitt ist für das Laden von Elektroautos mit einem Preis von 3,50 Euro pro 100 km zu rechnen. Daraus ergibt sich - unter der Voraussetzung, dass die Batterien der Autos ausschließlich an firmeninternen Ladestationen geladen werden und dass von den übrigen Besitzern von Elektroautos niemals die vorhandenen Möglichkeiten, gratis zu tanken genutzt werden - ein Preisvorteil von 3.500 Euro für 100.000 km.

Mit den vor dem Bundesfinanzgericht bekämpften Bescheiden vom 26.06.2017 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für September und Oktober 2016 wurden die geltend gemachten Vorsteuerbeträge um die auf die Anschaffungskosten der genannten ZEV entfallenden Umsatzsteuerbeträge vermindert.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und hinsichtlich des aus sich aus der Gratisnutzung der Ladestationen ergebenden Preisvorteils aus dem Artikel in www.stadt-wien.at vom 06.08.2018.

Der festgestellte Sachverhalt ist folgendermaßen rechtlich zu beurteilen:

Gemäß Art. 168 lit. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwSt-RL) ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen

Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

Unter dem Titel "Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug" sieht Artikel 176 MwSt-RL Folgendes vor:

"Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission einstimmig fest, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. In jedem Fall werden diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen."

Bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen im Sinne des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die am 1. Januar 1979 beziehungsweise im Falle der nach diesem Datum der Gemeinschaft beigetretenen Mitgliedstaaten am Tag ihres Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren."

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a UStG 1994 idgF. kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs. 2 Zif. 2 UStG 1994 idgF. 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 Krafträder 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.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 idgF. berechtigen 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, nach den allgemeinen Vorschriften des § 12 UStG 1988 zum Vorsteuerabzug. § 12 Z 2 lit. a UStG 1988 bleibt unberührt.

Gemäß § 28 Abs. 7 UStG 1994 sind, soweit in diesem Bundesgesetz auf Bestimmungen anderer Bundesgesetze verwiesen wird, diese Bestimmungen in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden. Ausgenommen hiervon sind die Verweise auf das EStG 1988 und das KStG 1988 in § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 und § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994.

In diesen Bestimmungen beziehen sich die Verweise auf das EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 681/1994 und das KStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 922/1994.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit b EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 681/1994 dürfen bei den einzelnen Einkünften betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, nicht abgezogen werden, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 922/1994 dürfen Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988, die nicht schon unter § 8 Abs. 2 KStG fallen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gemäß § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die Angemessenheit von Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, BGBl. II Nr. 466/2004 idgF. (PKW-Angemessenheitsverordnung), sind Aufwendungen oder Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personen- oder Kombinationskraftwagens insoweit angemessen, als die Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe im Kalenderjahr 2004 34.000 Euro und ab dem Kalenderjahr 2005 40.000 Euro nicht übersteigen. Diese Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen. Selbständige bewertbare Sonderausstattungen gehören nicht zu den Anschaffungskosten. Anschaffungskostenabhängige Nutzungsaufwendungen oder – ausgaben sind im entsprechenden Ausmaß zu kürzen.

Gemäß § 21 Abs. 3 erster Satz UStG 1994 hat das Finanzamt die Umsatzsteuer u.a. festzusetzen, wenn sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 15.09.2016, Ra 2016/15/0060, unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH festhält, ist das Recht auf Vorsteuerabzug als integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (vgl. etwa EuGH vom 15. April 2010, C-538/08 und C-33/09, *X-Holding BV* und *Oracle Nederland BV*, Rn 37). Dieser Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug wird insbesondere durch die Ausnahmebestimmung des Artikels 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (vgl. nunmehr Artikel 176 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) eingeschränkt. Diese Ausnahmebestimmung ist nach der Rechtsprechung des EuGH "eng" auszulegen. Nach dieser Rechtsprechung setzt die den Mitgliedstaaten nach Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie eingeräumte Möglichkeit voraus, dass die Natur oder die Art der

Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hinreichend konkretisiert ist, um sicherzustellen, dass diese Möglichkeit nicht dazu dient, allgemeine Ausschlüsse von dieser Regelung vorzusehen (vgl. neuerlich EuGH, *X-Holding BV* und *Oracle Nederland BV*, Rn 44; vgl. auch EuGH vom 22. Dezember 2010, C-438/09, *Dankowski*, Rn 46).

Diesbezüglich verweist auch der EuGH in der Rechtssache C-305/97, *Royscot Leasing Ltd, Royscot Industrial Leasing Ltd, Allied Domecq plc* und *T.C. Harrison Group Ltd* gegen *Commissioners of Customs & Excise*, in Rn 23 darauf, dass sich aus der Bestimmung des Artikel 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie (nunmehr Artikel 176 MwSt-RL) eindeutig ergibt, dass die Mitgliedstaaten berechtigt waren, selbst Ausgaben mit streng geschäftlichem Charakter vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen.

Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 – 5 EStG 1988 oder des § 8 Abs. 2 und § 12 Abs. 1 Z 1 – 5 KStG 1988 sind, gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Gegen diese Vorschrift hat der VwGH keine unionsrechtliche Bedenken: Da der damit verbundene Ausschluss vom Vorsteuerabzug bereits unverändert bei In-Kraft-Treten der 6. MwSt-RL bestanden hat, durfte er gemäß Art. 17 Abs. 6 der 6. RL (nunmehr Art 176 MwSt-RL) beibehalten werden (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028; 19.5.2005, 2001/15/0041).

Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 wurde unverändert aus der bis zum Beitritt Österreichs zur EU (am 1. Jänner 1995) geltenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. c UStG 1972 übernommen (vgl. etwa VwGH 22.04.2009, 2006/15/0235). Es handelte sich hiebei um die Beibehaltung eines Ausschlusses im Sinne des Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie (vgl. VwGH 15.09.2016, Ra 2016/15/0060 und die dort wiedergegebene Rechtsprechung des EuGH).

Mit dem AbgÄG 2016, BGBl I 117, bestimmte der Gesetzgeber in § 28 Abs. 7 UStG 1994, dass die Verweise in § 12 Abs 2 Z 2a UStG 1994 auf die Normen des EStG 1988 statisch zu interpretieren sind, was im Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 von klarstellender Natur ist (vgl. *Ruppe/Achatz USTG*⁵, § 12 Tz 150).

Seit 1.1.2016 berechtigen Fahrzeuge mit ausschließlich elektrischem oder elektrohydraulischem Antrieb unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 gemäß § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 zum Vorsteuerabzug.

§ 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 durchbricht das Abzugsverbot des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994, wird aber zugleich durch § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 eingeschränkt.

In den Materialien zum Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 118/2015, 25. GP, 31 ff., wird dazu 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 80.000,00 Euro übersteigen und daher überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben darstellen. Ab Anschaffungskosten von 80.001,00 Euro liegen somit insgesamt überwiegend nicht abzugsfähige Aufwendungen vor.

Da § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG von § 12 Abs. 2 Z 2a UStG idF StRefG 2015/2016 unberührt bleibt, kommt es zur Versagung des Vorsteuerabzuges für die gesamten Anschaffungskosten, da die Lieferung des Elektrofahrzeuges in diesem Fall als nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt (vgl. Achatz/Ruppe, § 12 Tz 208/1 sowie BFG 13.12.2016, RV/7105869/2016).

Im Hinblick darauf, dass die mit der PKW-Angemessenheitsverordnung festgelegte Angemessenheitsgrenze von 40.000,00 Euro jedenfalls die zum 1.1.1995 zufolge der österreichischen Verwaltungsübung bestehende Angemessenheitsgrenze von 350.000,00 ATS (entspricht ca. 25.435,00 Euro) bei weitem übersteigt, bestehen auch insoweit keine Bedenken, dass diesbezügliche eine Verstoß gegen Art 176 MwSt-RL vorliegen könnte.

Wie der EuGH bereits in Rn 22 des Urteils vom 14.06.2001 in der Rechtssache C-345/99 (*Kommission/Frankreich*) und in Rn 45 des Urteils vom 08.01.2002 in der Rechtssache C-409/99 (*Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmH*) entschieden hat, ist die Regelung eines Mitgliedstaats, die bestehende Ausschlusstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie ändert, indem sie diese Tatbestände einschränkt, und dadurch dem Ziel der Sechsten Richtlinie näher kommt, durch die Ausnahmeverordnung des Artikels 17 Absatz 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie gedeckt und verstößt nicht gegen deren Artikel 17 Absatz 2 (bzw. nunmehr gegen Art 176 MwSt-RL).

Da - wie oben dargestellt - der im Preis der Fahrzeuge inkludierte Vorteil, die Batterien der Fahrzeuge kostenlos aufladen zu können, zu keinem nennenswerten Abschlag des Ankaufspreises führt, und die beiden von der Bf. angeschafften Fahrzeuge somit auch unter Berücksichtigung dieses Vorteils die Grenze von 80.000,00 Euro bei weitem überschreiten, ist aufgrund der im Einklang mit Art 176 MwSt-RL stehenden gesetzlichen Regelung der Vorsteuerabzug zu versagen.

Soweit die Bf. einwendet, die gesetzliche Regelung verstößt gegen das in Artikel 107 AEUV normierte Beihilfenverbot ist Folgendes festzuhalten:

Der EuGH hält in seinem Urteil vom 27.10.2005 in den verbundenen Rechtssachen C-266/04, C-270/04, C-276/04 und C-321/04 bis C-325/04 (*Nazairdis SAS*, jetzt *Distribution Casino France SAS*, und andere) in den Rn 29, 30 und 34 bezüglich Art. 88 Abs. 3 EG (entspricht Art. 108 Abs. 3 AEUV) Folgendes fest:

"29 Nach Artikel 88 Absatz 3 EG ist die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung oder Umgestaltung von Beihilfen zu unterrichten. Ist sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das Verfahren des Artikels 88 Absatz 2 EG ein; der betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die Kommission eine abschließende Entscheidung erlassen hat.

30 Eine Beihilfemaßnahme im Sinne von Artikel 87 Absatz 1 EG, die unter Verstoß gegen die sich aus Artikel 88 Absatz 3 EG ergebenden Verpflichtungen durchgeführt wird, ist rechtswidrig (siehe Urteil vom 21. November 1991 in der Rechtssache C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires und Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, Slg. 1991, I-5505, Randnr. 17). Es ist Sache der nationalen Gerichte, die Rechte des Einzelnen gegen eine mögliche Verletzung des Verbots der Durchführung der Beihilfen durch die staatlichen Stellen zu schützen und entsprechend ihrem nationalen Recht daraus alle Folgerungen sowohl für die Gültigkeit der Rechtsakte zur Durchführung der fraglichen Beihilfemaßnahmen als auch für die Wiedereinziehung der gewährten finanziellen Unterstützung zu ziehen (vgl. Urteil vom 27. November 2003 in den Rechtssachen C-34/01 bis C-38/01, *Enirisorse*, Slg. 2003, I-14243, Randnr. 42).

34 Nach ständiger Rechtsprechung fallen Abgaben nicht in den Anwendungsbereich der Vorschriften des EG-Vertrags über staatliche Beihilfen, es sei denn, dass sie die Art der Finanzierung einer Beihilfemaßnahme darstellen, so dass sie Bestandteil dieser Maßnahme sind (Urteil vom 13. Januar 2005 in der Rechtssache C-174/02, *Streekgewest*, Slg. 2005, I-85, Randnr. 25)."

Der Verwaltungsgerichtshof hält unter Berufung auf die Judikatur des EuGH in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 18. Mai 2016, Ro 2014/17/0117, VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024, VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024) Folgendes fest:

"Art. 107 Abs. 1 AEUV enthält ein grundsätzliches Verbot von Beihilfen, die mit dem gemeinsamen Markt unvereinbar sind. Dadurch soll verhindert werden, dass der Handel zwischen Mitgliedstaaten durch von staatlichen Stellen gewährte Vergünstigungen beeinträchtigt wird, die in verschiedenartiger Weise durch die Bevorzugung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Voraussetzungen für die Qualifizierung einer nationalen Maßnahme als staatliche Beihilfe gemäß Art. 107 AEUV sind die Finanzierung dieser Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln, das Vorliegen eines Vorteils für ein Unternehmen,

die Selektivität dieser Maßnahme und die Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten und eine daraus resultierende Verfälschung des Wettbewerbs.

Der Begriff der Beihilfe umfasst nicht nur positive Leistungen sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH kann ein Unternehmer in einem seine Abgabenschuld betreffenden Abgabenverfahren nicht erfolgreich geltend machen, dass die Befreiung eines anderen Unternehmers (oder dessen niedrigere Besteuerung) eine unionsrechtswidrige Beihilfe sei. Der Schuldner einer Abgabe kann sich also nicht mit der Begründung, die Befreiung (oder eine niedrigere Besteuerung) anderer Unternehmer stelle eine staatliche Beihilfe dar, der Zahlung der Abgabe entziehen. Ein Abgabenschuldner könnte sich nur dann ausnahmsweise auf der Grundlage des Beihilfenverbotes seiner Zahlungspflicht entziehen, wenn eine Regelung vorläge, nach welcher der Abgabenertrag unmittelbar einer Verwendung zugeführt werden müsste, die ihrerseits die Beihilfemaßnahme darstellte."

Eine Erstattung der Abgabe kann jedenfalls nur dann gewährt werden, wenn nachgewiesen ist, dass die Beträge, soweit ihre Erstattung gefordert wird, eine Überkompensierung zugunsten der Konkurrenten darstellen würden (vgl. Urteil des EuGH vom 7. September 2006, Rs C-526/04, *Laboratoires Boiron SA*, Rn 47, sowie VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024 mwN).

Ein solcher Ausnahmefall, bei welchem nach der zugrunde liegenden Regelung das Aufkommen aus der Abgabe für die Finanzierung einer Beihilfe verwendet würde, liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Es besteht kein zwingender Zusammenhang zwischen dem Ausschluss vom Vorsteuerabzug und einer allfälligen beihilfenrelevanten Verwendung des Steuerertrages der Umsatzsatzsteuer.

Dem Einwand, die Steuerbefreiung des § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 stelle eine unionsrechtswidrige Beihilfengewährung im Sinne des Art 107 Abs. 1 AEUV dar, mangelt es daher bereits insofern in Bezug auf die der Bf. vorgeschriebene Umsatzsteuer an rechtlicher Relevanz, weshalb auch von der Einleitung eines Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH in dieser Frage Abstand zu nehmen war.

Im Übrigen hegte auch der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 14.03.2017, E 278/2017 keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1988.

Dementsprechend waren die von der Bf. eingebrochenen Umsatzsteuervoranmeldungen für September und Oktober 2016 um die geltend gemachten Vorsteuerbeträge, die auf die Anschaffungskosten der genannten Kraftfahrzeuge entfielen, zu korrigieren. Da sich die bekanntgegebenen Selbstberechnungen somit als nicht richtig erwies, mussten die Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate September und Oktober 2016 gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 von Amts wegen jeweils in der in den Vorauszahlungsbescheiden ausgewiesenen Höhe festgesetzt werden.

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.

Da die rechtliche Beurteilung der von der Beschwerdeführerin aufgeworfenen Rechtsfrage, ob dem Ausschluss des Vorsteuerabzuges für die von ihr angekauften Personenkleidung das Beihilfenverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV entgegensteht, im Sinne der zitierten ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. bspw. VwGH 19.10.2017, Ro 2015/16/0024) erfolgte, war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 20. August 2018