

28. Oktober 2016

BMF-010219/0369-VI/4/2016

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Zollämter
Großbetriebsprüfung
Finanzpolizei
Steuerfahndung
Bundesfinanzgericht

Salzburger Steuerdialog 2016
Ergebnisunterlage Umsatzsteuer

Ergebnisse des Salzburger Steuerdialogs 2016 im Bereich der Umsatzsteuer

1. Steuerfreie Mitarbeiterrabatte ab 1.1.2016

1.1. Bezug habende Norm

§ 4 Abs. 9 UStG 1994 (UStR 2000 Rz 682)

1.2. Sachverhalt

Der Unternehmer (Fertigteilhausfirma) gewährt seinen Mitarbeitern beim Kauf eines Fertigteilhauses einen 20-prozentigen Mitarbeiterrabatt. Der Kaufpreis eines bestimmten Typs eines Fertigteilhauses beträgt üblicherweise 220.000 Euro brutto (Kaufpreis bei Geschäftskunden). Ein Dienstnehmer kauft im Jahr 2016 ein solches Fertigteilhaus um 176.000 Euro (220.000 Euro minus 20% Mitarbeiterrabatt von 44.000 Euro).

1.3. Fragestellung

Der geldwerte Vorteil gemäß [§ 15 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988](#) aus dem kostenlosen oder verbilligten Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber oder ein mit dem Arbeitgeber verbundenes Konzernunternehmen im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (Mitarbeiterabbatt), ist nach Maßgabe folgender Bestimmung von der Einkommensteuer befreit:

Der Mitarbeiterabbatt ist steuerfrei, wenn er bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988](#) im Einzelfall 20% nicht übersteigt ([§ 3 Abs. 1 Z 21 lit. c EStG 1988](#)).

Wie ist der an den Dienstnehmer für das Fertigteilhaus gewährte Mitarbeiterabbatt in Höhe von 44.000 Euro umsatzsteuerlich zu behandeln?

1.4. Lösung

Nach [§ 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988](#) idF StRefG 2015/2016, ist der geldwerte Vorteil gemäß [§ 15 Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988](#) aus dem kostenlosen oder verbilligten Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber oder ein mit dem Arbeitgeber verbundenes Konzernunternehmen im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (Mitarbeiterabbatt), unter bestimmten weiteren Voraussetzungen von der Einkommensteuer befreit, wenn er im Einzelfall 20% nicht übersteigt (vgl. LStR 2002 Rz 103).

Gemäß [§ 4 Abs. 9 lit. a UStG 1994](#) ist ungeachtet [§ 4 Abs. 1 UStG 1994](#) der Normalwert die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den Bedarf seines Personals, sofern das Entgelt niedriger als der Normalwert ist und der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Der Normalwert ist als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen anzusetzen, wenn das Entgelt aus außerbetrieblichen Motiven (familiäre oder freundschaftliche Nahebeziehungen, Gesellschafterstellung oder gesellschaftliche Verflechtung, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, Arbeitgeber-, Arbeitnehmerverhältnis, usw.) vom Normalwert abweicht. Bei

Sachzuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer werden aus Vereinfachungsgründen weiterhin die Werte als Normalwert herangezogen werden können, die den Sachbezügen bei der Lohnsteuer zu Grunde gelegt sind (vgl. UStR 2000 Rz 682). [§ 15 Abs. 2 Z 3 lit. b EStG 1988](#) bestimmt, dass für Mitarbeiterrabatte der geldwerte Vorteil insoweit mit null zu bemessen ist, als die Voraussetzungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 21 EStG 1988](#) vorliegen.

Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer beträgt daher im gegenständlichen Fall 146.666,67 Euro.

2. StabG 1 – Dachgeschoßausbau durch Mieter

2.1. Bezug habende Norm

[§ 6 Abs. 1 Z 16](#) iVm [Abs. 2 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 899a bis 899c)

2.2. Sachverhalt

Die X-GmbH hat ein mehrgeschoßiges Geschäfts- und Bürogebäude im Jahr 2009 um 7.500.000 Euro erworben und die in diesem Zusammenhang in Rechnung gestellte Vorsteuer geltend gemacht. Nach Durchführung von Sanierungsmaßnahmen wurde bzw. wird das Gebäude ab 1.1.2010 zu marktüblichen Konditionen wie folgt vermietet:

- das Erdgeschoß an eine Supermarktkette;
- das 1. Obergeschoß an eine Werbeagentur;
- die Büroflächen im 2. und 3. Obergeschoß an eine Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR), die diese Gebäudeteile im Wesentlichen nicht unternehmerisch nutzt. Nur ein Büroraum im Ausmaß von 18 m² wird von der KöR seit 1.1.2013 an einen selbständigen Trainer und Coach für Führungskräfte (=Untermieter) weitervermietet, der ausschließlich steuerpflichtige Umsätze erzielt.
- Das Dachgeschoß ist nicht ausgebaut und wurde bislang daher nicht vermietet.

Die X-GmbH hat gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) bei sämtlichen Mietverhältnissen auf die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) verzichtet. Die Umsätze aus der Vermietung wurden bzw. werden daher mit 20% versteuert und damit im Zusammenhang stehende laufende Vorsteuern geltend gemacht.

Da die KöR dringend weitere Büroflächen benötigt, hat sie mit der Vermieterin vereinbart, dass im Jahr 2016 das Dachgeschoß ausgebaut und das Dach entsprechend angehoben werden soll. Dadurch sollen neue Büro- und Sanitäräumlichkeiten entstehen. Die Baumaßnahmen sollen durch die KöR veranlasst werden. Die diesbezüglichen Baukosten (geplante Kosten 1.200.000 Euro zuzüglich USt) sollen als Mieterinvestitionen vereinbarungsgemäß von der Mieterin (der KöR) übernommen werden. Der bestehende Mietvertrag soll nicht geändert werden.

Die X-GmbH nutzt diese Baumaßnahmen und lässt gleichzeitig auf eigene Rechnung einen barrierefreien Zugang errichten und einen Lift einbauen (geplante Kosten 100.000 Euro zuzüglich USt).

2.3. Fragestellung

1. Wird durch die Neuerrichtung (Aufstockung und Ausbau des Dachgeschoßes in Form einer Mieterinvestition) durch die Mieterin (die KöR) ein neues Mietverhältnis begründet und wie ist die vereinbarte Mieterinvestition der KöR umsatzsteuerlich zu behandeln?
2. Haben die Investitionen der X-GmbH in Form der Errichtung eines barrierefreien Zugangs und des erstmaligen Einbaues eines Liftes Auswirkungen auf die bestehenden Mietverhältnisse?
3. Wie ist die Untervermietung durch die KöR umsatzsteuerlich zu behandeln und welche Auswirkungen ergeben sich dadurch für die X-GmbH?

2.4. Lösung

Zu Frage 1:

Im vorliegenden Fall liegt eine Neuerrichtung und keine Mieterinvestition im herkömmlichen Sinne vor (vgl. zur umsatzsteuerlichen Behandlung von

Mieterinvestitionen *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 50 sowie § 4 Tz 61, *Mayr/Ungericht*, UStG⁴ § 4 Anm. 8 und *Pernegger*, in *Melhardt/Tumpel*, UStG², § 4 Rz 109). Die beabsichtigte Investition erfolgt zwar vordergründig eindeutig im Interesse der KöR, doch wird der X-GmbH als Eigentümerin des Mietobjektes durch die Aufstockung ihres Gebäudes ein beachtlicher verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Vermögensvorteil verschafft (Schaffung zusätzlicher Bausubstanz am Gebäude). Entsprechend der getroffenen vertraglichen Vereinbarung zwischen der X-GmbH und der KöR wird in wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen werden können, dass sich die X-GmbH auf bestimmte Zeit zur Duldung der Nutzung des neu errichteten Gebäudeteiles durch die KöR verpflichtet hat und die Gegenleistung der KöR in der Besorgung der erforderlichen Baumaßnahmen besteht (vgl. auch EuGH 26.9.2013, Rs [C-283/12](#), *Serebryannay vek EOOD*, zur Vermietung einer Wohnung ohne laufenden Mietzins gegen die Verpflichtung des Mieters bauliche Maßnahmen durchzuführen, die dem Vermieter nach Vertragsende zu Gute kommen).

Durch die Aufstockung des Gebäudes und den Ausbau des bislang nicht nutzbaren Dachgeschoßes entsteht ein neuer baulich abgeschlossener, selbständiger Gebäudeteil (zum Begriff siehe UStR 2000 Rz 899b sowie *Mayr*, in *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, Anm 91 ff zu § 6 Abs. 2). Dieser Teil ist bezüglich des Vorliegens eines Mietverhältnisses iSd [§ 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994](#) gesondert zu beurteilen.

Da im Ausgangsfall eine Neuerrichtung eines Gebäudeteiles nach dem 1.9.2012 vorliegt und ein neues Mietverhältnis begründet wird, liegt gemäß der Übergangsregelung des [§ 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994](#) ein „Neufall“ vor. Die X-GmbH kann daher hinsichtlich des Bestandverhältnisses des neuen, selbständigen Gebäudeteils nicht gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) zur Steuerpflicht optieren. Der Vorsteuerabzug ist daher insoweit ausgeschlossen. Auswirkungen könnten sich bei der X-GmbH hinsichtlich des Vorsteueraufteilungsschlüssels betreffend die

nicht direkt zuordenbaren Kosten (zB Gemeinkosten für das gesamte Gebäude) ergeben.

Für die übrigen Gebäudeteile (2. und 3. Obergeschoß), die bereits von dem ab 1.1.2010 begründeten Mietverhältnis zwischen der X-GmbH und der KÖR umfasst sind, tritt aufgrund der Aufstockung des Gebäudes keine Änderung ein. Die Option zur Steuerpflicht nach [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) ist diesbezüglich weiterhin möglich und – damit verbunden – auch der Vorsteuerabzug (vgl. auch UStR 2000 Rz 899c).

Die Aufstockung des Gebäudes stellt bei der KÖR mangels einer nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen keinen Betrieb gewerblicher Art iSd [§ 2 Abs. 3 UStG 1994](#) iVm [§ 2 KStG 1988](#) dar. Aus diesem Grund ist die KÖR nicht berechtigt, eine Rechnung mit Steuerausweis an die X-GmbH auszustellen und sind die iZm den Bauleistungen an sie verrechneten Vorsteuern auch nicht abzugsfähig.

Zu Frage 2:

Durch die erstmalige Errichtung eines barrierefreien Zugangs sowie den erstmaligen Einbau eines Liftes entsteht weder ein neuer noch ein neu nutzbargemachter Gebäudeteil iSv UStR 2000 Rz 899c. Daher ist die diesbezügliche Investition der X-GmbH für die steuerpflichtige Behandlung der mit 1.1.2010 begründeten Mietverhältnisse auch dann unschädlich, wenn es in der Folge zu Mietanpassungen kommt. Der Vorsteuerabzug aus den entstandenen Kosten steht der X-GmbH daher bei Erfüllung der Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) mit Ausnahme jenes Anteils der Vorsteuern aus diesen Kosten, der dem neu errichteten Dachgeschoß zuzuordnen ist, zu.

Zu Frage 3:

Auf Ebene der KöR muss zunächst geprüft werden, ob die Untervermietung des Büroraumes einen Betrieb gewerblicher Art iSd [§ 2 Abs. 3](#) letzter Gedankenstrich UStG 1994 begründet (vgl. zu den Voraussetzungen UStR 2000 Rz 265). Liegt ein entgeltliches Bestandverhältnis im zivilrechtlichen Sinn vor, kann die KöR den vereinbarten Mietzins gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) steuerpflichtig behandeln, da der Mieter den angemieteten Raum ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze verwendet (zur diesbezüglichen Nachweispflicht des Vermieters siehe UStR 2000 Rz 899a).

Selbst wenn die KöR das nach dem 31.8.2012 begründete Untermietverhältnis gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) steuerfrei behandeln würde, ergibt sich keine Auswirkung auf das Erstmietverhältnis zwischen der X-GmbH und der KöR, da dieses für sich betrachtet einen „Altfall“ darstellt (vgl. auch *Mayr*, in *Scheiner/Kolacny/Caganek*, Kommentar zur Mehrwertsteuer – UStG 1994, Anm 100/5-1 zu § 6 Abs. 2). Die KöR wäre jedoch iZm der Vermietung gemäß [§ 12 Abs. 3 UStG 1994](#) vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen (zB hinsichtlich der von der X-GmbH in Rechnung gestellten Steuer).

3. StabG 2 – Generalsanierung (Entkernung)

3.1. Bezug habende Norm

[§ 6 Abs. 1 Z 16](#) iVm [Abs. 2](#) sowie [§ 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 899c)

3.2. Sachverhalt

Gegenstand der XY Gemeinde-Infrastruktur KG (in der Folge kurz: XY-KG) ist die Errichtung und Sanierung bestehender Gebäude, zB Schulen, und die Nutzung durch anschließende Vermietung. Im Eigentum der XY-KG befindet sich auch ein Gebäude, in welchem derzeit eine Volksschule untergebracht ist. Mit der Gemeinde XY besteht seit der Ausgliederung der Liegenschaft in die XY-KG im Jahr 2011 ein unbefristetes Mietverhältnis iSd UStR 2000 Rz 274, für das gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) zur Steuerpflicht optiert wurde bzw. wird (Verrechnung mit 20% USt; Abzug der in diesem Zusammenhang angefallenen Vorsteuern).

Im Jahr 2016 soll das Schulgebäude generalsaniert werden, wobei im Detail folgende Baumaßnahmen geplant sind:

Fassadensanierung, Fensteraustausch, bauphysikalische Maßnahmen zur Energieoptimierung, Innenraumsanierung (Türen, Böden, Beschichtung, Einrichtung), Lifteinbau, Erneuerung der Elektroinstallationen, Erneuerung Sanitärräume, Warmwasseraufarbeitung, Erneuerung der Sicherheitstechnik und der Heizungsanlagen, Verlegung von Ver- und Entsorgungsleitungen im Dachboden für einen etwaigen späteren Dachbodenausbau.

Variante:

Im Zuge der Generalsanierung werden in einem Stockwerk Baumaßnahmen gesetzt, um die ehemaligen Schulklassen in mehrere neue Büros für die Gemeinde umzubauen.

3.3. Fragestellung

1. Ist auf das gegenständliche Mietverhältnis die Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 weiterhin anzuwenden (dh. keine Neuerrichtung iSd [§ 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994](#))?
2. Steht hinsichtlich der Sanierungsaufwendungen der Vorsteuerabzug zu, oder liegt ein den Vorsteuerabzug ausschließender Tatbestand des neu oder neu nutzbar gemachten Gebäudeteiles (An- oder Zubau, Aufstockung, Entkernung des Gebäudes unter Erhalt der Fassade) vor? Wie sind in diesem Zusammenhang die Begriffe „Neuerrichtung nach dem Gesamtbild“, „neue Nutzbarmachung“ und „Entkernung“ zu verstehen?
3. Zur Variante:
Ist hier von einer Neuerrichtung zu sprechen bzw. hat diese teilweise Änderung der Wesensart dieses Stockwerkes Auswirkungen auf das gesamte Gebäude?

3.4. Lösung

Zu den Fragen 1 und 2:

Nach UStR 2000 Rz 899c führen Sanierungsmaßnahmen, die nach dem 31. August 2012 gesetzt werden, zu keiner Änderung des bestehenden Mietverhältnisses und zu keiner (Neu)Errichtung. Daran ändert auch eine iZm der

Sanierung (zB Großreparatur) erfolgende Mietzinsanpassung nichts (vgl. *Mayr*, in *Scheiner/Kolacny/Cagane*, Kommentar zur Mehrwertsteuer- UStG 1994, Anm 113 zu § 6 Abs. 2). Entsteht allerdings durch einen nach diesem Stichtag getätigten Herstellungsaufwand ein neuer oder ein neu nutzbar gemachter baulich abgeschlossener Gebäudeteil (zB Zu- oder Anbau; Gebäudeaufstockung), ist insoweit von einer Änderung des Mietverhältnisses und einer (Neu)Errichtung auszugehen, sodass für diese Aufwendungen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, wenn der Vermieter gemäß [§ 6 Abs. 2 letzter Satz UStG 1994](#) nicht zur Steuerpflicht optieren darf (vgl. UStR 2000 Rz 899c). Dasselbe gilt für Fälle, in denen nach dem Gesamtbild von einer Neuerrichtung auszugehen ist.

Nach dem Gesamtbild ist von einer Neuerrichtung auszugehen, wenn

- es zur Entkernung unter Erhalt der Fassade oder der Außenwände kommt (vgl. UStR 2000 Rz 899c), oder
- dadurch im Wesentlichen eine Änderung in der Wesensart bzw. Funktionalität des Gebäudes bewirkt wird, sodass sich die Zweckbestimmung und Nutzungsmöglichkeit des Gebäudes ändert (zB bisher als Wohnraum verwendete Gebäude(-teile) werden in Geschäftsräumlichkeiten umgebaut), oder
- dadurch ein aufgrund schwerer Schäden an der Bausubstanz tatsächlich völlig unbrauchbar gewordenes Gebäude wieder voll verwendungsfähig gemacht wird (vgl. VwGH 16.12.2009, [2009/15/0079](#)).

Bloße der Substanzerhaltung und Aufrechterhaltung der Nutzbarkeit des Gebäudes dienende Instandhaltungsmaßnahmen und Großreparaturen führen zu keiner Neuerrichtung bzw. neuen Nutzbarmachung, auch wenn sie – wie im Ausgangsfall – nahezu das gesamte Gebäude betreffen, höhere Gesamtkosten verursachen und eine Modernisierungsmaßnahme darstellen. Die Weiterverrechnung dieser Kosten im Wege einer Erhöhung der Miete bewirkt nicht das Entstehen eines neuen Mietverhältnisses. Die XY-KG kann das Mietverhältnis mit der Gemeinde XY daher weiterhin steuerpflichtig behandeln

und ist unter den Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Für die erstmalige Verlegung von Ver- und Entsorgungsleitungen im Dachboden für einen etwaigen späteren Dachbodenausbau kann dies hingegen nur gelten, wenn die XY-KG zweifelsfrei darlegen kann, dass im Zeitpunkt dieser Baumaßnahme die Wahrscheinlichkeit einer steuerpflichtigen Vermietung an einen Mieter, der den umgebauten Dachboden nahezu ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze verwendet, mit größerer Sicherheit anzunehmen ist als der Fall einer steuerfreien Vermietung (siehe diesbezüglich UStR 2000 Rz 900 f zum Vorsteuerabzug in Hinblick auf eine künftige Option).

Zu Frage 3 – Variante:

In diesem Fall ändern sich durch die Raumaufteilung und die bauliche Umgestaltung der Räumlichkeiten die Wesensart und die Funktion eines baulich abgeschlossenen, selbständigen Gebäudeteiles (Umbau von Klassenzimmern in Büroräume in einem gesamten Stockwerk). Es ist daher hinsichtlich dieses Gebäudeteiles nach dem Gesamtbild von einer Neuerrichtung bzw. neuen Nutzbarmachung iSd UStR 2000 Rz 899c auszugehen, sodass insoweit eine Option zur Steuerpflicht iSd [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) und somit ein Vorsteuerabzug aus den diesbezüglichen Baukosten nicht möglich ist.

Betreffend die übrigen an die Gemeinde vermieteten Gebäudeteile, die unverändert schulischen Zwecken dienen, kann weiterhin eine steuerpflichtige Behandlung des Mietverhältnisses erfolgen und die darauf entfallenden anteiligen Vorsteuern können unter den Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) abgezogen werden, wenn das Schulgebäude trotz des Sanierungsbedarfes noch nutzbar war.

4. Steuersatz Personenbeförderung auf Firmengelände

4.1. Bezug habende Norm

[§ 3a Abs. 10](#) iVm [§ 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 1301 bis 1313)

4.2. Sachverhalt

Ein Unternehmer betreibt auf seinem Betriebsgelände im Inland ein Informationszentrum, in welchem die Besucher des Unternehmens kostenlos Informationen über den Betrieb des Unternehmens erhalten. Des Weiteren bietet der Unternehmer eine kostenpflichtige Rundfahrt mit einem Bus auf dem Betriebsareal an, wobei die Teilnehmer während der Rundfahrt Informationen über diverse Anlagen, Fertigungsstätten, Betriebsfeuerwehr etc. erhalten und die Teilnehmer die Möglichkeit haben, diese Einrichtungen des Unternehmens vom Beförderungsmittel (Bus) aus zu sehen.

4.3. Fragestellung

Kann in diesem Fall der ermäßigte Steuersatz für die Personenbeförderung zur Anwendung kommen?

4.4. Lösung

Im vorliegenden Sachverhalt besteht die Leistung aus einem Beförderungselement und einem Informations- bzw. Unterhaltungselement. Da die einzelnen Elemente aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers so eng miteinander verbunden sind, dass sie in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv ein Ganzes bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre, liegt eine einheitliche Leistung vor (siehe UStR 2000 Rz 346 mVa EuGH-Judikatur).

Unter Personenbeförderung ist eine Leistung zu verstehen, deren Hauptzweck auf eine der Raumüberwindung dienende Fortbewegung von Personen gerichtet ist. Der bloße Umstand, dass es bei einer sonstigen Leistung auch zu einer Ortsveränderung von Personen (Beförderungselement) kommt, führt jedoch nicht automatisch zum Vorliegen einer Beförderungsleistung. Steht bei einer sonstigen Leistung nicht die Zurücklegung von Distanzen, sondern ein anderer Zweck im Vordergrund, liegt keine Personenbeförderung vor (vgl. *Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG², § 10 Rz 411). Gleiches gilt für Leistungen, die (zumindest überwiegend) der Unterhaltung bzw. der sportlichen oder Abenteuer vermittelnden Betätigung dienen (siehe UStR 2000 Rz 1305).

Im vorliegenden Sachverhalt spielt das Element der Personenbeförderung nur eine untergeordnete Rolle im Vergleich zur Informationsweitergabe bzw. Unterhaltung der teilnehmenden Besucher. Es liegt eine unselbständige Nebenleistung vor, die für die Kunden keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. EuGH 27.9.2012, [C-392/11](#), *Field Fisher Waterhouse*; siehe auch UStR 2000 Rz 347 mVa weitere EuGH-Judikatur). Es ist somit nicht von einer Personenbeförderung zum ermäßigten Steuersatz auszugehen.

5. Steuersatz für Beförderung mit Kleinzug oder schienenloser „Bahn“

5.1. Bezug habende Norm

[§ 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994](#), [§ 10 Abs. 3 Z 8 UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 1301 bis 1313, Rz 1431 bis 1433)

5.2. Sachverhalt

Ein Unternehmer betreibt von März bis Oktober

a) eine schienenlose „**Bahn**“

Diese Zugmaschine (Kleintraktor) mit Anhängern fährt auf einem Rundkurs (5 Haltestellen) auf einem vorgegeben Gelände.

b) einen **Kleinzug** auf Schienen

Die befahrene Rundstrecke erstreckt sich auf ca. 4 km. Es gibt einen fixen Fahrplan und 4 Haltestellen.

Zusätzliche Leistungen werden nicht erbracht.

5.3. Fragestellung

Kommt in diesen Fällen der ermäßigte Steuersatz von 10% (Personenbeförderung) oder der Normalsteuersatz zur Anwendung?

5.4. Lösung

Der ermäßigte Steuersatz von 10% ([§ 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994](#)) umfasst die Beförderung von Personen mit Verkehrsmittel aller Art, soweit nicht [§ 6 Abs. 1 Z 3](#) oder [§ 10 Abs. 3 Z 9 UStG 1994](#) anzuwenden ist.

Unter dem Sammelbegriff „Verkehrsmittel“ sind alle Beförderungsmittel zu verstehen, die den im Beförderungssteuergesetz 1953 aufgezählten nach Art oder Funktion gleichen; [§ 10 Abs. 2 Z 19 UStG 1972](#) bezieht sich insbesondere auf die Personenbeförderung mit solchen Verkehrsmitteln (VwGH 23.9.1985, [84/15/0049](#)).

Sowohl eine Zugmaschine mit Anhängern (schienenlose Bahn) als auch ein Kleinzug stellen Verkehrsmittel aller Art iSd [§ 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994](#) dar, da sie ihrer Art und Funktion nach den im seinerzeitigen Beförderungssteuergesetz genannten Beförderungsmitteln gleichen.

Unter Personenbeförderung ist eine Leistung zu verstehen, deren Hauptzweck auf eine der Raumüberwindung dienende Fortbewegung von Personen gerichtet ist. Zwar führt der bloße Umstand, dass es bei einer sonstigen Leistung auch zu einer Ortsveränderung von Personen (Beförderungselement) kommt, nicht automatisch zum Vorliegen einer Beförderungsleistung (vgl. *Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG², § 10 Rz 411*).

Im vorliegenden Sachverhalt ist jedoch bei der Beförderung einer Person mittels Zugmaschine mit Anhängern und mittels Kleinzügen – nicht zuletzt mangels Vorliegen zusätzlicher Leistungen – der Hauptzweck der Personenbeförderung auf die Raumüberwindung gerichtet, sodass der ermäßigte Steuersatz von 10% gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994](#) zur Anwendung gelangt.

6. E-Fahrzeug 1 (Überlassung eines PKW mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer an einen Arbeitnehmer)

6.1. Bezugshabende Norm

[§ 3a Abs. 1a, § 3a Abs. 2, § 4, § 12 Abs. 2 Z 2 lit a und lit b](#) und [§ 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 475 bis 488, Rz 672, Rz 1949, Rz 1984 und Rz 1985)

6.2. Sachverhalt

Ein Unternehmer erwirbt ein ausschließlich elektrisch angetriebenes Fahrzeug (CO₂-Emissionswert = 0 Gramm pro km) und überlässt dieses Dienstauto einem Außendienstmitarbeiter, der dieses auch kostenlos dauerhaft privat nutzen darf. Im Arbeitsvertrag ist diesbezüglich nichts geregelt.

Außerdem wird eine betriebseigene Ladestation für derartige Elektroautos vom Unternehmer angeschafft und genutzt.

Es handelt sich dabei um folgende Fälle:

- a) das überlassene Fahrzeug berechtigt unabhängig von der Neuregelung des [§ 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994](#) zum Vorsteuerabzug (zB Kleinbus);
- b) es handelt sich um einen PKW mit Anschaffungskosten \leq 40.000 Euro;
- c) es handelt sich um einen PKW mit Anschaffungskosten zwischen 40.000 Euro und 80.000 Euro;
- d) es handelt sich um einen PKW mit Anschaffungskosten $>$ 80.000 Euro.

6.3. Fragestellung

- 1. Unterliegt die Überlassung des Fahrzeuges an den Mitarbeiter der Umsatzbesteuerung?
- 2. Steht für die Anschaffung des Fahrzeuges und der Ladestation sowie für die Kosten des Betriebes insbesondere für die Energie(= Strom)kosten ein Vorsteuerabzug zu?

6.4. Lösung

Zu Frage 1 - Leistungsaustausch/Verwendungseigenverbrauch

Sachzuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, für die dieser einen Teil seiner Arbeitsleistung aufwendet, stellen einen tauschähnlichen Umsatz dar. Wird im Gegensatz dazu für die Sachzuwendung weder ein Teil der Arbeitsleistung aufgewendet noch sonst eine Gegenleistung erbracht, so handelt es sich um einen unentgeltlichen Vorgang, der bei Vorliegen der Voraussetzungen der Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß [§ 3a Abs. 1a UStG 1994](#) unterliegt.

Zu Fall d) Beträgt der Anschaffungswert des PKWs mehr als 80.000 Euro, besteht das Recht auf Vorsteuerabzug nicht und ist daher auch der Tatbestand des Verwendungseigenverbrauchs nicht erfüllt. In diesem Fall ist daher – anders als in den Fällen a) bis c) – keine Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß [§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#) vorzunehmen.

Bei der Überlassung eines Fahrzeuges an Arbeitnehmer können unabhängig davon, ob es sich um einen (Verwendungs)Eigenverbrauch oder einen tauschähnlichen Umsatz handelt, als Bemessungsgrundlage aus Vereinfachungsgründen jene Werte herangezogen werden, die den Sachbezügen bei der Lohnsteuer zugrunde gelegt werden (UStR 2000 Rz 672). Gemäß [§ 4 Abs. 1 Z 3 Sachbezugswerteverordnung](#) (VO BGBl II Nr. 416/2001 idF BGBl II Nr. 243/2015) ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer ab 1.1.2016 ein Sachbezugswert von Null anzusetzen.

Zu Frage 2 - Vorsteuerabzug

Vorsteuerabzug für die angeschafften Fahrzeuge

Fall a) Der Vorsteuerabzug steht nach den allgemeinen Bestimmungen des [§ 12 UStG 1994](#) zu. Er ist nicht nach [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994](#) ausgeschlossen.

Fall b) Der Vorsteuerabzug steht für die gesamten Anschaffungskosten des PKWs gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994](#) zu.

Fall c) Gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994](#) steht der Vorsteuerabzug für ein Fahrzeug, für das auch (nicht überwiegend) ertragsteuerlich nicht abzugsfähige Ausgaben (Aufwendungen) getätigt werden für die gesamten Anschaffungskosten, dh. in voller Höhe, zu. Jedoch ist jener Teil der Ausgaben (Aufwendungen), der ertragsteuerlichen Abzugsverböten unterliegt, im Jahr der Anschaffung der Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994](#) (Aufwandseigenverbrauch) zu unterwerfen.

Fall d) Der Vorsteuerabzug ist für Personenkraftwagen, deren Anschaffungskosten ertragsteuerlich überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben darstellen, gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) zur Gänze ausgeschlossen.

Vorsteuerabzug für die Anschaffung der Ladestation

Nach den UStR 2000 Rz 1949 gehören Leistungen, die mit der Errichtung und Erhaltung von betriebseigenen Garagen, Tankstellen oder Reparaturwerkstätten zusammenhängen, nicht zum Betrieb eines Fahrzeuges. Eine Ladestation für Elektroautos ist eine Tankstelle iS dieser Randzahl. Daher steht für die Anschaffung der Ladestation in allen vier Fällen der Vorsteuerabzug grundsätzlich nach den allgemeinen Bestimmungen des [§ 12 UStG 1994](#) zu. Er ist nicht nach [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994](#) ausgeschlossen.

Vorsteuerabzug für die Betriebskosten

Die Kosten für den Betrieb eines ausschließlich elektrisch angetriebenen Fahrzeuges (CO₂-Emissionswert = 0 Gramm pro km) sind idR in voller Höhe abzugsfähig. Sind die Kosten jedoch unangemessen hoch und unterliegen daher den ertragsteuerlichen Abzugsverböten ist der Vorsteuerabzug nach [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) ausgeschlossen. Dies könnte dann der Fall sein, wenn bei einem Fahrzeug, bei dem die Anschaffungskosten zu kürzen sind (Fall c und d),

aufgrund seiner gehobenen Ausstattung tatsächlich höhere Kosten (zB höhere Servicekosten oder Reparaturkosten) anfallen (vgl. EStR 2000 Rz 4780).

Die Kosten für Strom als Treibstoff für ausschließlich elektrisch angetriebene Fahrzeuge (CO₂-Emissionswert = 0 Gramm pro km) sind idR in voller Höhe abzugsfähig, weil nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Treibstoffverbrauch bei einem luxuriös ausgestatteten Kraftfahrzeug überproportional hoch ist (siehe sinngemäß EStR 2000 Rz 4781 mVa VwGH 27.7.1994, [92/13/0175](#)).

PKW Anschaffungskosten (in Euro)	Vorsteuerabzug PKW	Vorsteuerabzug Ladestation	Vorsteuerabzug Betriebskosten
Kleinbus	Voll nach allgemeinen Bestimmungen	Ja nach allgemeinen Bestimmungen	Ja nach allgemeinen Bestimmungen
≤ 40.000	Voll gem. § 12/2/2a UStG	Ja nach allgemeinen Bestimmungen	Ja gem. § 12/2/2a UStG
40.000 > 80.000	Voll jedoch Korrektur durch AufwandsEV	Ja Nach allgemeinen Bestimmungen	Ja gem. § 12/2/2a UStG; allenfalls Korrektur durch AufwandsEV
>80.000	Nein Gem. § 12/2/2/a UStG zur Gänze ausgeschlossen	Grds. Ja nach allgemeinen Bestimmungen	Grds. Ja gem. § 12/2/2a UStG außer: § 12/2/2/a UStG

7. E-Fahrzeug 2 (Verwendungseigenverbrauch und Verkauf eines PKW mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer)

7.1. Bezugshabende Norm

[§ 1 Abs. 1 Z 1](#), [§ 3a Abs. 1a](#), [§ 4 Abs. 8 lit. b](#), [§ 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994](#) (UStR 2000 Rz 680, Rz 1984 f)

7.2. Sachverhalt

Ein Unternehmer kauft im Jahr 2016 im Inland einen Personenkraftwagen mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer, für den nach [§ 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994](#)

Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Die Anschaffungskosten des Personenkraftwagens betragen 60.000 Euro (brutto). Neben der ausschließlichen Nutzung für steuerpflichtige Umsätze verwendet der Unternehmer den Personenkraftwagen auch für Privatfahrten. Der Unternehmer beabsichtigt, den Personenkraftwagen zu verkaufen.

7.3. Fragestellung

Zum [§ 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994](#) idF StRefG 2015/2016 stellt sich die Frage, wie ein Verwendungseigenverbrauch bzw. der Verkauf eines Fahrzeugs mit CO₂-Emissionswert von 0 bei einem Anschaffungswert von zB 60.000 Euro zu berechnen ist?

7.4. Lösung

Zur Frage des Verwendungseigenverbrauchs:

Der Vorsteuerabzug steht für ein Fahrzeug, für das auch (nicht überwiegend) Ausgaben (Aufwendungen) getätigt werden, die ertragsteuerlich nicht abzugsfähig sind, gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994](#) für die gesamten Anschaffungskosten, dh. in voller Höhe, zu. Jedoch ist jener Teil der Aufwendungen, der ertragsteuerlichen Abzugsverböten unterliegt, im Jahr der Anschaffung der Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994](#) (Aufwandseigenverbrauch) zu unterwerfen (siehe UStR 2000 Rz 59).

Nach [§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#) wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den Bedarf seines Personals sind, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt. Unabhängig von der Vornahme einer Eigenverbrauchsbesteuerung nach [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994](#) (Aufwandseigenverbrauch) stellt die Verwendung des Elektrokraftfahrzeuges für Privatfahrten einen weiteren Eigenverbrauch (Verwendungseigenverbrauch) gemäß [§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#) dar (vgl. *Mayr/Ungericht*, UStG⁴, § 1 Anm. 33; siehe auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 1 Tz 385/2).

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage bestimmt [§ 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994](#), dass sich der Umsatz im Falle des [§ 3a Abs. 1a Z 1 und 2 UStG 1994](#) nach den auf die Ausführung dieser Leistungen entfallenden Kosten bemisst. Bei der Nutzung von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens bilden die auf die nichtunternehmerische Nutzung des Gegenstandes entfallenden Kosten die Bemessungsgrundlage. Dazu zählen neben den laufenden Betriebskosten auch die anteilige Absetzung für Abnutzung. Die Kosten sind um Aufwendungen, bei denen kein Vorsteuerabzug möglich ist, zu kürzen (UStR 2000 Rz 680; zur Berechnung siehe Fall 8 Kalenderjahr 2016).

Zur Frage des Verkaufs des Elektrokraftfahrzeuges:

Nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Umsatz wird im Falle des [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) nach dem Entgelt bemessen ([§ 4 Abs. 1 UStG 1994](#)). Für den Fall, dass der Unternehmer das Elektrokraftfahrzeug verkauft (zB im Jahr 2017 um 50.000 Euro brutto), unterliegt die Lieferung den allgemeinen Regeln über die Umsatzbesteuerung. Insbesondere ist die Steuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994](#) nicht anwendbar, da diese Bestimmung u.a. zur Voraussetzung hat, dass der Unternehmer für den Gegenstand keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte (vgl. VwGH 27.8.2008, [2006/15/0127](#)). Die Lieferung durch den Unternehmer ist somit grundsätzlich als steuerpflichtig (ausgenommen zB steuerfreie Ausfuhrlieferung oder steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung) zu behandeln. Wenn der Unternehmer im Jahr 2017 das Elektrokraftfahrzeug um 50.000 Euro (brutto) steuerpflichtig liefert, ist das gesamte Entgelt von 41.666,66 Euro (50.000 Euro / 1,2) der Umsatzbesteuerung zu unterziehen; hinsichtlich der im Jahr 2016 ausgelösten Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung nach [§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994](#) (20.000 Euro / 1,2 x 20% = 3.333,33 Euro) kann eine positive Vorsteuerberichtigung iS des [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) (4/5 von 3.333,33 Euro = 2.666,66 Euro) vorgenommen werden.

8. E-Fahrzeug 3 (Anschaffung eines PKW mit einem CO2-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer vor dem 1.1.2016)

8.1. Bezug habende Norm

[§ 1 Abs. 1 Z 1, § 3a Abs. 1a, § 4 Abs. 8 lit. b, § 12 Abs. 2 Z 2a und Abs. 10 UStG 1994 \(UStR 2000 Rz 680, Rz 1984 f, 2075 ff\)](#)

8.2. Sachverhalt

Sachverhalt 1:

Die Anschaffung des Elektrofahrzeuges erfolgte für unternehmerische Zwecke bereits im Jahr 2015, wobei die Anschaffungskosten 40.000 Euro (brutto) betrugen. Dieses Fahrzeug wird vom Unternehmer auch zu 40% für außerunternehmerische Zwecke verwendet. 2017 wird dieses Elektrofahrzeug um einen Kaufpreis von 30.000 Euro veräußert.

Variante: Die Anschaffungskosten betrugen 60.000 Euro (brutto). Dieses Fahrzeug wird vom Unternehmer auch zu 40% für außerunternehmerische Zwecke verwendet. 2017 wird dieses Elektrofahrzeug um einen Kaufpreis von 50.000 Euro veräußert.

Sachverhalt 2:

Die Anschaffung des Elektrofahrzeuges erfolgte für unternehmerische Zwecke bereits im Jahre 2015, wobei in den Jahren 2016 bis 2017 auf eine positive Vorsteuerberichterstattung verzichtet wurde. Eine Zuordnung dieses Fahrzeuges zum außerunternehmerischen Bereich wurde in der Umsatzsteuererklärung 2015 nicht vorgenommen. Sowohl aus den Stromrechnungen wie auch aus den Servicerechnungen machte der Unternehmer in den Jahren 2016 und 2017 den Vorsteuerabzug geltend. Im Jahre 2017 wird das Elektrofahrzeug veräußert.

8.3. Fragestellung

zum Sachverhalt 1:

- Kann im Jahr 2016 eine positive Vorsteuerberichtigung iHv 5.333 Euro (= 4/5 von 6.666 Euro) für dieses Fahrzeug geltend gemacht werden oder berechnet sich die Vorsteuerberichtigung mit jährlich 1.333 Euro (= 1/5 von 6.666 Euro) in den Jahren 2016 bis 2019?
- Von welcher Bemessungsgrundlage errechnet sich in diesem Fall der Verwendungseigenverbrauch?
- Von welcher Bemessungsgrundlage ist beim Verkauf im Jahr 2017 auszugehen, wenn für die Jahre 2016 und 2017 eine positive Vorsteuerberichtigung erfolgt ist?

Variante:

- Kann im Jahre 2016 eine positive Vorsteuerberichtigung iHv 8.000 Euro (= 4/5 von 10.000 Euro) für dieses Fahrzeug geltend gemacht werden oder ist die Vorsteuerberichtigung mit 5.333 Euro (= 4/5 von 6.666 Euro) begrenzt bzw. berechnet sich die Vorsteuerberichtigung mit jährlich 1.333 Euro (= 1/5 von 6.666 Euro) in den Jahren 2016 bis 2019?
- Von welcher Bemessungsgrundlage errechnet sich in diesen Fällen der Verwendungseigenverbrauch ab 2016?
- Von welcher Bemessungsgrundlage ist beim Verkauf im Jahr 2017 auszugehen, wenn für die Jahre 2016 und 2017 eine positive Vorsteuerberichtigung erfolgt ist?

zum Sachverhalt 2:

- Unterliegt der Veräußerungserlös der Umsatzsteuerpflicht?

8.4. Lösung

Zum Sachverhalt 1:

Wurde ein nach [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994](#) vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenes Fahrzeug vor dem 1.1.2016 angeschafft und fällt es nach dem

31.12.2015 in den begünstigten Kreis des [§ 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994](#), ist es grundsätzlich einer positiven Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) zugänglich (vgl. *Kuder/Pfeiffer*, ÖStZ 15-16/2015, S 447 ff), wobei eine (allfällige) Berichtigung (nur) innerhalb der vier auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden Kalenderjahre (jeweils jährlich) vorzunehmen ist.

Für den vorliegenden Fall ergibt sich folgende Beurteilung:

- 2015:** Kein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten für das „CO₂-freie“ Elektrofahrzeug; mangels eines Vorsteuerabzuges keine Besteuerung eines Verwendungseigenverbrauchs nach [§ 3a Abs. 1a Z 1 UStG 1994](#).
- 2016:** Es kann eine positive Vorsteuerberichtigung in Höhe von 1.333,33 Euro (gesamte Umsatzsteuer: 40.000 Euro / 1,2 x 20 % = 6.666,66 Euro; Fünftelberichtigung: 6.666,66 Euro / 5 = 1.333,33 Euro) vorgenommen werden; die Privatnutzung von 40 % ist der Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterziehen (Bemessungsgrundlage bilden die Kosten – zB AfA: 33.333,33 Euro / 8 = 4.166,66 Euro; davon Bemessungsgrundlage Eigenverbrauch: 4.166,66 Euro x 40% = 1.666,66 Euro; darauf entfallende USt: 1.666,66 Euro x 20% = 333,33 Euro). Hinsichtlich (laufender) Betriebskosten siehe Lösung zu Fall 7.
- 2017:** Die Veräußerung ist steuerpflichtig (25.000 Euro zuzüglich 20% USt iHv 5.000 Euro = Verkaufspreis 30.000 Euro brutto); es kann eine positive Vorsteuerberichtigung für drei Jahre (2017 bis 2019) in Höhe von 3.999,99 Euro (gesamte Umsatzsteuer: 40.000 Euro / 1,2 x 20 % = 6.666,66 Euro; Fünftelberichtigung für 3 Jahre: 6.666,66 Euro / 5 x 3 = 3.999,99 Euro) vorgenommen werden; die Privatnutzung von 40% ist der Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterziehen (zur Berechnung siehe 2016).

Variante:

2015: Siehe oben.

- 2016:** Es kann eine positive Vorsteuerberichtigung in Höhe von 1.333,33 Euro (gesamte Umsatzsteuer: $40.000 \text{ Euro} / 1,2 \times 20 \% = 6.666,66 \text{ Euro}$; Fünftelberichtigung: $6.666,66 \text{ Euro} / 5 = 1.333,33 \text{ Euro}$) vorgenommen werden, wobei der die Angemessenheitsgrenze übersteigende Teil außer Betracht bleibt; die Privatnutzung von 40% ist der Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterziehen (Bemessungsgrundlage bilden die Kosten – zB AfA: $33.333,33 \text{ Euro} / 8 = 4.166,66 \text{ Euro}$; davon Bemessungsgrundlage Eigenverbrauch: $4.166,66 \text{ Euro} \times 40\% = 1.666,66 \text{ Euro}$; darauf entfallende USt: $1.666,66 \text{ Euro} \times 20\% = 333,33 \text{ Euro}$).
- 2017:** Die Veräußerung ist steuerpflichtig ($41.666,66 \text{ Euro}$ zuzüglich 20% USt von $8.333,33 \text{ Euro} = \text{Verkaufspreis } 50.000 \text{ Euro brutto}$); es kann eine positive Vorsteuerberichtigung für drei Jahre (2017 bis 2019) in Höhe von 6.000 Euro (gesamte Umsatzsteuer: $60.000 \text{ Euro} / 1,2 \times 20 \% = 10.000 \text{ Euro}$; Fünftelberichtigung für 3 Jahre: $10.000 \text{ Euro} / 5 \times 3 = 6.000 \text{ Euro}$) vorgenommen werden; die Privatnutzung von 40% ist der Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterziehen (Bemessungsgrundlage bilden die Kosten – zB AfA: $50.000 \text{ Euro} / 8 = 6.250 \text{ Euro}$; davon Bemessungsgrundlage Eigenverbrauch: $6.250 \text{ Euro} \times 40\% = 2.500 \text{ Euro}$; darauf entfallende USt: $2.500 \text{ Euro} \times 20\% = 500 \text{ Euro}$).

Zum Sachverhalt 2:

Da das Elektrofahrzeug für unternehmerische Zwecke angeschafft wurde und zumindest teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigte (positive Vorsteuerberichtigung nach [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#), außer im Falle des [Abs. 13](#)), ist die Veräußerung im Jahr 2017 mit dem gesamten Entgelt der Umsatzbesteuerung zu unterziehen (siehe auch Sachverhalt 1). Die Steuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994](#) ist nicht anwendbar, weil diese Bestimmung u.a. zur Voraussetzung hat, dass der Unternehmer für den Gegenstand keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte (vgl. VwGH 27.8.2008, [2006/15/0127](#)).

Bundesministerium für Finanzen, 28. Oktober 2016