



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Abgabenrechtliche Behandlung von Personenkraftwagen unter Berücksichtigung des Elektroautos“

verfasst von / submitted by

Mag. Christian IRO

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2023 / Vienna 2023

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it ap-
pears on the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen
Taxation and Accounting

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Daniela Hohenwarther-Mayr, LL.M.

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	5
1. Struktur der Arbeit und Forschungsfragen.....	8
2. Der Personenkraftwagen im Wandel der Zeit	12
2.1. Geschichtliche Entwicklungen zum Personenkraftwagen.....	12
2.2. Statistische Zahlen zum Personenkraftwagen.....	14
3. Einkommensteuer	20
3.1. Kauf	21
3.1.1. Definition Neuwagen und Gebrauchtwagen	21
3.1.2. Angemessenheitsprüfung bei Neuwagen und Gebrauchtwagen	22
3.2. Leasing.....	25
3.3. Steuerliche Begünstigungen iZm der Anschaffung eines Elektroautos	28
3.3.1. Staatliche Förderungen für Betriebe und Private	28
3.3.2. Staatliche Förderungen und deren Auswirkungen auf die Angemessenheitsgrenze	29
3.3.3. Investitionsfreibetrag gem § 11 EStG.....	29
3.4. Laufender Betrieb.....	31
3.4.1. Betriebsaufwendungen.....	31
3.4.2. Abschreibungen	32
3.4.3. Gewinnfreibetrag	35
3.5. Ausscheiden aus dem Betrieb	36
3.6. Privatnutzung	37
4. Umsatzsteuer	39
4.1. Kauf Neuwagen und Gebrauchtwagen.....	39
4.1.1. Allgemeine Ausführungen zum Vorsteuerabzug	39
4.1.2. Vorsteuerabzug beim Personenkraftwagen gem § 12 Abs 2 Z 2 UStG ...	40
4.1.3. Vorsteuerabzug beim emissionslosen Fahrzeug gem § 12 Abs 2 Z 2a UStG	41

4.2. Leasing.....	43
4.3. Laufender Betrieb.....	43
4.3.1. Betriebsaufwendungen.....	43
4.3.2. Änderung der Verhältnisse § 12 Abs 10 UStG.....	45
4.4. Ausscheiden aus dem Betrieb.....	46
4.5. Privatnutzung.....	46
4.6. Übersicht zum Vorsteuerabzug.....	48
5. Normverbrauchsabgabe.....	49
5.1. Allgemeine Ausführungen zur Normverbrauchsabgabe.....	49
5.2. Steuersatz.....	50
5.3. Beispiele zur Berechnung der NoVA.....	55
6. Motorbezogene Versicherungssteuer.....	56
6.1. Allgemeine Ausführungen zur motorbezogenen Versicherungssteuer.....	56
6.2. Steuersatz.....	57
6.3. Beispiele zur Berechnung der motorbezogenen Versicherungssteuer.....	58
7. Mineralölsteuer.....	59
8. Nationales Emissionszertifikatehandelsgesetz.....	61
8.1. Allgemeine Ausführungen zur CO ₂ -Steuer.....	61
8.2. Zusammensetzung des Spritpreises in Österreich.....	65
9. Vergleich zwischen Auto mit Verbrennungsmotor und Auto mit Elektromotor..	66
10. Rechtstheoretische Überlegungen zu den steuerlichen Begünstigungen iZm dem PKW.....	71
10.1. Gleichheitsgrundsatz gem Art 7 B-VG.....	71
10.2. Grundrecht auf Eigentum gem Art 5 StGG iVm Art 1 1. ZP EMERK.....	75
10.3. Beihilfe gem Art 107 AEUV?.....	77
11. Resümee.....	82
12. Verzeichnisse.....	84
12.1. Literaturverzeichnis.....	84
12.2. Judikaturverzeichnis.....	92

12.3. Abbildungsverzeichnis	95
13. Anhang	96
13.1. Zusammenfassung	96
13.2. Abstract.....	97

Abkürzungsverzeichnis

AC	Alternating Current (= Wechselstrom)
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AfA	Absetzung für Abnutzung
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
AGVO	Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung
Anm	Anmerkung
Aufl	Auflage
AvA	Abschreibung vom Anlagevermögen
AW	Anschaffungswert
BEÖ	Bundesverband Elektromobilität Österreich
BEV	Battery Electric Vehicle
BFG	Bundesfinanzgericht
Bmgl	Bemessungsgrundlage
BMK	Bundesministerium für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie
BMW	Bayerische Motoren Werke
B-VG	Bundesverfassungsgesetz
BW	Buchwert
bzw	beziehungsweise
CO ₂	Kohlenstoffdioxid
E-Auto	Elektroauto
E-Fuel	Elektro-Kraftstoff
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
EStG	Einkommensteuergesetz 1988
EU	Europäische Union

EV	Eigenverbrauch
GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
g/km	Gramm pro Kilometer
grds	grundsätzlich
hA	herrschende Ansicht
Hj	Halbjahr
idR	in der Regel
IFB	Investitionsfreibetrag
iHv	in Höhe von
inkl	inklusive
iSd	im Sinne des
iVm	in Verbindung mit
Kfz-Steuer	Kraftfahrzeugsteuer
KliBG	Klimabonusgesetz 2022
KN	Kombinierte Nomenklatur
KW	Kilowatt
LKW	Lastkraftwagen
MinStG	Mineralölsteuergesetz 2022
MÖSt	Mineralölsteuer
mtl	monatlich
MWR	Mehr-Weniger-Rechnung
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
NEHG	Nationales Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022
NoVA	Normverbrauchsabgabe
NoVAG	Normverbrauchsabgabegesetz 1991
OGH	Oberster Gerichtshof

OLG	Oberlandesgericht
ÖVP	Österreichische Volkspartei
PA	Privatanteil
PKW	Personenkraftwagen
StGG	Staatsgrundgesetz 1867
StR	Steuerrecht
StRefG	Steuerreformgesetz
StruktAnpG	Strukturanpassungsgesetz 1996
Ts	Teilstich
UR	Unternehmensrecht
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz 1994
VersStG	Versicherungssteuergesetz 1953
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VSt	Vorsteuer
WLTP	Worldwide Harmonised Light-Duty Vehicles Test Procedure
zB	zum Beispiel
ZP	Zusatzprotokoll

1. Struktur der Arbeit und Forschungsfragen

Steuern stellen die Haupteinnahmequelle der Republik Österreich dar. Sie erfüllen aber nicht nur rein fiskalische Zwecke, sondern sie dienen unter anderem auch der Verteilungs- und Konjunkturpolitik.¹ In den letzten Jahren erkannte der Gesetzgeber auf Grund der zunehmenden globalen Erderwärmung eine weitere nicht fiskalische Aufgabe. Er gestaltete und versucht durch Neueinführung von Lenkungssteuern wie zB dem Nationalen Emissionszertifikatehandelsgesetz² oder durch eine Änderung der Bemessungsgrundlage von Steuern wie zB dem Normverbrauchsabgabengesetz³ oder dem Versicherungssteuergesetz⁴ die Bürger zu umweltschonenden Verhalten und einem verantwortungsvollen Umgang mit den begrenzten natürlichen Ressourcen zu lenken.

Fraglich ist, ob diese Lenkungssteuern immer den gewünschten Effekt erzielen können. Eine Steuer auf das nicht gewünschte Verhalten ist nur dann zielführend, wenn dieses Verhalten unterbunden wird. Kann das gewünschte Verhalten tatsächlich unterbunden werden, so hat das wiederum zur Folge, dass der Staat keine Einnahmen durch die Steuer lukrieren kann, was aus fiskalischer Sicht des Staates auch nicht erstrebenswert ist.⁵

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es unter dem Gesichtspunkt „Steuern als Lenkungsinstrument“ die unübersichtlichen steuerlichen Regelungen von E-Autos mit den allgemeinen Regeln für Personenkraftwagen⁶ systematisch gegenüberzustellen und deren Vorteile und Nachteile aufzuzeigen.

Unter einem PKW⁷ versteht § 2 Z 3 iVm Z 5 Kraftfahrzeuggesetz ein mehrspuriges Kraftfahrzeug mit vier Rädern, das nach seiner Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt ist und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als acht

¹ Steuersysteme als Steuerungssysteme, Das WU Magazin, 5 ff (https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/h/structure/about/publications/Magazin/WU_Magazin_03_2021.pdf; abgerufen am 15. Juni 2023); vgl zu nicht fiskalischen Zwecken des Gesetzgebers auch VfGH 9.12.2014, G 136/2014 = Vfslg 19933 (Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Managergehältern) sowie ua VfGH 9.3.1989, V20/88 = Vfslg 12011 (Die Besteuerung von Spielautomaten dient neben fiskalischen Zwecken auch Spielerschutzgründen).

² BGBl. I Nr. 10/2022.

³ BGBl. I Nr. 695/1991.

⁴ BGBl. I Nr. 133/1953.

⁵ *Kirchmayr/Achatz*, Lenkungssteuern - das neue Wundermittel der Steuerpolitik? taxlex 2019 Heft 9, 233.

⁶ Sofern in dieser Arbeit nicht zwischen den verschiedenen Antriebsformen eines Personenkraftwagens unterschieden wird, sind alle Antriebsformen unter dem Begriff Personenkraftwagen zu subsumieren.

⁷ Kurzform für Personenkraftwagen.

Personen Platz aufweist. Nicht unter den Begriff PKW fallen Kleinlastkraftwagen⁸ und Kleinbusse.⁹

Diese Arbeit beginnt mit einem kurzen geschichtlichen Überblick zum PKW und geht der Frage nach, ob das E-Auto tatsächlich umweltfreundlicher und die einzige Alternative ist, um die CO₂-Neutralität zu erreichen. Dargestellt werden die aktuellen Neuzulassungen von PKW mit Verbrennungsmotor und Elektroautos, sowie die Entwicklungen der letzten 10 Jahre. Den Abschluss dieses Kapitels bildet das Verbot von Neuzulassungen für Verbrennungsmotoren ab dem Jahr 2035, welche Ausnahmen es davon geben wird und inwiefern dieses Ziel realistisch ist.

Kapitel drei und die darauffolgenden Kapitel gehen auf die steuerliche Behandlung von E-Autos ein. Zuerst werden die einkommensteuerlichen Besonderheiten dargestellt, beginnend mit der Anschaffung eines Autos. Hier wird unter anderem der Kauf und das Leasing thematisiert sowie die Abgrenzung zwischen einem Neuwagen und einem Gebrauchtwagen beleuchtet. Weiters beschäftigt sich dieser Abschnitt mit der Luxustangente iHv 40.000 € iZm der Anschaffung eines Neuwagens und eines Gebrauchtwagens. Ist die Wertgrenze der Angemessenheitsverordnung heute noch zeitgemäß? Welche Förderungen gibt es bei Elektroautos sowohl für Unternehmen als auch für Privatpersonen ist eine weitere Frage, die behandelt wird.

Danach werden die Besonderheiten von PKW im laufenden Betrieb erläutert sowie auf die Abschreibungsmöglichkeiten von PKW und E-Autos eingegangen und der Investitionsfreibetrag dargestellt. Der Abschluss dieses Kapitel bilden die Ausführungen zum Ausscheiden eines Fahrzeugs aus dem Betrieb.

Abschnitt vier befasst sich mit den umsatzsteuerlichen Bestimmungen für PKW. Es werden die gesetzlichen Regelungen des Vorsteuerabzugs bei der Anschaffung von Elektroautos erläutert sowie untersucht, welche Betriebsaufwendungen beim E-Auto zum Vorsteuerabzug

⁸ Unter einem Kleinlastkraftwagen wird ein Fahrzeug verstanden, das nach dem äußeren Erscheinungsbild und seiner Ausstattung erheblich von einem Personenkraftwagen abweicht (Vgl § 2 VO BGBI. II Nr. 193/2002).

⁹ Ein Kleinbus ist ein Fahrzeug, das eine kastenförmige Bauform aufweist und Platz für mehr als sechs Personen (inkl. Fahrersitz) bietet (Vgl § 5 VO BGBI. II Nr. 193/2002); vgl zur steuerlichen Einordnung welche Autoformen nicht unter dem Begriff Personenkraftwagen fallen § 1 VO BGBI. II Nr. 193/2002.

führen, und was passiert, wenn es zu einer Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs 10 UStG beim emissionsfreien Fahrzeug kommt. Weiters befasst sich dieses Kapitel mit der Frage, ob ein steuerbarer Vorgang beim Verkauf eines Autos mit Verbrennungsmotor und beim Verkauf eines Elektroautos vorliegt.

Die Normverbrauchsabgabe bildet das Kernthema von Kapitel fünf. So beleuchtet dieser Abschnitt die Frage, wann der Steuertatbestand der NoVA entsteht und welche legislative Änderungen es in den letzten Jahren gab. Das Kapitel befasst sich auch mit der Fragestellung, welche Steuersubjekte der Normverbrauchsabgabe unterliegen und wie die Bemessungsgrundlage der Normverbrauchsabgabe zu ermitteln ist. Ein Schwerpunkt dieses Abschnitts ist dem Tarif der NoVA gewidmet, und zwar wie sich dieser Tarif in den nächsten Jahren noch verändern wird und welche Lenkungswirkung die NoVA entfalten soll bzw ob dieser Lenkungseffekt erreicht werden kann.

Im Zentrum von Kapitel sechs steht die Frage, was die motorbezogene Versicherungssteuer ist, welche Veränderungen es durch das Steuerreformgesetz 2020¹⁰ gab und welche Autoformen der Versicherungssteuer unterliegen. Weiters wird die Bemessungsgrundlage und der Steuersatz untersucht und anhand von Beispielen dargestellt.

Mit der Mineralölsteuer beschäftigt sich Kapitel sieben und es wird erläutert, wie unterschiedlich Benzin- und Dieselaufos abgabenrechtlich behandelt werden.

Folgend wird das nationale Emissionszertifikatehandelsgesetz¹¹ (umgangssprachlich auch CO₂-Steuer genannt), das mit Oktober 2022 eingeführt wurde, im Zusammenhang mit PKW untersucht. Der Lenkungseffekt und der Geltungsbereich der CO₂-Steuer sind Überlegungen, die in diesem Kapitel behandelt werden. Weiters wie hoch die Bemessungsgrundlage ist, sowie deren zukünftige Entwicklung und welche Entlastungsmaßnahmen zur Abfederung der CO₂-Steuer gesetzt werden.

¹⁰ StRefG 2020 BGBl. I Nr. 103/2019.

¹¹ ÖkoStRefG 2022 BGBl. I Nr. 10/2022.

Zusammenfassend stellt Kapitel neun einen Vergleich zwischen einem Auto mit Verbrennungsmotor und einem Auto mit Elektromotor in Form eines umfassenden Beispiels dar und geht der Frage nach, welche Autoform steuerrechtlich vorteilhafter ist.

Das letzte Kapitel befasst sich mit rechtstheoretischen Überlegungen, wie zB ob die steuerlichen Begünstigungen für E-Autos (der Vorsteuerabzug, die degressive AfA oder der Investitionsfreibetrag), eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes gem Art 7 B-VG sind. Weiters wird untersucht, ob die Normverbrauchsabgabe, die motorbezogene Versicherungssteuer, die CO₂-Steuer und die Mineralölsteuer eine Verletzung des Grundrechts auf Eigentum gem Art 5 StGG iVm Art 1 1. ZP EMERK darstellen, da dasselbe Steuerobjekt, nämlich das Auto mit Verbrennungsmotor, mit nahezu identen Steuern mehrfach belegt wird.

Den Abschluss der Arbeit bildet die Frage, inwiefern staatliche Förderungen eine verbotene Beihilfe iSd Art 107 AEUV darstellen können und wenn ja, ob sie vielleicht doch zulässig sind.

2. Der Personenkraftwagen im Wandel der Zeit

2.1. Geschichtliche Entwicklungen zum Personenkraftwagen

Die Geschichte des Automobils geht auf den 29. Jänner 1886 zurück, als sein Erfinder Carl Benz¹² das „Patent-Motorwagen Nummer 1“ (Abbildung 1) für den PKW mit Verbrennungsmotor beim kaiserlichen Patentamt in Berlin angemeldet hat.¹³ Es handelte sich nicht, wie man heute vermuten mag, um ein vierspuriges Fahrzeug, sondern um ein dreirädriges Fahrzeug, das mit Gas betrieben wurde.



Abbildung 1: Benz-Patenturkunde, DRP 37435 von 1886¹⁴

Es gab zwar bereits Anfang des 19. Jahrhunderts unterschiedliche Dampfnibusse, Dampfkraftwagen und Vorstufen von Elektroautos, jedoch gilt das Patent von Carl Benz als die Geburtsstunde des Automobils.

¹² 25. November 1844 in Deutschland bis 4. April 1929.

¹³ Vgl Das erste Automobil ([https://group.mercedes-benz.com/unternehmen/tradition/geschichte/1885-1886-.html#:~:text=Am%2029.,Patent%2DMotorwagens%2C%20Typ%201](https://group.mercedes-benz.com/unternehmen/tradition/geschichte/1885-1886-.html#:~:text=Am%2029.,Patent%2DMotorwagens%2C%20Typ%201; abgerufen am 26. März 2023); abgerufen am 26. März 2023).

¹⁴ Benz-Patenturkunde, DRP 37435 von 1886 ([https://group-media.mercedes-benz.com/marsMediaSite/de/in-stance/picture/Benz-Patent-Motorwagen-Modell-1-Patentschrift-Nr-37435.xhtml?oid=7547881](https://group-media.mercedes-benz.com/marsMediaSite/de/in-stance/picture/Benz-Patent-Motorwagen-Modell-1-Patentschrift-Nr-37435.xhtml?oid=7547881; abgerufen am 26. März 2023); abgerufen am 26. März 2023).

Ursprünglich wurde die Entwicklung des Autos skeptisch und teilweise als Konkurrenz zur Eisenbahn und zu den Pferdekutschen gesehen. Jedoch entwickelte sich der Individualverkehr in Form des Autos mit Verbrennungsmotor in den letzten 60 Jahren zum Massenphänomen. Es gab zwar Anfang des 20. Jahrhunderts teilweise Entwicklungsschritte in Richtung Hybridfahrzeuge und Elektrofahrzeuge, jedoch wurden diese technischen Errungenschaften schnell beiseitegelegt, weil diese gegenüber Fahrzeugen mit Verbrennungsmotoren ineffizient waren.¹⁵ Ein Elektroauto ist ein Fahrzeug, das mit elektrischer Energie betrieben wird.¹⁶ Es gibt fünf verschiedene Formen von Elektroautos.¹⁷

Die erste Form des elektrischen Autos ist das batterieelektrische Auto, das nur mit Strom betrieben wird. Ein Beispiel hierfür ist der BMW i3. Das Aufladen erfolgt über eine E-Ladestelle, die Strom in die Batterie speist, sowie über die Rekuperation.¹⁸ Weiters gibt es Brennstoffzellenautos, die ebenfalls nur mit elektrischer Energie betrieben werden. Die Energiegewinnung erfolgt durch die Energieträger Ethanol und Wasserstoff, die in einer Brennstoffzelle erzeugt werden.¹⁹ Unter diese Kategorie fällt zB der Hyundai NEXO. Die dritte Ausprägung des E-Autos ist das batterieelektrische Auto mit Range Extender. Hier liegt die Besonderheit darin, dass es einen kleinen Benzinmotor gibt, dieser sich aber nur bei niedrigem Akkustand der Batterie einschaltet und ausschließlich dazu dient, Strom für den Elektromotor zu produzieren. Das bedeutet, der Benzinmotor kann das Auto nicht selbstständig antreiben, sondern versorgt lediglich den Antriebsmotor.²⁰ Heute befindet sich diese Antriebsform kaum mehr in einem Auto.²¹ Vierte Antriebsform ist das oben schon erwähnte Hybridfahrzeug. Hier wird der Strom durch einen Verbrennungsmotor sowie durch Rekuperation erzeugt. Bei niedrigen Geschwindigkeiten wird das Auto mit Elektroantrieb betrieben und bei höheren Geschwindigkeiten mit dem Verbrennungsmotor. Es handelt sich hier also um eine Fahrzeugform, die sowohl den Verbrennungsmotor als auch den Elektroantrieb

¹⁵ Das Automobil ist eine unvergleichliche Erfolgsgeschichte (<https://www.agvs-upsa.ch/de/welt-des-autos/-bedeutung-der-mobilitaet/geschichte>; abgerufen am 13. Mai 2023).

¹⁶ Vgl RP-Energie-Lexikon (<https://www.energie-lexikon.info/elektroauto.html>); abgerufen am 26. März 2023).

¹⁷ Welche Arten von Elektroautos gibt es? (<https://www.enviam.de/elektromobilitaet/wissenswertes/tipps-rund-ums-elektroauto/welche-arten-von-e-autos-gibt-es>; abgerufen am 13. Mai 2023); *Steiger*, Elektroauto - abgaben- und steuerrechtliche Besonderheiten, taxlex 2021 Heft 9, 291.

¹⁸ Rekuperation ist die Energiegewinnung durch Bremsen, die dann in der Batterie gespeichert wird.

¹⁹ Formen der Elektromobilität (<https://www.e-stations.de/wissen/formen-der-elektromobilitaet>; abgerufen am 13. Mai 2023); *Steiger*, Elektroauto - abgaben- und steuerrechtliche Besonderheiten, taxlex 2021 Heft 9, 291 f.

²⁰ Arten von Elektroautos (<https://emobil.swhl.de/arten-von-elektroautos>; abgerufen am 13. Mai 2023).

²¹ *Steiger*, Elektroauto - abgaben- und steuerrechtliche Besonderheiten, taxlex 2021 Heft 9, 291.

miteinander vereint. Als Beispiel dient der Toyota Prius. Die letzte Antriebsform des Elektroautos ist der Plug-in-Hybrid. Das ist eine Weiterentwicklung des Hybridantriebs. Das Fahrzeug wird, unabhängig von der Geschwindigkeit, sowohl durch den Elektroantrieb als auch durch den Verbrennungsmotor betrieben. Im Gegensatz zum Hybridfahrzeug kann die Batterie des Elektroantriebs auch durch Anschluss an das Stromnetz aufgeladen werden.²² Ein Beispiel für diese Antriebsform ist der BMW 320e Plug-in Hybrid.

Erst in den letzten zwei Jahrzehnten entwickelten sich langsam die oben genannten alternativen Antriebsarten aus Umweltschutzgedanken und vor allem auch politischem Druck neben dem Auto mit Verbrennungsmotor weiter.

2.2. Statistische Zahlen zum Personenkraftwagen

Sieht man sich den Gesamtbestand der PKW in Österreich an, so gab es 1990 schon drei Millionen PKW (Abbildung 2). Diese Zahl explodierte förmlich in den letzten 30 Jahren und stieg auf zirka 5,14 Millionen PKW im Jahr 2021 an.²³

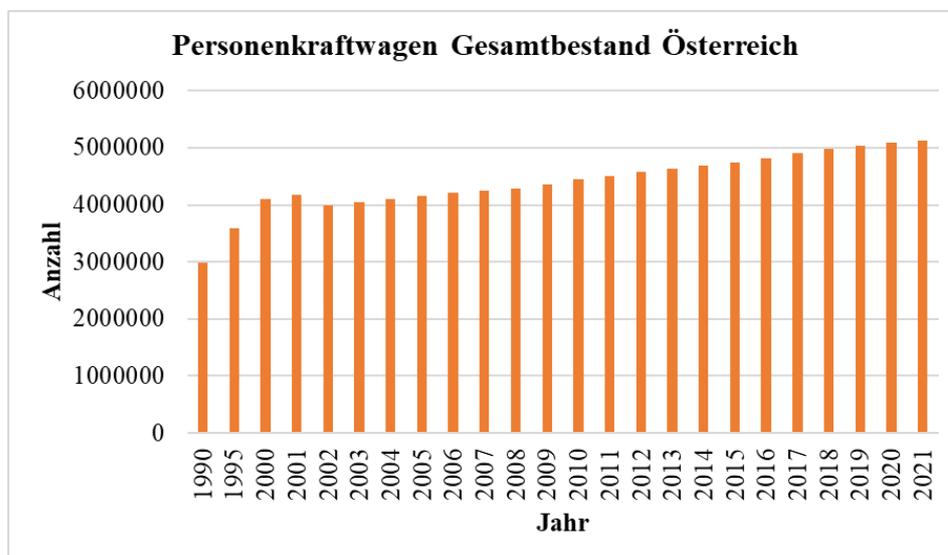


Abbildung 2: Personenkraftwagen Gesamtbestand Österreich²⁴

²² Plug-in. Plug-out? (<https://www.oeamtc.at/autotouring/auto/plug-in-hybrid-antriebe-49638262>; abgerufen am 13. Mai 2023); Steiger, Elektroauto - abgaben- und steuerrechtliche Besonderheiten, taxlex 2021 Heft 9, 291.

²³ Anm: In diesen Zahlen sind alle Antriebsarten inkludiert.

²⁴ Kfz-Bestand (<https://www.statistik.at/statistiken/tourismus-und-verkehr/fahrzeuge/kfz-bestand>; abgerufen am 26. März 2023).

Betrachtet man nur den Gesamtbestand an E-Autos in Österreich, so zeigt Abbildung 3²⁵, dass die Gesamtanzahl der E-Autos erst in den letzten knapp zehn Jahren sprunghaft angestiegen ist. Verglichen mit dem Gesamtbestand der PKW spielen die E-Autos jedoch nach wie vor nur eine geringe Rolle.



Abbildung 3: Gesamtbestand E-Autos in Österreich²⁶

Wird hingegen nur die Anzahl der Neuzulassungen bei allen Antriebsarten von PKW betrachtet (siehe Abbildung 4), so lag bis 2019 die Anzahl an Neuzulassungen im Großen und Ganzen auf einem konstant hohen Niveau. Erst im Jahr 2020 und in den Folgejahren gab es einen signifikanten Rückgang an Neuzulassungen. Das mag einerseits mit den Corona-Lockdowns und den daraus folgenden Lieferkettenproblemen, insbesondere aus China, zusammenhängen, und andererseits auch mit den gestiegenen Rohstoffpreisen, welche die Produktionskosten und somit auch die Autoverkaufspreise erhöhten.

²⁵ Anm: Diese Grafik spiegelt nur die Anzahl der batterieelektrischen Autos wider, nicht aber zB Hybridfahrzeuge.

²⁶ Bestand E-Autos (BEV) in Österreich (<https://www.beoe.at/bestand/>; abgerufen am 25. Jänner 2023).

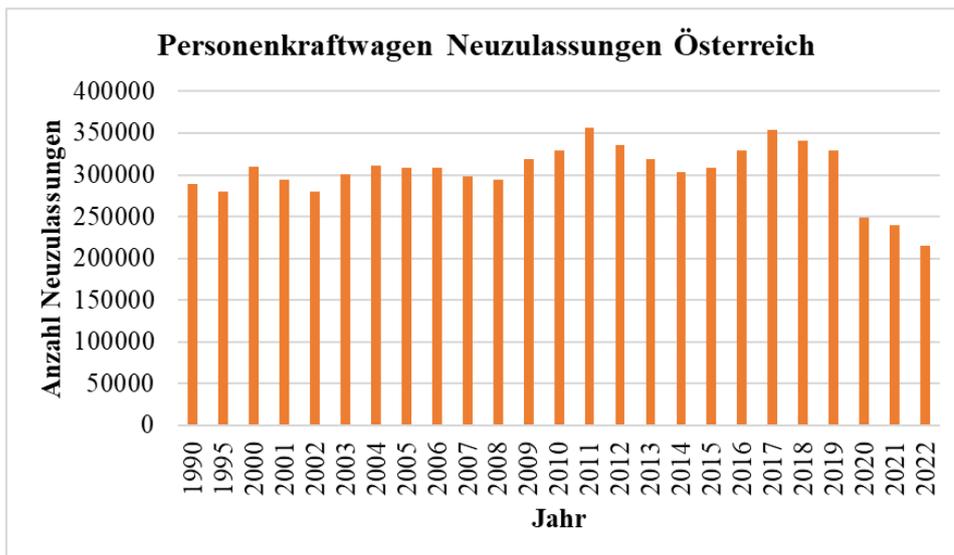


Abbildung 4: Personenkraftwagen Neuzulassungen Österreich

Werden nur die Neuzulassungen von E-Autos betrachtet (Abbildung 5), so ergibt sich ein völlig konträres Bild. Die Zahl der Neuzulassungen ist in den letzten vier Jahren, bedingt durch zahlreiche Förderungen, die das E-Auto trotz des oftmals höheren Kaufpreises als ein Auto mit Verbrennungsmotor attraktiver machte, sprunghaft angestiegen.²⁷

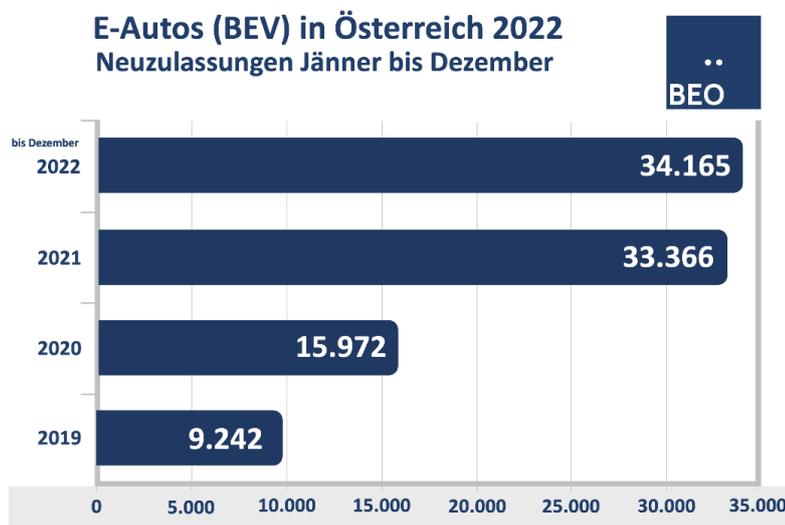


Abbildung 5: Neuzulassungen E-Autos in Österreich²⁸

²⁷ Siehe zu den Förderungen, Kapitel 3.3. Steuerliche Begünstigungen iZm der Anschaffung eines Elektroautos.

²⁸ Neuzulassungen E-Autos in Ö (<https://www.beoe.at/neuzulassungen/>; abgerufen am 26. Jänner 2023).

Diese Tendenz wird sich meines Erachtens in den nächsten Jahren weiterentwickeln, weil die Europäische Kommission am 14. Juli 2021 einen Verordnungsvorschlag über CO₂-Emissionsnormen für PKW und leichte Nutzfahrzeuge veröffentlicht hat.²⁹ Im Juni 2022 wurde durch den Rat eine allgemeine Ausrichtung dieses Vorschlags festgelegt und im Oktober 2022 erzielte der Rat mit dem Europäischen Parlament eine Einigung darüber. Dieser Beschluss wurde vom Europäischen Parlament am 14. Februar 2023 angenommen und am 28. März vom Rat der Europäischen Union, in der Zusammensetzung aller Verkehrsminister, mit qualifizierter Mehrheit beschlossen.³⁰

Ziel dieser Einigung ist es bis 2030 die CO₂-Emissionen um 55 % für neu zugelassene PKW und um 50 % für neu zugelassene leichte Nutzfahrzeuge³¹ im Vergleich zu 2021 zu verringern. Weiters soll bis 2035 eine Emissionsreduktion um 100 % für PKW und leichte Nutzfahrzeuge erfolgen. Es kommt somit de facto zu einem Verbot für Neuzulassungen von Autos mit einem Verbrennungsmotor. Im Umkehrschluss ist es zulässig Autos mit einem Verbrennungsmotor, die vor 2035 in der EU zugelassen wurden, weiterhin auch nach 2035 zu kaufen und zu betreiben.

Nach heftigen Interventionen von Deutschland und einigen anderen europäischen Staaten gegen das ursprünglich angedachte komplette Aus für Autos mit Verbrennungsmotoren konnte auf europäischer Ebene jedoch ein Kompromiss ausgehandelt werden. Demnach können Autos mit Verbrennungsmotoren, sofern sie mit E-Fuels³² betrieben werden, auch noch nach 2035 zugelassen werden.³³ Vom Neuzulassungsverbot für Verbrennungsmotoren gibt es auf Antrag Ausnahmen für Automobilhersteller, die maximal 10.000 Stück pro Jahr

²⁹ Verordnungsvorschlag zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/631 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0556>; abgerufen am 28. Februar 2023).

³⁰ „Fit für 55“: Rat nimmt Verordnung über CO₂-Emissionen für neue Personenkraftwagen und leichte Nutzfahrzeuge an (<https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases/2023/03/28/fit-for-55-council-adopts-regulation-on-co2-emissions-for-new-cars-and-vans/>; abgerufen am 13. Mai 2023).

³¹ Leichte Nutzfahrzeuge sind Kraftfahrzeuge, mit mindestens vier Rädern und einem maximalen Gesamtgewicht von 3,5 Tonnen. Umgangssprachlich werden diese Fahrzeuge als Vans oder Transporter bezeichnet.

³² E-Fuels sind synthetische Kraftstoffe die mit Wasser, Strom und CO₂ produziert werden.

³³ Gegen das Verbot von Verbrennungsmotoren wird Stand 15. Juni 2023 eine Klage von Polen an den EuGH vorbereitet, weil dieses Verbot nach deren Ansicht „für alle europäischen Volkswirtschaften ungünstig“ ist (Polen will gegen EU-Verbrennerverbot klagen (<https://www.automobil-industrie.vogel.de/polen-verbrennerverbot-a-e6aded714165d4d6ad7aca74ef27e4b0/>; abgerufen am 15. Juni 2023)).

verkaufen.³⁴ Ziel dieser Regelung ist es, dass Hersteller von Luxusautos wie zB Ferrari, Lamborghini, Porsche etc, diese weiterhin mit Verbrennungsmotor verkaufen können.

Dieses Paket zur Reduktion von CO₂-Emissionen für PKW und leichte Nutzfahrzeuge ist im Gesamtzusammenhang mit dem Projekt „Fit für 55“ der EU zu sehen. Beim Projekt „Fit für 55“ ist das Ziel europäische Rechtsakte zu ändern, damit die CO₂-Emissionen bis 2030 um 55 % gesenkt werden und darauf aufbauend die EU bis 2050 komplett klimaneutral wird. Weitere Maßnahmen, die in diesem Zusammenhang von der EU gesetzt werden, sind Änderungen im Emissionshandelssystem der EU, ein CO₂-Grenzausgleichssystem, allgemeine Emissionsreduktionsziele der Mitgliedstaaten, Treibhausgasemissionen in der Landwirtschaft zu verringern, sowie noch viele weitere Maßnahmen.³⁵

Beim Verbot für Neuzulassungen von Verbrennungsmotoren ab 2035 stellt sich meines Erachtens die Frage, ob dieses Vorhaben gänzlich umgesetzt werden kann. Es herrscht heute schon Energieknappheit, und es ist keinesfalls geklärt, wie der zusätzlich benötigte Strom für den Betrieb der E-Autos produziert werden soll. Das Aufstellen von Windrädern allein wird hier sicherlich zu wenig sein und dauert auf Grund der Umweltverträglichkeitsprüfungen und den teils massiven Widerständen der Bevölkerung zu lange, um dieses Ziel zu erreichen. Durch das erhöhte Stromaufkommen, unter anderem auch durch die energieintensive Produktion von Autobatterien, wird auch die Gefahr eines Blackouts steigen.³⁶

Unter der Annahme, dass es 2035 einerseits genügend Strom für E-Autos gibt und andererseits alle bereits derzeit zugelassenen fünf Millionen PKW E-Autos sind, so ist die Problematik der ausreichend vorhandenen Ladestellen zu lösen. So gibt es nach dem Bundesverband für Elektromobilität in Österreich mit Stand 30. September 2022 derzeit nur 14.924 öffentliche Ladestellen.³⁷ Das bedeutet, auf jede Ladestelle würden zirka 335 PKW zukommen. Es werden zwar nicht alle fünf Millionen PKW gleichzeitig im Betrieb sein, jedoch ist auch der Transitverkehr aus den umliegenden Ländern zu beachten, weil es auf Grund der

³⁴ Vgl Punkt 21 der politischen Einigung zwischen Rat und Europäischen Parlament (<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14869-2022-INIT/en/pdf>; abgerufen am 26. Jänner 2023).

³⁵ Vgl „Fit für 55“ (<https://www.consilium.europa.eu/de/policies/green-deal/fit-for-55-the-eu-plan-for-a-green-transition/#what>; abgerufen am 26. Jänner 2023).

³⁶ Blackout: Hält das Stromnetz der E-Mobilität stand? (<https://hey.car/magazine/blackout-stromnetz-e-mobilitaet>; abgerufen am 13. Mai 2023).

³⁷ Ladepunkte in Österreich (<https://www.beoe.at/ladepunkte-in-oesterreich/>; abgerufen am 26. März 2023).

derzeitigen Reichweite von Elektroautos schwer ist, Österreich mit einer Stromladung zu durchqueren. Betrachtet man lediglich die Ladestellen auf den Autobahnen, so gibt es nur alle 80 Kilometer eine Ladestelle.³⁸ Hier wird es sicherlich noch viele Kraftanstrengungen seitens der Politik benötigen, um dem Ziel der ausschließlichen E-Mobilität einem Schritt näher zu kommen.

Ebenfalls ist ungeklärt, ob das E-Auto tatsächlich umweltfreundlicher als der PKW mit Verbrennungsmotor ist. Das E-Auto erzeugt zwar im laufenden Betrieb im Gegensatz zum Auto mit Verbrennungsmotor keinen Schadstoffausstoß, jedoch werden für die Batterieproduktion des E-Autos seltene Rohstoffe wie zB Lithium und Kobalt verwendet. Diese Rohstoffe werden meistens in abgelegenen Gebieten gewonnen und anschließend quer durch die Welt transportiert, um verarbeitet zu werden. Dies wiederum setzt abermals eine große Menge an Schadstoffen frei.³⁹ Die Entsorgung der Batterien ist ein weiteres, derzeit noch ungelöstes Problem, weil die seltenen Rohstoffe wieder fachmännisch recycelt werden müssen, was wiederum zu einem hohen Kosten- und Energieaufwand führt.⁴⁰

³⁸ E-Ladestationen im ASFINAG-Netz (<https://www.asfinag.at/parken-rasten/e-ladestationen/>; abgerufen am 26. März 2023).

³⁹ Wie stark belastet die Batterieherstellung die Ökobilanz von Elektroautos? (<https://www.energie-experten.ch/de/mobilitaet/detail/wie-stark-belastet-die-batterieherstellung-die-oekobilanz-von-elektroautos.html>; abgerufen am 28. Jänner 2023).

⁴⁰ Elektroauto-Akkus: So funktioniert das Recycling (<https://www.adac.de/rund-ums-fahrzeug/elektromobilitaet/info/elektroauto-akku-recycling/>; abgerufen am 29. Jänner 2023); Batterien von E-Autos: Ressourcenknappheit treibt Recycling voran (https://www.ots.at/presseaussendung/OTS_20220216_OTS0022/batterien-von-e-autos-ressourcenknappheit-treibt-recycling-voran; abgerufen am 13. Mai 2023).

3. Einkommensteuer

Wird ein Wirtschaftsgut für den betrieblichen Bereich angeschafft, dann liegt aus steuerrechtlicher Sicht ein entgeltlicher Erwerb vor.⁴¹ Rechtsfolge dieser Anschaffung ist eine Aktivierungspflicht mit den Anschaffungskosten gem § 6 Z 1 EStG, wenn es sich um ein abnutzbares Anlagevermögen handelt.⁴²

Der Begriff der Anschaffungskosten ist im EStG nicht definiert.⁴³ Nach einem Erkenntnis des VwGH⁴⁴ sind die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung⁴⁵ für die Bewertung des Begriffs „Anschaffungskosten“ heranzuziehen. Da die GoB des Steuerrechts und die GoB des Unternehmensrechts, abgesehen von wenigen Ausnahmen, ident sind, ist der Anschaffungskostenbegriff des UGB anzuwenden:⁴⁶

*Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.*⁴⁷

Eine Abweichung vom unternehmensrechtlichen Anschaffungskostenbegriff gegenüber dem steuerrechtlichen Anschaffungskostenbegriff kann unter Umständen bei der steuerlichen Angemessenheitsprüfung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG auftreten.⁴⁸ Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der PKW mehr als die steuerrechtliche Angemessenheitsgrenze kostet.⁴⁹ Nach dem UGB sind die Anschaffungskosten anzusetzen, während steuerrechtlich nur die angemessenen Anschaffungskosten heranzuziehen sind.

⁴¹ EStR 2000 Rz 6623.

⁴² Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen ist nach § 6 Z 2 EStG mit den Anschaffungskosten zu aktivieren.

⁴³ EStR 2000 Rz 2164.

⁴⁴ VwGH 23.11.1994, 91/13/0111.

⁴⁵ Vgl § 4 Abs 2 EStG und § 5 Abs 1 EStG.

⁴⁶ VwGH 23.11.1994, 91/13/0111.

⁴⁷ Vgl § 203 Abs 2 UGB.

⁴⁸ VwGH 21.10.1986, 84/14/0054.

⁴⁹ Zur Angemessenheitsgrenze siehe unten.

In einem zweiten Schritt ist zu klären, ob es sich bei der Anschaffung des PKWs um einen Neuwagen oder Gebrauchtwagen handelt. Diese Frage ist für die Beurteilung der Angemessenheitsgrenze ebenfalls von Bedeutung.

3.1. Kauf

3.1.1. Definition Neuwagen und Gebrauchtwagen

Der österreichische Gesetzestext im Steuerrecht enthält abgesehen von Art 1 Abs 9 UStG⁵⁰ keine Bestimmung, in der der Begriff des Neuwagens definiert wird. Es gibt auch keine höchstgerichtliche Entscheidung zum Begriff des Neuwagens bzw des Gebrauchtwagens. Lediglich das OLG Wien hat sich im Jahr 2008 mit dieser Frage auseinandergesetzt und festgestellt, dass ein Neuwagen ein Fahrzeug ist, das keinen Vorbesitzer hatte und fabrikneu ist.⁵¹ Das OLG Wien hat sich bemerkenswerterweise an der Definition von Wikipedia bedient.⁵² Diese Entscheidung ist aber meines Erachtens für das Steuerrecht nicht anwendbar, da es in diesem Fall um einen gewährleistungsrechtlichen Anspruch aus dem Zivilrecht ging.

Ein Neuwagen ist ein Fahrzeug, das weder beim Steuerpflichtigen noch bei einem Voreigentümer in Nutzung stand.⁵³ Die Zuordnung des Fahrzeuges zum Umlaufvermögen ist für die Klassifikation, ob es sich um einen Neuwagen handelt, unerheblich.⁵⁴ Als Neufahrzeuge gelten auch Vorführwagen bzw Fahrzeuge, die vom Händler für einen Tag zugelassen worden sind (Tageszulassungen).⁵⁵

Fahrzeuge, die beim Steuerpflichtigen oder beim Voreigentümer genutzt worden sind, gelten als gebrauchte Fahrzeuge, sofern die Nutzung nicht im Rahmen des Umlaufvermögens erfolgte.⁵⁶

⁵⁰ Diese Bestimmung, welche nur im Binnenmarkt zur Anwendung kommt, bezeichnet ein motorbetriebenes Landfahrzeug als neu, wenn die Inbetriebnahme des Fahrzeuges nicht länger als sechs Monate zurückliegt oder das Landfahrzeug nicht mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hat.

⁵¹ OLG Wien 30.9.2008, 1 R 86/08m.

⁵² Vgl Neuwagen (<https://de.wikipedia.org/wiki/Neuwagen>; abgerufen am 14. Februar 2023).

⁵³ *Kirchmayr/Wimmer* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§ 8] [Rz 128]; EStR 2000 Rz 3216.

⁵⁴ EStR 2000 Rz 3216.

⁵⁵ *Kanduth-Kristen* in *Jakom* EStG [§ 8] [Rz 80]; EStR 2000 Rz 3216.

⁵⁶ *Kirchmayr/Wimmer* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§ 8] [Rz 128]; *Kanduth-Kristen* in *Jakom* EStG [§ 8] [Rz 80]; EStR 2000 Rz 3218.

3.1.2. Angemessenheitsprüfung bei Neuwagen und Gebrauchtwagen

Als Nächstes ist zu prüfen, ob der Kaufpreis eines PKW nach § 20 Abs 2 Z 2 lit b EStG bei natürlichen Personen sowie nach § 12 Abs 1 Z 2 KStG bei Körperschaften⁵⁷ steuerrechtlich angemessen ist. Sinn und Zweck der obig genannten zwei Gesetzesstellen ist es, eine Abgrenzung zwischen Privatausgaben und Betriebsausgaben vorzunehmen.⁵⁸ Luxuriöse Aufwendungen sollen nicht auf Kosten der Allgemeinheit absetzbar sein. Die Angemessenheitsprüfung hängt weder vom geschäftlichen noch vom sozialen Status des Steuerpflichtigen ab und ist daher unabhängig davon vorzunehmen.⁵⁹ Eine Angemessenheitsprüfung hat nur zu unterbleiben, wenn der PKW unmittelbar der Betriebsausübung dient. Unmittelbarkeit ist dann gegeben, wenn die berufliche Ausübung durch den Personenkraftwagen bestimmt ist.⁶⁰ Es handelt sich hier um Fahrschulfahrzeuge, Personenkraftwagen, die überwiegend dem Abholen von Kunden dienen⁶¹ sowie Leihautos.⁶²

Ob Aufwendungen beim PKW unangemessen sind, ist sowohl dem Grunde nach als auch der Höhe nach, zu beurteilen. Die Angemessenheit dem Grunde nach, hängt davon ab, in welchem Ausmaß die tatsächliche betriebliche oder berufliche Nutzung erfolgt.⁶³ Die Angemessenheit der Höhe nach richtet sich nach der zu § 20 Abs 2 Z 2 lit b EStG und § 12 Abs 1 Z 2 KStG ergangenen PKW-Angemessenheitsverordnung.⁶⁴ Aufwendungen und Ausgaben, die bei der Anschaffung eines neuen PKW ab dem Kalenderjahr 2005 getätigt worden sind oder getätigt werden, sind angemessen, sofern sie die Wertgrenze von 40.000 €⁶⁵ nicht übersteigen.⁶⁶

Zudem ist fraglich, ob die Wertgrenze von 40.000 € eine Bruttogröße oder eine Nettogröße darstellt, da es diesbezüglich noch keine höchstgerichtliche Entscheidung gibt. Nach *Wolf* handelt es sich um eine Nettogröße.⁶⁷ Seiner Ansicht nach ist der Ausdruck „inklusive

⁵⁷ Sinn dieser körperschaftsteuerlichen Bestimmung ist, dass durch einen Wechsel der Rechtsform die Angemessenheitsprüfung nicht umgangen werden kann.

⁵⁸ Vgl dazu auch die Überschrift von § 20 EStG und § 12 KStG: „Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben“.

⁵⁹ VwGH 26.7.1995, 92/15/0144.

⁶⁰ *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§ 20] [Rz 42]; EStR 2000 Rz 4765;

⁶¹ *Althuber* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [§ 20] [Tz 5.1]; *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [§ 8] [Rz 9].

⁶² EStR 2000 Rz 4766.

⁶³ EStR 2000 Rz 4770.

⁶⁴ BGBl. II Nr. 2004/466.

⁶⁵ Im Sprachgebrauch wird oft auch das Wort Luxustangente verwendet.

⁶⁶ Vgl § 1 PKW-Angemessenheitsverordnung.

⁶⁷ *Wolf*, Der Steuerfall Tesla, SWK 20/21/2017, 934.

Umsatzsteuer“ in § 1 der Angemessenheitsverordnung lediglich als Hinweis zu verstehen, dass bei fehlenden Vorsteuerabzug die Umsatzsteuer zu den Anschaffungskosten hinzuzurechnen ist. Bei einem vorsteuerabzugsberechtigten Auto kommt es aber zu keiner effektiven Umsatzsteuerbelastung und somit ist ein Nettobetrag von 40.000 € angemessen. Gestützt wird seine Ansicht auf eine systematische und wörtlich-grammatikalische Interpretation von § 12 UStG sowie auf den Sinn und Zweck des Gesetzes, nämlich „*die maximale Förderung von Klima- und Umweltschutz*“.

Die überwiegende Meinung in der Literatur⁶⁸, die Umsatzsteuerrichtlinien⁶⁹, die Einkommensteuerrichtlinien⁷⁰, sowie die Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts⁷¹ werten die 40.000 € Wertgrenze hingegen als Bruttogröße. Dem schloss sich jüngst das BFG in einem Erkenntnis an.⁷² Bei Geltendmachung des Vorsteuerabzuges hat daher eine Umrechnung der Bruttowertgrenze von 40.000 € auf die Nettogrenze zu erfolgen und somit sind bei einem vorsteuerabzugsberechtigten PKW⁷³ maximal die Netto-Anschaffungskosten in Höhe von 33.333,33 €⁷⁴ als angemessen anzusehen.

Für Anschaffungen bis zum Kalenderjahr 2004 galt eine Wertgrenze von 34.000 €. Die damalige Intention des Gesetzgebers war es unter anderem die Anschaffung eines 3er BMW als angemessen zu betrachten.⁷⁵ Heute kostet der billigste 3er BMW, der 316d, in der Grundausstattung 47.600 €.⁷⁶ Inflationsbedingt wäre sicherlich eine Anpassung der Angemessenheitsgrenze von 40.000 € vorzunehmen, da sich heute – wenn man als Vergleich bei BMW bleibt – gerade noch der 1er BMW in der Wertgrenze befindet. Jedoch ist meines Erachtens in absehbarer Zeit nicht mit einer Anhebung der Angemessenheitsgrenze zu rechnen, da der

⁶⁸ Obermayr/Raab, Der Sachbezug von steuerbegünstigten Elektro-KFZ in der Umsatzsteuer, taxlex 2016 Heft 7-8, 242; Kuder/Pfeiffer, Umsatzsteuerliche Änderungen durch die Steuerreform 2015/2016, ÖStZ 2015 Heft 15-16, 447; Haselwallner/Hofbauer/Dziurdz, Elektrofahrzeuge im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, SWK 16/2022, 701.

⁶⁹ UStR 2000 Rz 59.

⁷⁰ EStR 2000 Rz 4771.

⁷¹ BFG 13.13.2016, RV/7105869/2016.

⁷² BFG 28.9.2022, RV/5101481/2019.

⁷³ Zu den vorsteuerabzugsberechtigten Personenkraftwagen siehe auch Kapitel 4.1. Kauf Neuwagen und Gebrauchtwagen.

⁷⁴ Berechnung: $40.000 \text{ €} / 1,2 = 33.333,33 \text{ €}$

⁷⁵ Unbekannter Autor, BMF: PKW-Luxusgrenze von 34.000 € angemessen, RdW 2004 Heft 11, 699.

⁷⁶ Vgl Seite 8 Preisliste 3er BMW Limousine (<https://www.bmw.at/de/topics/details/pricelist-brochure-download.html#bmw-3er>; abgerufen am 13. Mai 2023).

Klimaschutz eine immer größere Rolle spielt und Autos die teurer sind, tendenziell auch mehr CO₂ ausstoßen.

Der unangemessene Aufwand, also jene Aufwendungen, die die 40.000 € Wertgrenze übersteigen, sind nicht absetzbar und werden daher der außerbetrieblichen Sphäre zugerechnet.⁷⁷ Daraus folgend ist auch der ab 2023 wieder eingeführte Investitionsfreibetrag⁷⁸ nur vom angemessenen Teil zulässig, sowie die wertabhängigen laufenden Kosten nur vom angemessenen Teil abzugsfähig.

In die Wertgrenze von 40.000 € ist auch die Sonderausstattung eines Personenkraftwagens einzubeziehen.⁷⁹ Unter den Begriff der Sonderausstattung fällt zB die Klimaanlage, der Allradantrieb, Polsterbezüge oder das Autoradio.⁸⁰ Nicht unter die Angemessenheitsgrenze fallen Sondereinrichtungen, weil diese selbstständig bewertbar sind und daher als eigene Wirtschaftsgüter gelten.⁸¹ Diese sind zu aktivieren, außer sie fallen unter die Geringfügigkeitsgrenze von 1.000 € gem § 13 Abs 1 EStG. Beispiele für Sondereinrichtungen sind ein Taxameter, ein nachträglich eingebautes Navigationssystem⁸² oder ein Computer-Fahrtenbuch.

Die Angemessenheitsgrenze ist auch bei der Anschaffung von gebrauchten PKW zu beachten. § 2 der Angemessenheitsverordnung legt fest, dass bei PKW, bei denen die Erstzulassung nicht länger als 60 Monate zurückliegt, eine Kürzung der Aufwendungen zu erfolgen hat. Hierbei wird auf den Zeitpunkt der Erstzulassung abgestellt. Eine Kürzung der Aufwendungen hat, laut dieser Verordnung, aber nur zu erfolgen, wenn der in § 1 Angemessenheitsverordnung genannte Wertbetrag überschritten wird.

Beispiel 1: Unternehmer A kauft im Jahr 2023 einen gebrauchten Audi um 30.000 €. Der Audi hat im Zeitpunkt seiner Erstzulassung 2019 brutto 60.000 € gekostet. Da die Wertgrenze der Luxustangente im Zeitpunkt der Erstzulassung um 33,33 % überschritten wurde, kann Unternehmer A steuerrechtlich nur 20.000 € als Anschaffungskosten ansetzen.

⁷⁷ Vgl Umkehrschluss von § 20 Abs 1 Z 2 lit 2b EStG iVm § 1 Angemessenheitsverordnung; Rz 4769 EStR.

⁷⁸ Siehe Kapitel 3.3.3. Investitionsfreibetrag gem § 11 EStG.

⁷⁹ Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [§ 20] [Rz 47/2]; Althuber in Hofstätter/Reichel, EStG [§ 20] [Tz 5/2].

⁸⁰ Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [§ 20] [Rz 49]; EStR 2000 Rz 4773.

⁸¹ EStR 2000 Rz 4774.

⁸² Althuber in Hofstätter/Reichel, EStG [§ 20] [Tz 5/2].

Bei gebrauchten Fahrzeugen, deren Erstzulassung länger als 60 Monate zurückliegt, sind nach § 2 der Angemessenheitsverordnung die tatsächlichen Anschaffungskosten des Gebrauchtwagens maßgeblich. Nach den Einkommensteuerrichtlinien gelten Vorführfahrzeuge als gebrauchte Fahrzeuge.⁸³

Beispiel 2: Unternehmer B kauft im Jahr 2023 einen gebrauchten Mercedes um 30.000 €. Der Mercedes hat im Zeitpunkt seiner Erstzulassung 2016 brutto 60.000 € gekostet. Da die Erstzulassung mehr als 60 Monate zurückliegt, kann Unternehmer B den gesamten Kaufpreis von 30.000 € als Anschaffungskosten anzusetzen.

3.2. Leasing

Nach § 3 der Angemessenheitsverordnung wird Leasing einer Anschaffung gem § 1 der Angemessenheitsverordnung gleichgestellt.⁸⁴ Somit ist die Leasingrate nur in jener Höhe als Betriebsausgabe absetzbar, die innerhalb der Angemessenheitsgrenze liegt. Das Leasing ist eine Form der Fremdfinanzierung. Es wird unterschieden zwischen Operating- und Finanzierungsleasing. Beim Operatingleasing handelt es sich um eine Miete im herkömmlichen Sinn.⁸⁵ Dabei decken die Leasingraten die Anschaffungskosten des Leasinggegenstands. Das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 Abs. 1 lit. d BAO bleibt beim Leasinggeber, weil es sich um eine bloße Nutzungsüberlassung handelt.⁸⁶ Der Leasinggeber hat das Wirtschaftsgut zu aktivieren und die Leasingraten des Leasingnehmers stellen Betriebseinnahmen dar.⁸⁷ Der Leasingnehmer kann die Leasingraten als Betriebsausgaben absetzen.⁸⁸

Die zweite Leasingvariante ist das Finanzierungsleasing. Es handelt sich hier um eine Mischform aus Kauf und Miete und der Leasinggeber hat wirtschaftlich betrachtet die Funktion eines Kreditgebers.⁸⁹ Wer der wirtschaftliche Eigentümer beim Finanzierungsleasing ist, richtet sich danach, ob eine Anschaffungskomponente oder eine bloße Nutzenüberlassung

⁸³ EStR 2000 Rz 4776.

⁸⁴ Gleiche Regelung gilt auch für Mietfahrzeuge, bei einer Nutzungsdauer von mindestens 21 Tagen. Unter 21 Tagen ist keine Angemessenheitsprüfung vorzunehmen.

⁸⁵ *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht Band II¹⁴ Rz 1073.

⁸⁶ *Ehrgartner in Jakom EStG* [§ 2] [Rz 77]; *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG* [§ 2] [Rz 129].

⁸⁷ *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG* [§ 2] [Rz 141]; *Ehrgartner in Jakom EStG* [§ 2] [Rz 76].

⁸⁸ Ertragsteuerliche Aspekte des Leasings (<https://www.wko.at/service/steuern/Ertragsteuerliche-Aspekte-des-Leasings.html>; abgerufen am 16. Juni 2023)

⁸⁹ *Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG* [§ 2] [Rz 129].

vorliegt. Steht die Anschaffungskomponente im Vordergrund, wird das Wirtschaftsgut dem Leasingnehmer zugerechnet, steht aber die bloße Nutzungsüberlassung im Vordergrund, dann erfolgt die wirtschaftliche Zurechnung beim Leasinggeber.⁹⁰

Das Finanzierungsleasing lässt sich weiter in Vollamortisations- und Teilamortisationsleasing untergliedern. Beim Vollamortisationsleasing entspricht die Nutzungsdauer des Leasingvertrages annähernd der wirtschaftlichen Lebensdauer des Personenkraftwagens. Dagegen decken beim Teilamortisationsleasing die Leasingraten nur einen Teil der Anschaffungskosten ab und sind daher deutlich geringer als beim Vollamortisationsleasing, weil die Grundmietzeit deutlich geringer ist. Dem Leasinggeber verbleibt somit am Ende der Laufzeit ein kalkulierter Restwert übrig.⁹¹

Beim Vollamortisationsleasing ist der Leasingnehmer nach einem Erkenntnis des VwGH in folgenden Fällen wirtschaftlicher Eigentümer:⁹²

1. Der Leasinggegenstand wird nach den speziellen Bedürfnissen des Leasingnehmers angefertigt und nur dieser hat einen Nutzen am Leasinggegenstand.
2. Der Leasingnehmer kann den Leasinggegenstand nach Ablauf der Grundmietzeit zu einem geringen Entgelt kaufen bzw weiter mieten.
3. Die Mietdauer des Leasinggegenstandes entspricht der Benutzungsdauer, die der Gegenstand gewöhnlich hat.

In allen anderen Fällen ist der Leasinggegenstand beim Vollamortisationsleasing dem Leasinggeber zuzurechnen.⁹³

Die Finanzverwaltung hat für die Klassifizierung wem der Leasinggegenstand beim Vollamortisationsleasing zugerechnet wird eigene Kriterien entwickelt. Ist die Grundmietzeit weniger als 40 % bzw mehr als 90 % der Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes, dann wird dieser dem Leasingnehmer zugerechnet. Liegt die Grundmietzeit zwischen 40 % und 90 % der Nutzungsdauer, die gewöhnlich vorausgesetzt wird und besteht eine Kauf- oder

⁹⁰ Ehrgartner in Jakom EStG [§ 2] [Rz 77]; Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [§ 2] [Rz 129].

⁹¹ Welser/Zöchling-Jud, Bürgerliches Recht Band II¹⁴ Rz 1073.

⁹² VwGH 5.12.1972, 2391/71, 1973, 99.

⁹³ Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [§ 2] [Rz 131].

Verlängerungsoption zu einem Entgelt, das wirtschaftlich nicht angemessen ist, dann wird der Gegenstand ebenfalls dem Leasingnehmer zugerechnet.⁹⁴ In allen anderen Fällen ist der Leasinggegenstand dem Leasinggeber zuzurechnen.

Nach der Rsp des VwGH ist beim Teilamortisationsleasing der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und die Grundmietzeit fast gleich groß sind oder der Leasingnehmer das Recht hat, den Leasinggegenstand anschließend zu verwerten.⁹⁵

Die Unterscheidung beim Finanzierungsleasing wem der Leasinggegenstand zuzurechnen ist, ist von großer Bedeutung. Ist der Leasingnehmer der wirtschaftliche Eigentümer kommt § 8 Abs 6 Z 1 EStG zur Anwendung und der Leasinggegenstand ist über acht Jahre abzuschreiben. Hingegen bei der Zurechnung beim Leasinggeber kommt § 8 Abs 6 Z 2 EStG zur Anwendung.⁹⁶ Nach § 8 Abs 6 Z 2 EStG ist ein Aktivposten zu bilden, wenn die Leasingdauer kleiner als die gesetzlich vorgeschriebene Nutzungsdauer von acht Jahren ist. Dabei wird die in der Leasingrate enthaltene Abschreibung mit der Höhe der Abschreibung, die bei einem Kauf angefallen wäre, verglichen. Der Unterschiedsbetrag ist zu aktivieren und wird nach Beendigung des Leasingvertrages, gemeinsam mit einem allfälligen Kaufpreis, auf die verbleibende Restnutzungsdauer verteilt. Mit dem Aktivposten soll verhindert werden, dass die Mindestnutzungsdauer von acht Jahren umgangen und verkürzt wird.⁹⁷

Nach der Ansicht der Finanzverwaltung kommt der Aktivposten nur beim Finanzierungsleasing und nicht beim Operatingleasing zur Anwendung.⁹⁸ *Mühlehner* teilt diese Ansicht nicht, weil das Gesetz in § 8 Abs 6 Z 2 EStG seiner Meinung nach jede Vereinbarung über eine entgeltliche Nutzungsüberlassung erfasst.⁹⁹ ME ist dieser Auffassung zu folgen, da das Gesetz keine Bestimmung enthält, die einen Aktivposten beim Operatingleasing ausschließt.

⁹⁴ Vgl EStR 2000 Rz 137 ff; *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§ 2] [Rz 133 ff].

⁹⁵ VwGH 17.10.1989, 88/14/0189.

⁹⁶ *Kirchmayr/Wimmer* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§ 8] [Rz 145/1].

⁹⁷ *Kaltenegger*, Leasing-Aktivposten bei Elektro-Pkw, taxlex 2021 Heft 9, 296; *Knechtl*, Sondervorschriften für Abschreibungen, taxlex 2020 Heft 6, 178.

⁹⁸ EStR 2000 Rz 3229 ff.

⁹⁹ *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [§ 8] [Rz 10]; vgl hierzu auch kritisch *Kirchmayr/Wimmer* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§ 8] [Rz 149].

Beim Leasing ist die Unterscheidung, ob es sich um einen Neuwagen oder um einen Gebrauchtwagen handelt, unerheblich.¹⁰⁰ Beim Gebrauchtwagenleasing sind ebenfalls die Regelungen des § 2 der Angemessenheitsverordnung zu beachten. Es erfolgt somit auch hier die Unterscheidung, ob die Erstzulassung weniger oder mehr als 60 Monate zurückliegt. Für die Angemessenheitsprüfung ist es unerheblich, ob es sich um ein Operating- oder ein Finanzierungsleasing handelt.¹⁰¹

3.3. Steuerliche Begünstigungen iZm der Anschaffung eines Elektroautos

3.3.1. Staatliche Förderungen für Betriebe und Private

Im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Personenkraftwagens bietet das Bundesministerium für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie mit Automobilimporteuren 2023 für Privatpersonen Förderungen unter bestimmten Voraussetzungen an.¹⁰² Bis zum Jahr 2022 hat das BMK auch Förderungen für Betriebe angeboten, jedoch wurden diese umfassenden Förderungen 2023 auf bestimmte Zielgruppen eingeschränkt. Förderungswürdig sind nur mehr Fahrschulen, E-Taxis, E-Carsharing sowie für soziale Einrichtungen.¹⁰³ Die Förderung für Privatpersonen setzt sich aus einer E-Mobilitätsförderung des Bundes iHv 3.000 € und einem E-Mobilitätsbonusanteil der Fahrzeugimporteure iHv 2.000 € zusammen. Von dieser Förderung umfasst ist die Anschaffung eines Elektro-Autos und eines Brennstoffzellenautos mit einem Brutto-Listenpreis ohne Sonderausstattung von maximal 60.000 €. Es handelt sich hier also um Autos mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer.

Die Förderung stellt einen nichtrückzahlbaren Zuschuss dar und ist beantragbar unter <https://www.klimafonds.gv.at/call/emob-private2023>. Die gesamte Förderungshöhe ist für

¹⁰⁰ EStR 2000 Rz 4777.

¹⁰¹ VwGH 18.12.2008, 2006/15/0169.

¹⁰² E-Mobilität 2023 (<https://www.umweltfoerderung.at/privatpersonen/e-mobilitaet-2023>; abgerufen am 30. Jänner 2023).

¹⁰³ E-PKW für soziale Einrichtungen, E-Taxis, E-Carsharing und Fahrschulen 2023 (beschränkte Zielgruppe) (<https://www.umweltfoerderung.at/betriebe/e-pkw-2023-beschaenkte-zielgruppe/unterkategorie-fahrzeuge>; abgerufen am 30. Jänner 2023).

das Jahr 2023 mit 95 Millionen Euro begrenzt und eine Antragstellung ist längstens bis zum 31. März 2024 möglich, sofern der Fördertopf noch nicht ausgeschöpft ist.

3.3.2. Staatliche Förderungen und deren Auswirkungen auf die Angemessenheitsgrenze

Wird ein förderungswürdiges Fahrzeug für einen Betrieb angeschafft, ist zu klären, ob dieser öffentliche Zuschuss, vor oder nach der Berechnung der Angemessenheitsgrenze von den Anschaffungskosten abgezogen wird. Im österreichischen Steuerrecht gibt es hierzu zwei unterschiedliche Bestimmungen. Gem § 6 Z 10 EStG gelten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur die vom Empfänger der Zuwendungen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen. Demgegenüber stellt § 1 der Angemessenheitsprüfung nur auf die Anschaffungskosten ab.

Haselwallner/Hofbauer/Dziurdź schließen sich § 6 Z 10 EStG an. Ihrer Ansicht nach ist keine Angemessenheitsprüfung vor der staatlichen Förderung erforderlich, weil die staatlichen Förderungen selbst eine Angemessenheitsprüfung haben und dies ansonsten die Angemessenheitsprüfung der Angemessenheitsverordnung unterlaufen würde.¹⁰⁴

Beispiel 3: Unternehmer A kauft ein Elektroauto um netto 35.000 €. Die staatlichen Förderungen betragen 5.000 €. Die Angemessenheitsprüfung ist somit von 30.000 € vorzunehmen und nur 30.000 € sind über die AfA steuerlich absetzbar. Würde man dieses Beispiel nach § 1 Angemessenheitsverordnung lösen ist die Angemessenheitsprüfung von netto 35.000 € vorzunehmen und 33.333,33 € sind über die AfA steuerlich absetzbar.

3.3.3. Investitionsfreibetrag gem § 11 EStG

Durch das ökosoziale Steuerreformgesetz 2022¹⁰⁵ wurde mit § 11 EStG der Investitionsfreibetrag (IFB) eingeführt, der als zusätzliche Betriebsausgabe geltend gemacht werden kann. Ziel dieses Freibetrags ist die Investitionstätigkeit von Unternehmen ab 2023 anzuregen. Der Investitionsfreibetrag ist gem § 11 Abs 1 Z 2 EStG im Betrag von einer Million Euro pro

¹⁰⁴ *Haselwallner/Hofbauer/Dziurdź*, Elektrofahrzeuge im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, SWK 16/2022, 707f.

¹⁰⁵ ÖkoStRefG 2022 BGBl. I Nr. 10/2022.

Betrieb für Wirtschaftsgüter begrenzt und ist nach § 11 Abs 1 Z 3 EStG zusätzlich zur Absetzung für Abnutzung möglich. Wird der Gewinn nach § 17 EStG oder einer darauf gestützten Pauschalierungsverordnung ermittelt, so ist der IFB nicht zulässig.¹⁰⁶

Voraussetzung für den IFB ist, dass die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes mindestens vier Jahre beträgt und es sich um einen inländischen Betrieb oder einen Betrieb mit inländischer Betriebsstätte handelt.¹⁰⁷ Die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrags ist gem § 11 Abs 4 EStG nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes möglich und ist in der Steuererklärung geltend zu machen, sowie im Anlagenverzeichnis bzw in der Anlagenkartei auszuweisen. Scheidet das Wirtschaftsgut vor Ablauf der vierjährigen Mindestnutzungsdauer aus, so ist der IFB im Jahr des Ausscheidens gewinnerhöhend anzusetzen (§ 11 Abs 5 1. Ts EStG, außer bei höherer Gewalt). Wirtschaftsgüter, für die der Investitionsfreibetrag geltend gemacht wird, dürfen nicht auch als Investition für den investitionsbedingten Gewinnfreibetrag berücksichtigt werden.¹⁰⁸ Jedoch ist der IFB mit der degressiven AfA kombinierbar, weil es diesbezüglich keine Ausnahmeregelung gibt.¹⁰⁹

Der Investitionsfreibetrag spielt für die Anschaffung eines Personenkraftwagens insoweit eine Rolle, weil gem der Negativdefinition des § 11 Abs 3 Z 2 EStG, der IFB für Kraftfahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer möglich ist. Für Autos, die ausschließlich mit einem Elektroantrieb oder einem Brennstoffzellenantrieb betrieben werden, ist der IFB dadurch zulässig.

Fraglich ist hingegen die Höhe des Investitionsfreibetrags. Grds beträgt der IFB 10 % der Anschaffungskosten, jedoch ist für Anschaffungen im Bereich der Ökologisierung ein IFB von 15 % vorgesehen.¹¹⁰ Was unter dem Begriff Ökologisierung zu verstehen ist, regelt eine Verordnung des Bundesministeriums für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität,

¹⁰⁶ Vgl § 11 Abs 1 Z 4 EStG; *Petutschnig/Renelt*, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022 Heft 1, 14.

¹⁰⁷ Vgl § 11 Abs 6 EStG und § 11 Abs 2 EStG; *Karel*, Investitionsfreibetrag, BBi 2022 Heft 9 / 2022, 2.

¹⁰⁸ *Fuhrmann/Gestaltner*, Gewinnfreibetrag des § 11 EStG mit ökologischem Schwerpunkt, immolex 2023 Heft 4, 147; *Goertz*, Investitionsfreibetrag, DAG 2022 Heft 6, 144.

¹⁰⁹ *Mayr*, Die Ökosoziale Steuerreform in Österreich, BB 2022 Heft 13, 727; *Petutschnig/Renelt*, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022 Heft 1, 14.

¹¹⁰ Vgl § 11 Abs 1 Z 1 EStG.

Innovation und Technologie. Gem dieser Verordnung können nach § 1 Abs 2 Z 2 Öko-IFB-VO 15 % als IFB für emissionslose Fahrzeuge geltend gemacht werden.¹¹¹

3.4. Laufender Betrieb

3.4.1. Betriebsaufwendungen

Aufwendungen die durch den Betrieb veranlasst sind, sind steuerlich absetzbar.¹¹² Ob die Aufwendungen einmalig oder jährlich wiederkehrend anfallen, ist für die Absetzbarkeit der Betriebsausgaben unerheblich.¹¹³ Das Finanzamt hat das Recht die Notwendigkeit und die Angemessenheit einer Betriebsausgabe zu prüfen.¹¹⁴ Weiters ist der Steuerpflichtige nach § 138 BAO verpflichtet die Richtigkeit der Betriebsausgaben nachzuweisen und etwaige Zweifel aus dem Weg zu räumen.

Bei den Betriebsaufwendungen ist zu unterscheiden, ob diese wertunabhängig oder wertabhängig von den Anschaffungskosten sind. Wertunabhängige Betriebsaufwendungen wie zB Reifenwechsel oder Autofahrerklubbeiträge sind zur Gänze als Betriebsausgaben gem § 4 Abs 4 EStG abzugsfähig.¹¹⁵ Ebenfalls zur Gänze abzugsfähig sind Treibstoffkosten, weil der Treibstoffverbrauch bei einem Luxusauto nicht übermäßig höher sein wird als bei einem PKW, der weniger als 40.000 € kostet.¹¹⁶ Gleiches muss nach den Einkommensteuerrichtlinien auch für die Stromkosten eines Elektroautos gelten.¹¹⁷

Hingegen sind aber wertabhängige Aufwendungen wie die AfA, Zinsen und die Aufwendungen einer Kaskoversicherung zu kürzen.¹¹⁸ In Bezug auf die Haftpflichtversicherungsprämie einschließlich der motorbezogenen Versicherungssteuer geht der VwGH ebenfalls davon aus, dass diese Kosten wertabhängig sind, und daher bemisst sich die Kfz-Steuer von jenem Betrag, der auf die angemessene Preisklasse entfällt.¹¹⁹ Bei den wertabhängigen

¹¹¹ BGBl. II Nr. 155/2023.

¹¹² Vgl § 4 Abs 4 EStG.

¹¹³ *Hirschler/Luka in Hofstätter/Reichel*, EStG [§ 8] [Tz 1].

¹¹⁴ VwGH 7. 1. 1981, 418/80.

¹¹⁵ *Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§ 20] [Rz 53]; Zu einer allfälligen Privatnutzung siehe Kapitel 3.6. Privatnutzung.

¹¹⁶ VwGH 27.7.1994, 92/13/0175.

¹¹⁷ EStR 2000 Rz 4781.

¹¹⁸ *Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§ 20] [Rz 53].

¹¹⁹ VwGH 18.12.2008, 2006/15/0169.

Kosten ist daher eine Kürzung um jenen Prozentsatz vorzunehmen, der den Wert der Luxustangente übersteigt.¹²⁰

Beispiel 4: Unternehmer A kauft sich einen Toyota um 60.000 €. Er hat Treibstoffkosten von 150 € monatlich und zahlt 120 € monatlich für die Haftpflichtversicherungsprämie. Die Treibstoffkosten iHv 150 € sind zur Gänze abzugsfähig. Die Haftpflichtversicherungsprämie ist hingegen nur zu zwei Drittel abzugsfähig, also iHv 80 €.

3.4.2. Abschreibungen

Wird ein PKW angeschafft, so ist dieser auf seine voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben. § 8 Abs 6 EStG, der durch das StruktAnpG 1996¹²¹ eingeführt wurde, legt fest, dass die Nutzungsdauer eines neuen Personenkraftwagens mindestens acht Jahre betragen muss. Die Unterscheidung, ob es sich um ein Auto mit Verbrennungsmotor oder um ein Auto mit Elektroantrieb handelt, ist unerheblich. Ausgenommen von § 8 Abs 6 Z1 EStG sind ex lege Fahrschulfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen. Die Nutzungsdauer richtet sich hier nach den allgemeinen Regelungen der Abschreibung gem § 7 EStG.¹²² In solchen Fällen kann eine kürzere Nutzungsdauer als die achtjährige Mindestabschreibungsdauer festgelegt werden.¹²³

Für Gebrauchtfahrzeuge hat die Nutzungsdauer ebenfalls mindestens acht Jahre zu betragen. Somit ist bei der Anschaffung eines gebrauchten Personenkraftwagens, die bisher verstrichene Nutzungsdauer beim Vorbesitzer von der mindestens achtjährigen Nutzungsdauer abzuziehen, woraus sich dann die Mindestrestnutzungsdauer ergibt.¹²⁴

§ 8 Abs 6 EStG ist zwingendes Recht, daher hat die steuerrechtliche achtjährige Nutzungsdauer keine Auswirkungen auf die UGB-Bilanz, die der § 5 Gewinnermittler zwingend erstellen muss.¹²⁵ Allfällige Unterschiede zwischen der steuerrechtlichen Bilanz und der unter-

¹²⁰ *Kanduth-Kristen/Gregori*, Das Kfz im Ertragsteuerrecht, taxlex 2015 Heft 4, 5.

¹²¹ StruktAnpG 1996 BGBl. I Nr. 201/1996.

¹²² *Kanduth-Kristen* in *Jakom* EStG [§ 8 Abs 6] [Rz 76].

¹²³ Umkehrschluss aus § 8 Abs 6 Z 1 EStG.

¹²⁴ *Neumeister*, PKW im Betriebsvermögen (E-Fahrzeuge und Km-Geld-Verrechnung), BBi 2020 Heft 11 / 2020, 2; *Kirchmayr/Wimmer* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§ 8] [Rz 130].

¹²⁵ EStR 2000 Rz 3209; *Kanduth-Kristen* in *Jakom* EStG [§ 8 Abs 6] [Rz 76].

nehmensrechtlichen Bilanz sind über eine Mehr-Weniger-Rechnung auszugleichen.¹²⁶ Für § 8 Abs 6 EStG gelten auch die Regelungen zur Halbjahres-AfA und zur Ganzjahres-AfA gem § 7 Abs 2 EStG.¹²⁷ Wird ein PKW im ersten Halbjahr angeschafft, kann die Ganzjahres-AfA geltend gemacht werden. Wird hingegen der PKW im zweiten Halbjahr angeschafft, darf nur die Halbjahres-AfA angesetzt werden.¹²⁸

Bemessungsgrundlage für die AfA sind die Anschaffungskosten des Personenkraftwagens. Ist ein PKW vorsteuerabzugsberechtigt ist die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten herauszurechnen.¹²⁹ Somit beträgt die maximale Abschreibungshöhe bei einem nicht vorsteuerabzugsberechtigten Personenkraftwagen 5.000,00 €¹³⁰ pro Jahr und bei einem vorsteuerabzugsberechtigten Personenkraftwagen 4.166,67 €¹³¹ pro Jahr.

Bis zum Konjunkturstärkungsgesetz 2020¹³² gab es als einzige steuerrechtliche Abschreibungsmöglichkeit die lineare AfA, geregelt in § 7 Abs 1 EStG. Seit dem 1. Juli 2020 besteht als Alternative, ein Wirtschaftsgut auch degressiv abzuschreiben.¹³³ Zu beachten ist aber, dass der Anwendungsbereich der degressiven AfA nur für PKW mit einem CO₂-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer eröffnet ist, somit also nur für Elektrofahrzeuge und Brennstoffzellenfahrzeuge.¹³⁴

Bei der degressiven AfA kann das Wirtschaftsgut, bezogen auf die Ganzjahresabschreibung, mit einem maximalen Prozentsatz von bis zu 30 % auf den jeweiligen Restbuchwert abgeschrieben werden. Der Wechsel von der degressiven AfA zur linearen AfA ist immer am Beginn eines jeden Wirtschaftsjahres möglich.¹³⁵ Der steueroptimale Wechselzeitpunkt ist immer zu Beginn des drittvorletzten Jahres der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.¹³⁶

¹²⁶ *Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§ 8] [Rz 120].

¹²⁷ EStR 2000 Rz 3217; *Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§ 8] [Rz 122].

¹²⁸ Vgl § 7 Abs 2 EStG; EStR 2000 Rz 3129.

¹²⁹ EStR 2000 Rz 4771.

¹³⁰ Berechnung: 40.000 € / 8 = 5.000,00 €.

¹³¹ Berechnung: 33.333 € / 8 = 4.166,67 €; Anm: Aus Vergleichbarkeitsgründen wurde hier mit der linearen AfA, anstatt mit der steueroptimalen degressiven AfA gerechnet.

¹³² KonStG 2020 BGBl. I Nr. 96/2020.

¹³³ Vgl § 124b Abs 356 EStG.

¹³⁴ Vgl § 7 Abs 1a Z 1a EStG.

¹³⁵ Vgl § 7 Abs 1a Z 2 EStG.

¹³⁶ Vgl Abbildung 7.

Ein PKW ohne Vorsteuerabzug bei maximaler Abschreibungshöhe ist folgendermaßen linear abzuschreiben.

Personenkraftwagen ohne Vorsteuerabzug			
Lineare AfA			
Jahr	BW 1.1.	AfA	BW 31.12.
1	40.000 €	5.000 €	35.000 €
2	35.000 €	5.000 €	30.000 €
3	30.000 €	5.000 €	25.000 €
4	25.000 €	5.000 €	20.000 €
5	20.000 €	5.000 €	15.000 €
6	15.000 €	5.000 €	10.000 €
7	10.000 €	5.000 €	5.000 €
8	5.000 €	5.000 €	0 €

Abbildung 6: Lineare AfA – PKW ohne VSt, AW 40.000 €

Für PKW mit Vorsteuerabzug, bei maximaler Abschreibungshöhe, ergibt sich folgendes Bild.

Personenkraftwagen mit Vorsteuerabzug			
Degressive AfA kombiniert mit lineare AfA			
Jahr	BW 1.1.	AfA	BW 31.12.
1	33.333,33 €	10.000,00 €	23.333,33 €
2	23.333,33 €	7.000,00 €	16.333,33 €
3	16.333,33 €	4.900,00 €	11.433,33 €
4	11.433,33 €	3.430,00 €	8.003,33 €
5	8.003,33 €	2.401,00 €	5.602,33 €
6	5.602,33 €	1.867,44 €	3.734,89 €
7	3.734,89 €	1.867,44 €	1.867,44 €
8	1.867,44 €	1.867,44 €	0 €

Abbildung 7: Degressive AfA und lineare AfA – PKW mit VSt, AW 40.000 €

Steueroptimal erfolgt daher eine Abschreibung für einen PKW mit Vorsteuerabzug in den Jahren eins bis fünf degressiv und in den Jahren sechs bis acht linear.

3.4.3. Gewinnfreibetrag

§ 10 EStG regelt seit dem StRefG 2009¹³⁷ für natürliche Personen die Steuerbegünstigung des Gewinnfreibetrags. Der Gewinnfreibetrag stellt eine fiktive Betriebsausgabe dar und ist das Gegenstück zum 13. und 14. Monatsgehalt der Nichtselbstständigen.¹³⁸ Es wird unterschieden zwischen einem Grundfreibetrag von maximal 4.500 € pro Jahr (seit 2022, davor 3.900 €), der jeder natürlichen Person mit betrieblichen Einkünften zusteht,¹³⁹ und einem investitionsbedingten Gewinnfreibetrag.¹⁴⁰ Der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag, der durch Anschaffung oder Herstellung von § 10 Abs 3 EStG begünstigten Wirtschaftsgütern in Anspruch genommen werden kann, beträgt maximal 45.950 € und ist nach unterschiedlichen Prozentsätzen je Gewinn gestaffelt.¹⁴¹

Wirtschaftsgüter für die der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag gem § 11 Abs 3 Z 1 EStG geltend gemacht werden kann sind abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren und bestimmte Wertpapiere gem § 10 Abs 3 Z 2 EStG. Unter Z 1 würde grds der PKW fallen, jedoch ist dieser abgesehen vom Fahrschulfahrzeugen und Kraftfahrzeugen, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung dienen, gem § 10 Abs 4 1 Teilstrich EStG ausgeschlossen.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber eine Ausnahme für Elektroautos beim investitionsbedingten Gewinnfreibetrag vergessen hat, weil er für Elektroautos diverse Sonderregelungen, wie zB degressive AfA oder COVID-19-Investitionsprämie, ermöglicht hat. Meines Erachtens hat der Gesetzgeber darauf vergessen, da er in den Erläuternden Bemerkungen zum Ökosozialen Steuerreformgesetz 2022¹⁴² beim Gewinnfreibetrag lediglich den Grundfreibetrag von 13 % auf 15 % angehoben hat. Desweiteren erwähnt er in

¹³⁷ StRefG 2009 BGBl. I Nr. 26/2009.

¹³⁸ Gewinnfreibetrag 2022: Welche Wertpapiere Steuern sparen (<https://schelhammer.at/home/newsarticle-gewinnfreibetrag-2022-welche-wertpapiere-steuern-sparen-22/>; abgerufen am 14. Mai 2023); Der Grundfreibetrag muss nicht nachgewiesen werden, der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag hingegen schon.

¹³⁹ Vgl § 10 Abs 1 Z 3 EStG; *Bretzl*, Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG, BBi 2022 Heft 11, 2022, 3; *Oyzer/Reindl/Schmaranzer*, Ertragsteuerliche Highlights des ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022, taxlex 2022 Heft 1, 9 f.

¹⁴⁰ Vgl § 10 Abs 1 Z 4 EStG; *Oyzer/Reindl/Schmaranzer*, Ertragsteuerliche Highlights des ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022, taxlex 2022 Heft 1, 9 f; *Bretzl*, Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG, BBi 2022 Heft 11, 2022, 3.

¹⁴¹ Vgl gestaffelten Tarif in § 10 Abs 1 Z 2 EStG.

¹⁴² ÖkoStRefG 2022 BGBl. I Nr. 10/2022.

den EB bei Änderung des § 10 EStG mit keinem Wort den Begriff „Ökologisierung“ und somit ist der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag für E-Autos ex lege weiterhin nicht zugänglich.¹⁴³ Es liegt aus meiner Sicht eine planwidrige Lücke¹⁴⁴ vor, welche mittels Analogie geschlossen werden kann. Weiters bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber bei zukünftigen Novellierungen diese Lücke schließt.

Seit der Einführung des Investitionsfreibetrages gem § 11 EStG ist meines Erachtens diese Fragestellung nicht mehr so relevant, da der IFB für Elektroautos geltend gemacht werden kann und eine gleichzeitige Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrag nicht möglich ist.¹⁴⁵

3.5. Ausscheiden aus dem Betrieb

Wird ein PKW veräußert, so ist ebenfalls zu unterscheiden, ob es sich um ein Auto mit Luxustangente handelt oder nicht. Liegt ein Auto ohne Luxustangente vor, so ist der Restbuchwert dem Veräußerungserlös des PKWs gegenüberzustellen.¹⁴⁶ Der Unterschied zwischen diesen beiden Werten stellt den Veräußerungsgewinn bzw den Veräußerungsverlust dar. Handelt es sich um ein Auto mit Luxustangente, dann ist auch beim Verkauf die Luxustangente auszuscheiden, weil diese dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen ist.¹⁴⁷

Beispiel 5: Unternehmer A hat im Jahr 2019 ein Auto mit Verbrennungsmotor um 50.000 € gekauft. Nach vier Jahren verkauft er das Auto um 20.000 €. Aus dem Veräußerungserlös ist die Luxustangente von 20 % herauszurechnen, daher ergibt sich ein steuerrechtlicher Veräußerungserlös von 16.000 €. Es liegt somit ein steuerrechtlicher Veräußerungsverlust von 4.000 € vor, weil der Buchwert des Autos nach vier Jahren 20.000 € beträgt.

Damit ein allfälliger Veräußerungsgewinn nicht sofort versteuert werden muss, besteht die Möglichkeit, diesen auf die Anschaffung eines neuen körperlichen Wirtschaftsgutes zB

¹⁴³ EB zum ÖkoStRefG 2022 (<https://www.parlament.gv.at/gegenstand/XXVII/I/1293>; abgerufen am 14. Mai 2023).

¹⁴⁴ Unter einer planwidrigen Lücke wird verstanden, dass der Gesetzgeber eine Regelung übersehen hat, die er aus Vollständigkeitsgründen regeln müsste.

¹⁴⁵ Goertz, Investitionsfreibetrag, DAG 2022 Heft 6, 144.

¹⁴⁶ Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel in Das Auto im Steuerrecht, 81 (abgerufen unter: lindedigital.at).

¹⁴⁷ Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel in Das Auto im Steuerrecht, 81 f (abgerufen unter: lindedigital.at).

wieder einen neuen PKW zu übertragen.¹⁴⁸ Voraussetzung für die Übertragung der stillen Reserve ist, dass der Betrieb einer natürlichen Person oder einer Personengesellschaft gehört. Weiters muss der veräußerte PKW mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen gehört haben und in einer inländischen Betriebsstätte verwendet worden sein.¹⁴⁹ Die Anschaffungskosten des neuen Wirtschaftsguts sind, um die übertragenen stillen Reserven zu kürzen.¹⁵⁰ Weiters besteht die Möglichkeit der Bildung einer Übertragungsrücklage nach § 12 Abs 8 EStG, welche nach den in § 12 Abs 9 EStG vorgesehenen Zeiträumen auf ein neues Wirtschaftsgut übertragen werden muss. Erfolgt innerhalb dieses Zeitraumes keine Übertragung auf ein neues Wirtschaftsgut, so ist die Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen.¹⁵¹

3.6. Privatnutzung

Die bisher dargestellten einkommensteuerrechtlichen Regelungen haben sich immer darauf bezogen, dass der PKW ausschließlich für betriebliche Zwecke genutzt wird. Wird der PKW sowohl betrieblich als auch privat genutzt, so ist zunächst zu bestimmen, ob der PKW Betriebsvermögen oder Privatvermögen darstellt, da eine gemischte Zuordnung eines Wirtschaftsgutes nicht möglich ist.¹⁵² Nach der Meinung der Finanzverwaltung ist die Bauart oder die äußere Erscheinungsform eines Kraftfahrzeuges für die Klassifizierung, ob es sich um Betriebsvermögen oder Privatvermögen handelt, unerheblich.¹⁵³

Wird der PKW überwiegend betrieblich genutzt (mehr als 50 %), so zählt er zum Betriebsvermögen und alle Aufwendungen sind zunächst Betriebsausgaben.¹⁵⁴ Bei der Gewinnermittlung ist aber die private Nutzung als Entnahme zu berücksichtigen.¹⁵⁵ Die betriebliche Nutzung ist der Finanzverwaltung grds nachzuweisen oder in anderer Weise glaubhaft zu machen.¹⁵⁶ Der Nachweis erfolgt idR durch ein Fahrtenbuch oder durch Unterlagen, bei denen eindeutig festgestellt werden kann, ob es sich um eine betriebliche Fahrt oder eine

¹⁴⁸ Vgl § 12 Abs 4 Z 3 EStG; *Kanduth-Kristen/Gregori*, Das Kfz im Ertragssteuerrecht, taxlex 2015 Heft 1, 6.

¹⁴⁹ *Hirsch/Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§ 12] [Rz 26]; vgl § 12 Abs 3 EStG; *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [§ 12] [Rz 27].

¹⁵⁰ *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [§ 12] [Rz 14]; vgl § 12 Abs 6 EStG.

¹⁵¹ Vgl § 12 Abs 10 EStG.

¹⁵² VwGH 10.7.1996, 96/15/0124.

¹⁵³ EStR 2000 Rz 531.

¹⁵⁴ VwGH 20.5.2008, 2008/15/0096.

¹⁵⁵ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band I¹² Rz 184.

¹⁵⁶ VwGH 16.4.1991, 90/14/0043.

private Fahrt handelt.¹⁵⁷ Werden keine Aufzeichnungen geführt, so ist die betriebliche Nutzung zu schätzen.¹⁵⁸ Kommt es hingegen zu einer überwiegenden privaten Nutzung (mehr als 50 %), so wird der PKW dem Privatvermögen zugerechnet und nur der auf die betriebliche Nutzung entfallene Anteil der Aufwendungen stellt eine Betriebsausgabe dar.¹⁵⁹

Liegt die jährliche Kilometerleistung unter 30.000 Kilometer, dann kann statt den anteiligen Betriebsaufwendungen das amtliche Kilometergeld¹⁶⁰ angesetzt werden.¹⁶¹ Mit dem Kilometergeld sind unter anderem Treibstoff (Benzin, Diesel und Strom), Versicherungen, Mitgliedsbeiträge bei Autofahrerklubs, AfA, Service- und Reparaturkosten, die für den laufenden Betrieb anfallen, Steuern, Autobahnvignetten, Finanzierungskosten sowie Zusatzausrüstungen wie zB Winterreifen abgegolten.¹⁶² Vom Kilometergeld nicht umfasst sind hingegen Schäden auf Grund höherer Gewalt, wie zum Beispiel die Kosten eines Unfalls.¹⁶³

¹⁵⁷ VwGH 23.5.1990, 86/13/0181.

¹⁵⁸ VwGH 16.4.1991, 90/14/0043.

¹⁵⁹ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band I¹² Rz 185.

¹⁶⁰ Das Kilometergeld beträgt derzeit 0,42 € pro Kilometer.

¹⁶¹ EStR 2000 Rz 1613.

¹⁶² Kilometergeld (<https://www.oeamtc.at/thema/steuern-abgaben/kilometergeld-18183242>; abgerufen am 14. Mai 2023); LStR 2002 Rz 372.

¹⁶³ *Neumeister*, PKW im Betriebsvermögen (E-Fahrzeuge und Km-Geld-Verrechnung), BBi 2020 Heft 11 / 2020, 1; LStR 2002 Rz 373 ff.

4. Umsatzsteuer

4.1. Kauf Neuwagen und Gebrauchtwagen

4.1.1. Allgemeine Ausführungen zum Vorsteuerabzug

Kauft¹⁶⁴ ein Unternehmer ein Wirtschaftsgut, ist zu prüfen, ob die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht werden kann. Grundsätzlich sind alle Unternehmer iSd § 2 UStG, die eine unternehmerische Tätigkeit ausüben zum Vorsteuerabzug berechtigt.¹⁶⁵ Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind diejenigen Wirtschaftsgüter, die aus der privaten Sphäre des Unternehmers in das Unternehmen eingelegt werden.¹⁶⁶ Die Umsatzsteuer muss von einem anderen Unternehmer gesondert in einer Rechnung ausgewiesen werden, zudem hat es sich nach § 12 Abs 1 lit a UStG um eine Lieferung oder sonstige Leistung zu handeln, die im Inland für das Unternehmen ausgeführt wird.¹⁶⁷ Als weitere allgemeine Voraussetzung legt das Gesetz¹⁶⁸ fest, dass die Lieferungen oder sonstigen Leistungen, dann als für das Unternehmen ausgeführt gelten, wenn diese für Zwecke des Unternehmens erfolgen und sie zu mindestens 10 % (sog „Bagatellregelung“) unternehmerischen Zwecken dienen.¹⁶⁹ Jedoch kann nur der unternehmerische Teil dem Betrieb zugeordnet werden und nur für diesen steht der Vorsteuerabzug zu.¹⁷⁰

Abweichend von § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG legt § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG und § 12 Abs 2 Z 2a UStG für Kraftfahrzeuge unterschiedliche Regelungen fest, die nachfolgend erläutert werden.

¹⁶⁴ Unter einem Personenkraftwagen sind im gesamten Kapitel 4 aus sprachlichen Vereinfachungsgründen, abweichend von der bisher verwendeten Definition, alle PKW mit einem CO₂-Emissionswert von mehr als 0 g/km zu verstehen.

¹⁶⁵ UStR 2000 Rz 1803.

¹⁶⁶ EuGH 11.7.1991, Rs C-97/90, Lennartz, ECLI:EU:C:1991:315.

¹⁶⁷ UStR 2000 Rz 1815.

¹⁶⁸ Vgl § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG.

¹⁶⁹ *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG [§ 12] [Rz 135].

¹⁷⁰ *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG [§ 12] [Rz 98]; UStR 2000 Rz 1902; Siehe auch Kapitel 4.5. Privatnutzung.

4.1.2. Vorsteuerabzug beim Personenkraftwagen gem § 12 Abs 2 Z 2 UStG

Nach § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG gelten Anschaffungskosten, Miete und laufende Kosten, die bei Lieferungen, sonstigen Leistungen oder Einfuhren von PKW anfallen, ex lege als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Somit steht dem Unternehmer, der erwirbt, kein Vorsteuerabzug zu. Es erfolgt keine Unterscheidung zwischen Neuwagen und Gebrauchtwagen. Die Formulierung „*als nicht für das Unternehmen ausgeführt*“ lässt auf den ersten Blick vermuten, dass der PKW überhaupt nicht zum Vermögen des Unternehmens zählt. Entsprechend eines Erkenntnisses des VwGH liegt hier lediglich eine Regelung vor, die den Vorsteuerabzug ausschließt, aber den Personenkraftwagen nicht der privaten Sphäre zuordnet.¹⁷¹

Ob ein PKW vorliegt, ist nach dem VwGH nach dem optischen Eindruck und die darauf basierende Verkehrsauffassung zu beurteilen.¹⁷² Für die steuerliche Einordnung ist es auch unerheblich, wie dieses Fahrzeug im Typenschein bezeichnet wird.¹⁷³ Genauso wenig kommt es darauf an, wie der PKW im Einzelfall verwendet wird, zB als Rallyefahrzeug.¹⁷⁴ Entscheidend ist, wie das Fahrzeug allgemein betrachtet verwendet wird und wie seine Bauart und Beschaffenheit ist.¹⁷⁵

Die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern, die unabhängig vom PKW nicht selbstständig aktivierbar oder nutzbar sind, sind ebenfalls vom Ausschluss der Vorsteuer umfasst.¹⁷⁶ Dazu zählen zB Winterreifen, Schneeketten, Dachträger oder Ledersitze. Hingegen sind Aufwendungen für Wirtschaftsgüter die selbstständig bewertbar sind, nicht vom Vorsteuer-ausschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG umfasst und daher steht den Unternehmern für diese Wirtschaftsgüter, unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 12 UStG, der Vorsteuerabzug zu.¹⁷⁷ Beispiele hierfür sind Taxameter oder ein tragbares Navigationsgerät.¹⁷⁸

¹⁷¹ VwGH 16.12.1991, 91/15/0045.

¹⁷² VwGH 16.12.1980, 1681/80.

¹⁷³ UStR 2000 Rz 1932.

¹⁷⁴ VwGH 16.12.2015, 2012/15/0216.

¹⁷⁵ UStR 2000 Rz 1932.

¹⁷⁶ Kollmann in Melhardt/Tumpel, UStG [§ 12] [Rz 271]; Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG [§ 12] [Rz 228].

¹⁷⁷ Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG [§ 12] [Rz 231].

¹⁷⁸ UStR 2000 Rz 1950; Kanduth-Kristen/Payerer in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG [§ 12] [Rz 228].

Als für das Unternehmen ausgeführt gelten Vorführkraftfahrzeuge, Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80 % der gewerblichen Personenbeförderung oder Vermietung dienen, Kraftfahrzeuge, die zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Fahrschulfahrzeuge. Diese sind nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.¹⁷⁹

4.1.3. Vorsteuerabzug beim emissionslosen Fahrzeug gem § 12 Abs 2 Z 2a UStG

§ 12 Abs 2 Z 2a UStG wurde für PKW mit einem CO₂-Emissionswert von 0 g/km, mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, per 1.1.2016 eingeführt. Von dieser Regelung sind Elektroautos und Brennstoffzellenautos umfasst, nicht jedoch zB Plug-in-Hybridfahrzeuge. Werden in Zukunft weitere emissionslose Fahrzeuge entwickelt, so sind diese ebenfalls von der Regelung umfasst.

Nach § 12 Abs 2 Z 2a UStG steht für emissionslose PKW der Vorsteuerabzug nach den allgemeinen Regeln des § 12 UStG zu. Zu beachten ist jedoch § 12 Abs 2 Z 2a letzter Satz UStG, der definiert, dass Z 2 lit a UStG davon unberührt bleibt. Gem dieser Bestimmung sind Ausgaben oder Aufwendungen, die überwiegend nicht abzugsfähig sind, also Aufwendungen oder Ausgaben mit mehr als 80.000 €, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Ob die Aufwendungen oder Ausgaben ertragsteuerlich nach § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG oder § 12 Abs 1 Z 2 KStG abzugsfähig sind, ist für das Umsatzsteuerrecht unerheblich. Die Aufwendungen oder Ausgaben müssen lediglich ihrer Art nach unter die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes fallen.¹⁸⁰

Bei Personenkraftwagen mit einem CO₂-Emissionswert von 0 g/km sind daher drei Fälle zu unterscheiden. Betragen die Anschaffungskosten weniger als brutto 40.000 € steht der Vorsteuerabzug zur Gänze zu.

Beispiel 6: Unternehmer A kauft ein E-Auto um brutto 32.400 €. A kann den Vorsteuerabzug im vollen Umfang iHv 5.400 € geltend machen.¹⁸¹

¹⁷⁹ Vgl § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG.

¹⁸⁰ Steiger, Elektroauto - abgaben- und steuerrechtliche Besonderheiten, taxlex 2021 Heft 9, 292.

¹⁸¹ Berechnung: 32.400 € - (32.400 € / 1,2) = 5.400 €

Liegen die Anschaffungskosten zwischen brutto 40.000 € und brutto 80.000 €, so steht ebenfalls der volle Vorsteuerabzug zu, jedoch ist für jene Anschaffungskosten, die über brutto 40.000 € liegen, eine Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG vorzunehmen.

Beispiel 7: Unternehmer B kauft ein E-Auto um brutto 60.000 €. Der Vorsteuerabzug steht für Unternehmer B iHv 10.000 € zu und er hat eine Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung iHv 3.333,33 € vorzunehmen.¹⁸² In Summe kann Unternehmer B einen Vorsteuerabzug von 6.666,67 € geltend machen.¹⁸³

Sind die Anschaffungskosten höher als brutto 80.000 €, so steht zur Gänze kein Vorsteuerabzug zu, da die Aufwendungen oder Ausgaben überwiegend nicht abzugsfähig sind.¹⁸⁴

Beispiel 8: Unternehmer C kauft ein Auto, das mit Wasserstoff betrieben wird, um brutto 84.000 €. Da die Anschaffungskosten des Autos über 80.000 € liegen, kann Unternehmer C überhaupt keinen Vorsteuerabzug vornehmen.

Nach den Umsatzsteuerrichtlinien haben Umweltförderrungen keinen Einfluss auf den Vorsteuerabzug und die Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung.¹⁸⁵ Die dargestellten Regelungen gelten sowohl für Neuwagen als auch für Gebrauchtwagen.

Kauft ein Unternehmer ein E-Auto, das ausschließlich für private Zwecke genutzt wird, und bringt es anschließend in seinem Betrieb ein, dann steht dem Unternehmer kein Vorsteuerabzug zu.¹⁸⁶

¹⁸² Berechnung: $((60.000 \text{ €} - 40.000 \text{ €}) / 1,2) * 0,2 = 3.333,33 \text{ €}$.

¹⁸³ Das entspricht einem Vorsteuerabzug von brutto 40.000 €.

¹⁸⁴ § 12 Abs 2 Z 2a iVm § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG.

¹⁸⁵ UStR 2000 Rz 1985.

¹⁸⁶ Feckter, Das Elektroauto im Umsatzsteuerrecht (2022), 30.

4.2. Leasing

Da das Gesetz in §12 UStG keine Unterscheidung zwischen Kauf oder Leasing vornimmt, gelten die gleichen umsatzsteuerlichen Regelungen wie beim Kauf eines Personen-kraftwagens und beim Kauf eines emissionslosen Fahrzeuges. Dementsprechend lassen sich folgende drei Varianten unterscheiden:

Beispiel 9¹⁸⁷: Unternehmer A least ein E-Auto um brutto 750 € pro Monat. Die Anschaffungskosten des E-Autos sind brutto 35.000 €. Unternehmer A kann den Vorsteuerabzug iHv monatlich 125 €¹⁸⁸ zur Gänze geltend machen.

Beispiel 10: Unternehmer B least ein E-Auto um brutto 1.200 € pro Monat. Die Anschaffungskosten des E-Autos sind 65.000 €. Der Vorsteuerabzug steht iHv 200 € zu und der Unternehmer B hat eine Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung iHv 85,71 €¹⁸⁹ vorzunehmen.

Beispiel 11: Unternehmer C least ein E-Auto um brutto 1.600 € pro Monat. Die Anschaffungskosten des E-Autos sind brutto 90.000 €. Unternehmer C ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

4.3. Laufender Betrieb

4.3.1. Betriebsaufwendungen

Beim Personenkraftwagen steht für die Betriebsaufwendungen kein Vorsteuerabzug zu. Für Fahrzeuge, die CO₂-neutral betrieben werden, sind auch hier die drei bekannten Fälle zu unterscheiden. Haben die Anschaffungskosten weniger als brutto 40.000 € betragen, so steht der Vorsteuerabzug für laufende Betriebsaufwendungen zu.

Beispiel 12: Unternehmer A hat ein E-Auto um brutto 39.000 € gekauft. Für dieses Fahrzeug zahlt er monatlich brutto 120 € Stromkosten und aufgrund eines Unfalles hat er Reparatur-

¹⁸⁷ Für das Beispiel 9 bis 11 wurden fiktive Anschaffungskosten zu Demonstrationszwecken herangezogen.

¹⁸⁸ Berechnung: $(750 \text{ €} / 1,2) * 0,2 = 125 \text{ €}$.

¹⁸⁹ Berechnung: $(33.333,33 \text{ €} / 58.333,33 \text{ €}) * 100 = 57,14 \text{ \%} \Rightarrow 42,86 \text{ \%}$ sind nicht angemessen, daher VSt $200 \text{ €} * 42,86 \text{ \%} = 85,71 \text{ €}$.

kosten iHv brutto 1200 €. Unternehmer A kann sowohl 20 € Vorsteuer für die Stromkosten als auch 200 € als Vorsteuer für die Reparaturkosten geltend machen.

Für emissionslose Fahrzeuge, die zwischen brutto 40.000 € und brutto 80.000 € gekostet haben, steht ebenfalls der Vorsteuerabzug zu, jedoch ist zwischen wertabhängigen und wertunabhängigen Betriebsaufwendungen zu unterscheiden. Bei wertabhängigen Betriebsaufwendungen wie zB die Reinigung eines hochwertigen Ledersitzes ist eine Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung für jenen Teil vorzunehmen, welcher steuerlich nicht anerkannt wird.¹⁹⁰ Für Kosten, die im laufenden Betrieb anfallen, die nicht vom Wert des Autos abhängen, kann hingegen der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Wertunabhängige Kosten sind zB Parkgebühren oder die Stromkosten für das Laden des E-Autos.¹⁹¹

Beispiel 13: Unternehmer B hat sich im Jahr 2021 ein emissionsloses Fahrzeug um brutto 60.000 € gekauft. Für dieses Fahrzeug kauft er sich im selben Jahr eine Autobahnvignette um brutto 90 € und lässt seine hochwertige Lederpolsterung um brutto 1.800 € reinigen. Unternehmer B kann zur Gänze die Vorsteuer für die Autobahnvignette iHv 15 € sowie die Vorsteuer für die Reinigung iHv 300 € geltend machen, jedoch fällt für die Reinigungskosten eine Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung iHv 100 € an.

Hinsichtlich der laufenden Kosten eines E-Autos, dessen Anschaffungskosten mehr als brutto 80.000 € betragen, bestehen unterschiedliche Meinungen in der Literatur, ob ein Vorsteuerabzug zusteht.

Nach *Steiger* steht abgesehen von den eigenen Stromkosten, kein Vorsteuerabzug zu.¹⁹² Dieser Meinung schließen sich auch *Meusburger* und *Stückler* an.¹⁹³ Hingegen sagt *Katzmayr*, dass der Vorsteuerabzug für die laufenden Betriebsaufwendungen zur Gänze nicht zusteht.¹⁹⁴ Nach der Ansicht von *Feckter*¹⁹⁵ und *Neumeister*¹⁹⁶ ist zwischen wertabhängigen

¹⁹⁰ *Steiger*, Elektroauto - abgaben- und steuerrechtliche Besonderheiten, taxlex 2021 Heft 9, 293.

¹⁹¹ *Feckter*, Das Elektroauto im Umsatzsteuerrecht (2022), 52.

¹⁹² *Steiger*, Elektroauto - abgaben- und steuerrechtliche Besonderheiten, taxlex 2021 Heft 9, 293.

¹⁹³ *Meusburger/Stückler*, Aspekte der Besteuerung von Elektroautos, DJA 2022 Heft 2 / 2022, 75.

¹⁹⁴ *Katzmayr*, Bringt die Ökosoziale Steuerreform die nächste Ausnahme für Elektrofahrzeuge? taxlex 2022/19 Heft 3 / 2022, 90.

¹⁹⁵ *Feckter*, Das Elektroauto im Umsatzsteuerrecht (2022), 53 f.

¹⁹⁶ *Neumeister*, PKW im Betriebsvermögen (E-Fahrzeuge und Km-Geld-Verrechnung), BBi 2020 Heft 11 / 2020, 2.

und wertunabhängigen laufenden Kosten zu unterscheiden. Für wertabhängige Betriebsaufwendungen steht kein Vorsteuerabzug zu, hingegen für wertunabhängige Betriebsaufwendungen ist ein Vorsteuerabzug möglich. Ihrer Ansicht nach sind Stromkosten wertunabhängige und somit vorsteuerabzugsberechtigte Betriebsaufwendungen.

Meiner Meinung nach ist der Ansicht von *Katzmayr* zu folgen, weil für emissionslose Fahrzeuge die mehr als 80.000 € gekostet haben kein Vorsteuerabzug zusteht, da es sich um nicht überwiegend abzugsfähige Aufwendungen handelt. Es ist daher systemkonform nicht nur bei der Anschaffung, sondern auch bei den laufenden Betriebsaufwendungen den Vorsteuerabzug zu versagen. Würde bei laufenden Aufwendungen der Vorsteuerabzug gewährt werden, so könnte es unter Umständen günstiger sein, ein E-Auto mit Anschaffungskosten größer 80.000 € zu kaufen als ein vorsteuerabzugsberechtigtes mit Anschaffungskosten zwischen 40.000 € und 80.000 €. Das liegt zum Beispiel dann vor, wenn die laufenden vorsteuerabzugsberechtigten Kosten im Vergleich zu denen, die bei der Anschaffung eines E-Autos zwischen 40.000 € und 80.000 € anfallen, größer als 6.666,67 € sind. Das kann sicherlich nicht die Intention des Gesetzgebers sein, solche „Luxusautos“ auf Kosten der Allgemeinheit zu fördern.

4.3.2. Änderung der Verhältnisse § 12 Abs 10 UStG

Da für den PKW kein Vorsteuerabzug zusteht, stellt sich die Frage einer allfälligen Vorsteuerkorrektur nicht. Beim Elektroauto und beim Brennstoffzellenauto ist bei einer Änderung der Verhältnisse nach den allgemeinen Regelungen des § 12 Abs 10 UStG eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen. Eine Änderung der Verhältnisse liegt vor, wenn das emissionslose Fahrzeug sowohl unternehmerisch als auch privat genutzt wird und sich das Ausmaß der unternehmerischen Nutzung ändert.¹⁹⁷ Weiters liegt eine Änderung der Verhältnisse vor, wenn das Elektroauto für steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze benutzt wird und sich die Verwendung des Elektroautos bei einer dieser Tätigkeiten ändert.¹⁹⁸

¹⁹⁷ *Katzmayr*, Bringt die Ökosoziale Steuerreform die nächste Ausnahme für Elektrofahrzeuge? taxlex 2022 Heft 3 / 2022, 91.

¹⁹⁸ *Katzmayr*, Bringt die Ökosoziale Steuerreform die nächste Ausnahme für Elektrofahrzeuge? taxlex 2022 Heft 3 / 2022, 91.

4.4. Ausscheiden aus dem Betrieb

Da der PKW nach § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt stellt der Verkauf auch keinen steuerbaren Umsatz nach § 1 UStG dar. Beim Elektroauto bzw Brennstoffzellenauto sind analog der Anschaffung drei Fälle zu unterscheiden. Haben die ursprünglichen Anschaffungskosten maximal 40.000 € betragen, so stellt ein Verkauf einen steuerbaren Umsatz iSd § 1 Abs 1 UStG dar. Dieser Umsatz ist auch steuerpflichtig, weil § 6 Abs 1 Z 26 UStG nicht zur Anwendung kommt. Dieser setzt nämlich voraus, dass der Unternehmer bei der Anschaffung keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte. Hat das emissionslose Fahrzeug zwischen 40.000 € und 80.000 € gekostet, so liegt auch hier zur Gänze ein steuerbarer Umsatz gem § 1 Abs 1 UStG vor. Hinsichtlich der Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung, die bei der Anschaffung zwischen 40.000 € und 80.000 € erfolgte, ist eine positive Vorsteuerberichtigung gem § 12 Abs 10 UStG möglich.¹⁹⁹

Beispiel 14: Unternehmer A kaufte im Jahr 2021 ein E-Auto um brutto 70.000 €. Er konnte 11.666,67 € als Vorsteuer geltend machen und es kam zu einer Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung iHv 5.000 €. Verkauft Unternehmer A sein Auto im Jahr 2023 um brutto 45.000 €, so unterliegen 7.500 € der Umsatzsteuer. Da die Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung 2021 5.000 € betrug, kann eine positive Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG, iHv 3.000 €²⁰⁰ vorgenommen werden.

Hat das emissionslose Auto beim Ankauf mehr als 80.000 € gekostet, so stellt ein Verkauf keinen steuerbaren Vorgang iSd § 1 Abs 1 UStG dar, weil die Anschaffungskosten nicht überwiegend abzugsfähig waren.

4.5. Privatnutzung

Da der PKW gem § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG als nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, stellt die Privatnutzung keinen steuerbaren Umsatz iSd § 1 UStG dar. Hinsichtlich der Privatnutzung bei emissionslosen Autos gibt es folgende drei Fälle: Betragen die Anschaffungskosten weniger als 40.000 € und wird das Auto privat genutzt, so hat zwar keine

¹⁹⁹ Vgl Frage 7 vom Salzburger Steueralog 2016 - Ergebnisunterlage Umsatzsteuer - BMF 010219/0369-VI/4/2016 vom 28.10. 2016.

²⁰⁰ Berechnung: $5.000 \text{ €} / 5 * 3 = 3.000 \text{ €}$.

Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung bei der Anschaffung zu erfolgen, jedoch sind die AfA und die laufenden Aufwendungen, die zu einem Vorsteuerabzug geführt haben, über den Verwendungseigenverbrauch nach § 3a Abs 1a Z 1 UStG in Höhe des Privatanteils zu korrigieren.²⁰¹

Beispiel 15: Unternehmer A kauft ein E-Auto um brutto 32.400 € (= netto 27.000 €). Die lineare AfA beträgt somit jährlich 3.375 €²⁰² An Privatnutzung werden 20% nachgewiesen. Unternehmer A hat somit 675 € zuzüglich 20 % USt als Verwendungseigenverbrauch zu besteuern.

Hat das emissionslose Fahrzeug zwischen 40.000 € und 80.000 € gekostet, so ist im Zeitpunkt der Anschaffung eine Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2a UStG für den steuerlich nicht angemessenen Teil vorzunehmen. Beim Privatanteil erfolgt hinsichtlich der AfA und den laufenden Kosten²⁰³ eine Verwendungseigenverbrauchsbesteuerung nach § 3a Abs 1a Z 1 UStG.²⁰⁴

Beispiel 16: Unternehmer B kauft ein E-Auto um brutto 50.000 €. Er kann somit 8.333,33 € als Vorsteuer geltend machen und muss eine Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung iHv 1.666,67 € durchführen. Neben der Kürzung der laufenden Kosten um den Privatanteil mittels Verwendungseigenverbrauchsbesteuerung ist auch die AfA zu kürzen. Die AfA beträgt bei linearer Abschreibung 4.166,67 € und hiervon ist der Privatanteil iHv 833,33 € als Verwendungseigenverbrauch zu besteuern.

Betragen die Anschaffungskosten des E-Autos mehr als 80.000 €, so steht kein Vorsteuerabzug zu. Es erfolgt weder eine Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung noch eine Verwendungseigenverbrauchsbesteuerung des Privatanteils.

²⁰¹ Feckter, Das Elektroauto im Umsatzsteuerrecht (2022), 63 f.

²⁰² Berechnung: 27.000 € / 8 = 3.375 €; Anm: Aus Vereinfachungsgründen wurde mit der linearen AfA gerechnet, anstatt mit der degressiven AfA. Das gilt auch für Beispiel 16.

²⁰³ Annahme: Laufende Kosten sind alle vorsteuerabzugsberechtigt, das gilt auch für Beispiel 16.

²⁰⁴ Feckter, Das Elektroauto im Umsatzsteuerrecht (2022), 64 f.

4.6. Übersicht zum Vorsteuerabzug

Vorsteuerabzug beim emissionslosen Fahrzeug			
Anschaffungskosten	Kauf	Betriebskosten	Verkauf
< 40.000 €	JA	JA	JA
40.000 € bis 80.000 €	JA und Korrektur durch Aufwands- eigenverbrauch	JA, bei wertabhängigen Kosten hinsichtlich des steuerlich anerkannten Teils	JA, positive Vorsteuerberichtigung hinsichtlich der Eigenverbrauchs- besteuerung von den Anschaffungskosten möglich
		JA, bei wertunabhängigen Kosten zur Gänze	
> 80.000 €	NEIN	Unterschiedliche Meinungen in der Literatur	NEIN

Abbildung 8: Vorsteuerabzug beim emissionslosen Fahrzeug

5. Normverbrauchsabgabe

5.1. Allgemeine Ausführungen zur Normverbrauchsabgabe

Die Normverbrauchsabgabe hat ihren Ursprung im Jahr 1968.²⁰⁵ Damals wurde eine Sondersteuer für Kraftfahrzeuge bei ihrer Erstzulassung iHv 10 % des Kaufpreises eingeführt.²⁰⁶ Diese Sondersteuer wurde im Jahr 1970²⁰⁷ wieder abgeschafft, jedoch lebte sie im Jahr 1978²⁰⁸ als Luxussteuer auf bestimmte Produkte wie zB PKW mit Verbrennungsmotor und Edelsteine wieder auf, um das Budget zu sanieren. Die Normverbrauchsabgabe, wie wir sie heute als Zulassungssteuer beim Kauf eines neuen Fahrzeuges kennen, wurde schließlich 1992²⁰⁹ im Normverbrauchsabgabegesetz eingeführt und ersetzte die Luxussteuer.

In den darauffolgenden Jahren wurde die NoVA oftmals novelliert.²¹⁰ Die letzte große Änderung erfolgte durch den Nationalrat am 10. Dezember 2020 (NoVA-Reform 2020), die am 7. Jänner 2021 im Bundesgesetzblatt²¹¹ veröffentlicht wurde und mit 1. Juli 2021 in Kraft trat.²¹² Ziel dieser Reform, die ein Teil des Regierungsprogramms²¹³ der Koalitionsparteien ÖVP und Grüne war, war es die Zulassung der Neuwagen zu ökologisieren. Das heißt Fahrzeuge mit einem höheren CO₂-Ausstoß sollen mit höheren Abgaben belastet werden als Autos mit einem geringeren CO₂-Ausstoß.

Der Normverbrauchsabgabe unterliegen alle Kraftfahrzeuge, die erstmalig im Inland zugelassen werden.²¹⁴ Kraftfahrzeuge sind all jene Fahrzeuge, die in § 2 Abs 1 NoVAG aufgezählt sind, wie zB der Personenkraftwagen in Z 3. Unter welchen Tatbestand ein Kraftfahrzeug fällt, bestimmt sich nach § 3 Kraftfahrugesetz und nicht mehr – wie früher – nach der

²⁰⁵ Vgl Art V des Bundesgesetz vom 27. Juni 1968 über Maßnahmen auf dem Gebiete des Abgabenrechtes und des Familienlastenausgleiches (BGBl. I Nr. 302/1968).

²⁰⁶ Vgl § 21 BGBl. I Nr. 302/1968.

²⁰⁷ BGBl. I Nr. 1970/367.

²⁰⁸ BGBl. I Nr. 1977/645.

²⁰⁹ BGBl. I Nr. 695/1991.

²¹⁰ *Junick*, Neues in der Kfz-Besteuerung, ZVR 2021 Heft 6 / 2021, 204 ff; *Eckerstorfer/Riegler*, Fiskalische und ökologische Auswirkungen der NoVA-Reform 2020, ÖHW 2021, Heft 1 und 2, 34 f.

²¹¹ BGBl. I Nr. 2021/18.

²¹² Vgl § 15 Abs 25 NoVAG.

²¹³ ÖVP/Grüne, Aus Verantwortung für Österreich, Regierungsprogramm 2020 – 2024, 94 (https://www.die-volkspartei.at/Download/Regierungsprogramm_2020.pdf; abgerufen am 6. Februar 2023).

²¹⁴ Vgl § 1 NoVAG; *Eckerstorfer/Riegler*, Fiskalische und ökologische Auswirkungen der NoVA-Reform 2020, ÖHW 2021, Heft 1 und 2, 36.

zollrechtlichen Einordnung.²¹⁵ Von der Normverbrauchsabgabe befreit sind nach § 3 Abs 1 NoVAG Kraftfahrzeuge, mit einem CO₂-Emissionswert von 0 g/km. Somit sind Fahrzeuge mit Elektroantrieb oder Wasserstoffantrieb, sowie alle zukünftigen emissionslosen Technologien von der NoVA befreit. Weitere Befreiungen bestehen unter anderem für Miet- und Taxiwagen.²¹⁶ Strittig bei den angeführten Befreiungen ist, ob diese nicht eine klimakontraproduktive Subvention darstellen, denn durch die NoVA Befreiung besteht kein Anreiz auf emissionsarme Fahrzeuge umzusteigen. Nach einer Studie des Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung betrug die klimaschädliche Subvention in den Jahren 2018 bis 2020 durchschnittlich 123 Millionen Euro.²¹⁷ Die Studie kommt weiters zum Ergebnis, dass der obig genannte Befreiungstatbestand iSd Umweltschutzes zu überdenken ist.²¹⁸

5.2. Steuersatz

Die NoVA für Personenkraftwagen wird gem § 6 Abs 2 NoVAG mittels nachfolgender Formel berechnet.

$$\text{Tarif} = (\text{CO}_2\text{-Emissionswert in g/km}^{219} - \text{CO}_2\text{-Abzugsbetrag in g/km}^{220}) / 5$$

Der sich aus dieser Formel ergebender Prozentwert wird auf ganze Zahlen gerundet und dem Nettoentgelt des Kaufpreises des Kraftfahrzeuges hinzugeschlagen.²²¹ Maximal beträgt der Steuersatz 50 %. Liegt der Malusgrenzwert über 200 g/km, dann erhöht sich die Steuer um 50 € für jedes Gramm pro Kilometer, dass den Grenzwert übersteigt.²²² Die ermittelte Steuer

²¹⁵ Vgl § 2 Abs 2 NoVAG.

²¹⁶ Vgl § 3 Abs 3 Z 3 NoVAG.

²¹⁷ Kletzan-Slamanig/Köppl/Sinabell/Kirchmayr/Müller/Rimböck/Voit/Heher/Schanda, Analyse klimakontraproduktiver Subventionen in Österreich, 7 ff (https://www.wifo.ac.at/jart/prj3/wifo/resources/person_dokument/person_dokument.jart?publikationsid=69687&mime_type=application/pdf; abgerufen am 15. Juni 2023); Diese Summe bezieht sich nicht nur auf die NoVA, sondern auch auf die motorbezogene Versicherungssteuer und die Kfz-Steuer.

²¹⁸ Kletzan-Slamanig/Köppl/Sinabell/Kirchmayr/Müller/Rimböck/Voit/Heher/Schanda, Analyse klimakontraproduktiver Subventionen in Österreich, 41 ff (https://www.wifo.ac.at/jart/prj3/wifo/resources/person_dokument/person_dokument.jart?publikationsid=69687&mime_type=application/pdf; abgerufen am 15. Juni 2023).

²¹⁹ Es handelt sich hier um jenen Wert, den ein Auto an CO₂-Emissionen ausstößt. Dieser Wert ist aus dem Zulassungsschein ablesbar.

²²⁰ Siehe Abbildung 9.

²²¹ Vgl § 6 Abs 1 NoVAG.

²²² Vgl § 6 Abs 2 NoVAG; Eckerstorfer/Riegler, Fiskalische und ökologische Auswirkungen der NoVA-Reform 2020, ÖHW 2021, Heft 1 und 2, 37.

wird um einen Abzugsbetrag in Höhe von 350 € gekürzt. Sollte nach Kürzung ein negativer NoVA-Betrag entstehen, so entfällt diese Abgabe und es kommt jedenfalls zu keiner Steuergutschrift.²²³

Der CO₂-Emissionswert bestimmt sich bei reinen Verbrennungsmotoren nach dem kombinierten WLTP-Wert²²⁴ der CO₂-Emissionen in g/km. Bei extern aufladbaren Elektro-Hybridfahrzeugen²²⁵ kommt der gewichtete kombinierte WLTP-Wert gem § 6 Abs 4 NoVAG zur Anwendung. Es wird somit nur der Kraftstoffverbrauch und nicht der Verbrauch der elektrischen Energie bei Plug-in-Hybridfahrzeugen berücksichtigt.²²⁶ Beim WLTP-Verfahren, das ein weltweit angewendetes harmonisiertes Testverfahren ist, werden die Emissionen und der Verbrauch eines Fahrzeuges unter Laborbedingungen bestimmt. Dieses Verfahren gilt für Personenkraftwagen und leichte Fahrzeuge mit einem Gesamtgewicht von maximal 3,5 Tonnen.

§ 6 Abs 7 NoVAG legt ab 1. Jänner 2022 jährliche Tarifänderungen fest, die in Abbildung 9 dargestellt werden.

Kennzahlen für die Berechnung der NoVA Personenkraftwagen mit Verbrennungsmotor				
	1 Jul 2021	1 Jän 2022	1 Jän 2023	1 Jän 2024
CO ₂ -Abzugsbetrag	112 g/km	107 g/km	102 g/km	97 g/km
Malusgrenzwert	200 g/km	185 g/km	170 g/km	155 g/km
Malusbetrag	50 €/g	60 €/g	70 €/g	80 €/g
Höchststeuersatz	50%	60%	70%	80%
Abzugsposten	350 €	350 €	350 €	350 €

Abbildung 9: Berechnungskennzahlen für die NoVA, PKW mit Verbrennungsmotor

Zusätzlich wird der CO₂-Abzugsbetrag für PKW ab dem 1. Jänner 2025 jährlich um drei Gramm reduziert. Es ist jedoch durch den Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie eine Evaluierung hinsichtlich des Klimaschutzes und der Wettbewerbsfähigkeit

²²³ Vgl § 6 Abs 2 letzter und vorletzter Satz NoVAG.

²²⁴ Worldwide Harmonised Light-Duty Vehicles Test Procedure.

²²⁵ Gemeint sind Plug-in-Hybridfahrzeuge.

²²⁶ Haller, Normverbrauchsabgabengesetz², 273.

des Wirtschaftsstandorts durchzuführen, ob dieser CO₂-Abzugsbetrag tatsächlich weiter reduziert wird.

Aus all diesen vielschichtigen Darstellungen lassen sich grds drei Schlussfolgerungen ziehen:

1. Ist der CO₂-Emissionswert geringer als der CO₂-Abzugsbetrag, dann fällt keine Normverbrauchsabgabe an.
2. Ist der CO₂-Emissionswert größer als der CO₂-Abzugsbetrag, dann fällt die Normverbrauchsabgabe an, wenn die Steuer abzüglich des Abzugsposten größer als 0 ist.
3. Ist der CO₂-Emissionswert größer als der Malusgrenzwert, dann fällt zusätzlich zur Normverbrauchsabgabe, für jedes Gramm pro Kilometer, das den Grenzwert übersteigt, derzeit weitere 70 € an.

In Abbildung 10 ist eine schematische Darstellung der Steuersätze in Prozent für das jeweilige Jahr der Anschaffung eines nicht emissionsfreien Kraftfahrzeuges dargestellt. Aus der Abbildung ist deutlich zu erkennen, dass sich die NoVA jedes Jahr erhöht, auch bei gleichbleibendem CO₂-Emissionswert.

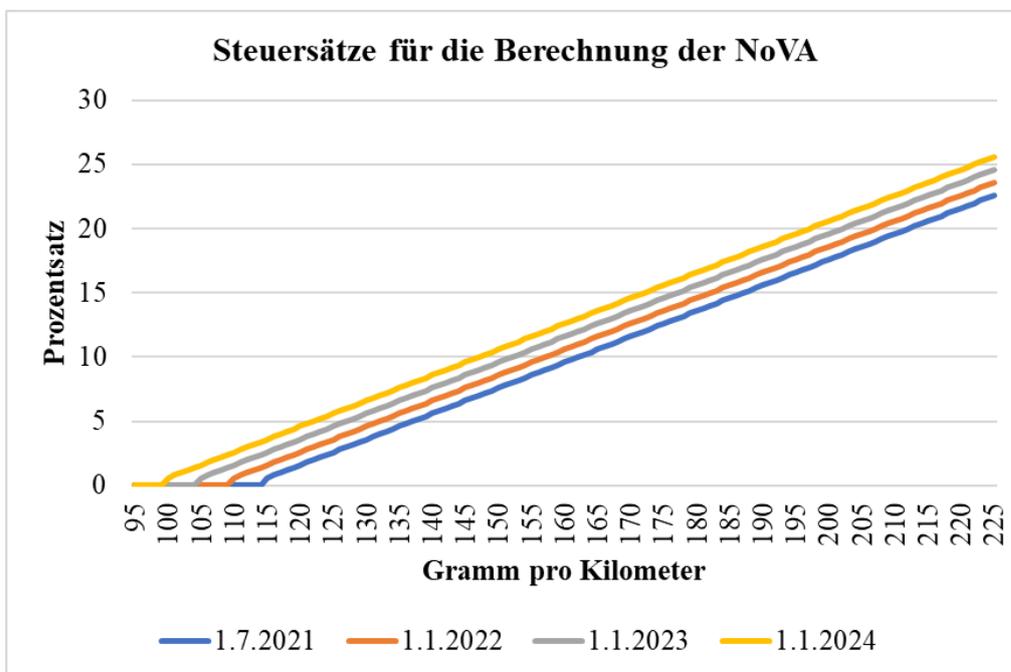


Abbildung 10: Steuersätze für die Berechnung der NoVA

Abbildung 11 stellt den Malusgrenzwert in Euro im Verhältnis zum Emissionswert in g/km dar.

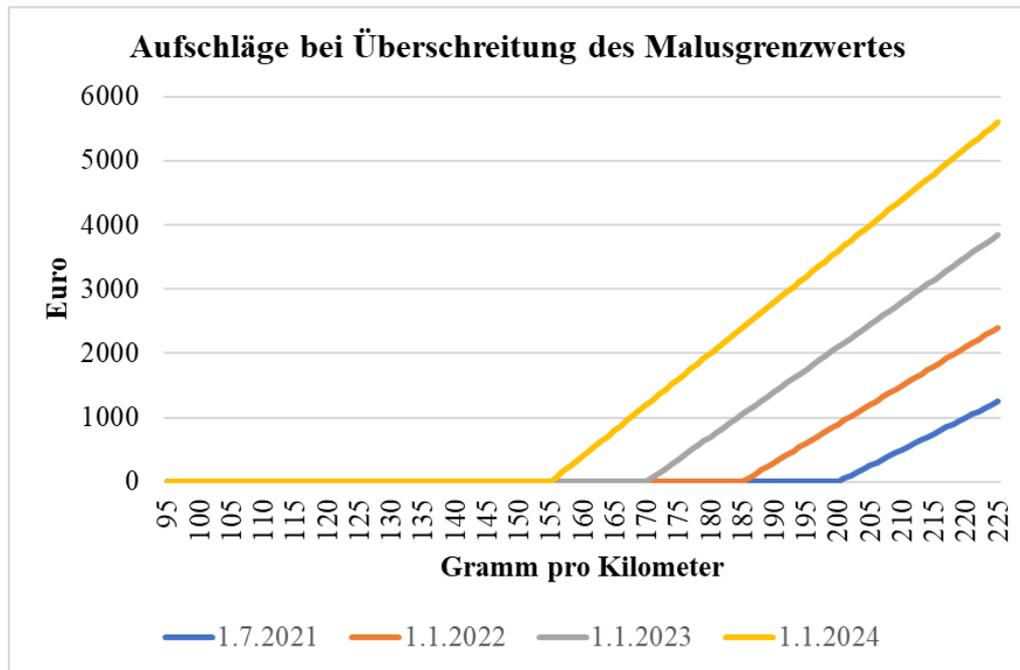


Abbildung 11: Aufschläge bei Überschreitung des Malusgrenzwertes

Aus den Abbildungen 10 und 11 lässt sich die Intention des Gesetzgebers erkennen. Der Gesetzgeber möchte aus Umweltschutzgründen einen Lenkungseffekt zu schadstoffärmeren bzw emissionslosen Autos bewirken. Dies verwirklicht er dadurch, dass Zulassungsbesitzer von Autos, mit einem hohen CO₂-Ausstoß eine höhere NoVA zahlen sollen als für schadstoffarme Autos.

Meines Erachtens wird der Lenkungseffekt der Normverbrauchsabgabe durch die derzeitige Berechnung der NoVA nicht erreicht, denn es wird weder die Nutzungsdauer des Fahrzeugs noch die Kilometerleistung am Ende der Laufzeit berücksichtigt. Wird zum Beispiel ein emissionsarmes Auto zehn Jahre lang genutzt und damit 500.000 Kilometer gefahren, so wird dieses Fahrzeug sicherlich mehr CO₂ ausstoßen als ein hochmotorisierter Porsche, der kaum gefahren wird und als Liebhäberauto in der Garage steht. In diesem Fall muss der Besitzer des Porsches viel mehr NoVA zahlen als der Besitzer des emissionsarmen Autos.

Ein Lösungsansatz, um den gewünschten Lenkungseffekt des Gesetzgebers effektiv iSd Umweltschutzes zu erreichen, wäre eine Formel zur Berechnung der Steuer zu entwickeln, die

einerseits auf den CO₂-Ausstoß abstellt und andererseits auch auf die jährlich tatsächlich gefahrene Kilometerleistung. Nach meinem Vorschlag würde dann die NoVA nicht nur einmal, nämlich bei der Zulassung anfallen, sondern es würde sich um eine jährliche Steuer handeln. Fraglich bei diesem Modell ist die Umsetzbarkeit, da die zuständigen staatlichen Stellen Auskunft erlangen müssen, wie viele Kilometer pro Jahr der Zulassungsbesitzer mit seinem Auto gefahren ist. Eine Möglichkeit hierzu wäre es, bei Neuwagen ein verpflichtendes Zählmessgerät in das Auto einzubauen, das die jährlich gefahrenen Kilometer misst und der zuständigen Behörde diese notwendigen Daten übermittelt. Als Alternative könnte auch bei der Überprüfung der Prüfplakette nach § 57a Kraftfahrgesetz, die Prüfbehörde bzw der Zulassungsbesitzer verpflichtet werden, den Kilometerstand an die staatlichen Behörden weiterzuleiten, ansonsten würde der Zulassungsbesitzer des Autos keine neue Prüfplakette bekommen.

5.3. Beispiele zur Berechnung der NoVA

In Abbildung 12 werden vom Automobilhersteller BMW²²⁷ verschiedene Modelle in der Grundausstattung mit unterschiedlichen Antriebsarten dargestellt und die darauf basierende NoVA berechnet. In dieser Abbildung lässt sich der Lenkungseffekt der NoVA gut erkennen.

Automarke	Modell	Antriebsart	CO ₂ -Ausstoß	KW	PS	Nettopreis
BMW	116i	Benzin	129	80	109	24.637,10 €
BMW	320i A	Benzin	146	135	184	39.296,88 €
BMW	320e A	Plug-in-Hybrid	30	150	204	42.500,00 €
BMW	i4 eDrive 35	elektrisch	0	210	286	43.333,33 €
BMW	ix M60	elektrisch	0	397	540	115.208,33 €
BMW	M8	Benzin	262	441	600	135.894,74 €

Modell	ab 1.7.2021	ab 1.1.2022	ab 1.1.2023	ab 1.1.2024
116i	389,11 €	635,48 €	881,86 €	1.128,23 €
320i A	2.400,78 €	2.793,75 €	3.186,72 €	3.579,69 €
320e A	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
i4 eDrive 35	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
ix M60	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
M8	60.418,42 €	66.677,37 €	73.236,32 €	80.095,26 €

Abbildung 12: Berechnung der NoVA an verschiedenen Automodellen²²⁸

So fällt für den BMW 116i (Benzin) per 1.7.2021 knapp 400 € NoVA an, ab 1.4.2024 beträgt die NoVA fast das Dreifache. Beim BMW 320e A (Plug-in-Hybrid) fällt keine Normverbrauchsabgabe an, weil trotz eines CO₂-Ausstoßes von 30 Gramm pro Kilometer, der jährlich absinkende Freibetrag nicht überschritten wird. Für die elektrisch betriebenen BMW i4 eDrive 35 und BMW ix M60 fällt trotz der hohen Motorisierung keine NoVA an, weil emissionslose Fahrzeuge gem § 3 NoVAG von der Normverbrauchsabgabe befreit sind. Für das in Abbildung 12 umweltschädlichste Auto, der BMW M8 (Benzin), fallen hingegen zwischen zirka 60.000 € bis 80.000 € NoVA an, weil der Malusgrenzwert um ein Vielfaches überschritten wird.

²²⁷ Aus Vereinfachungsgründen wurde für die Abbildung 12 nur eine Automarke verwendet. Dies soll keineswegs eine bestimmte Automarke favorisieren oder eine persönliche Vorliebe für diese Automarke darstellen.

²²⁸ Preislisten BMW Österreich (<https://www.bmw.at/de/topics/details/pricelist-brochure-download.html>); abgerufen am 6. Februar 2023).

6. Motorbezogene Versicherungssteuer

6.1. Allgemeine Ausführungen zur motorbezogenen Versicherungssteuer

Im Mai 1931 wurde erstmals der Besitz von Kraftfahrzeugen besteuert.²²⁹ Bemessungsgrundlage war damals der Hubraum.²³⁰ In den folgenden Jahrzehnten wurde die heutige motorbezogene Versicherungssteuer vielfach novelliert. Eine umfangreiche Änderung erfolgte mit 1. Jänner 2013.²³¹ Seitdem wird als Besteuerungsgrundlage die Leistung des Verbrennungsmotors herangezogen. Die letzte große Änderung fand durch das Steuerreformgesetz 2020²³² statt, wonach sich für Fahrzeuge, die nach dem 30. September 2020 zugelassen werden, die motorbezogene Versicherungssteuer nicht nur anhand der Leistung berechnet, sondern auch zusätzlich anhand der CO₂-Emissionen.

Der motorbezogenen Versicherungssteuer unterliegen gem § 1 Abs 2 Z 2 VersStG alle Fahrzeuge, die in einem behördlichen Register einzutragen sind oder im Inland zugelassen werden. § 4 Abs 3 VersStG definiert Kraftfahrzeuge, die nicht unter die motorbezogene Versicherungssteuer fallen. Dazu zählen nach § 4 Abs 3 Z 6 VersStG unter anderem Fahrzeuge, die ausschließlich elektrisch betrieben werden. Hinsichtlich der Steuerberechnung für Personenkraftwagen, die der motorbezogenen Versicherungssteuer unterliegen, sind zwei Fälle zu unterscheiden:

1. Für PKW, die erstmals vor dem 1. Oktober 2020 zugelassen wurden, ist nur die Leistung des Verbrennungsmotors in Kilowatt entscheidend.²³³
2. Bei Fahrzeugen, die ab dem 30. September 2020 zugelassen werden und sich der CO₂-Emissionswert nach dem WLTP-Verfahren ermitteln lässt, ist sowohl die Leistung des Verbrennungsmotors in Kilowatt als auch der kombinierte WLTP-Wert maßgeblich. Für Plug-in-Hybridfahrzeuge wird anstatt des kombinierten WLTP-Werts, der gewichtet kombinierte WLTP-Wert herangezogen.²³⁴ Ist der CO₂-

²²⁹ BGBl. I Nr. 1931/45.

²³⁰ Der Hubraum gibt die Leistung des Autos in Kubikzentimetern an; *Junick*, Neues in der Kfz-Besteuerung, ZVR 2021 Heft 6 / 2021, 208.

²³¹ BGBl. I Nr. 112/2012.

²³² StRefG 2020 BGBl. I Nr. 103/2019.

²³³ Vgl § 5 Abs 1 Z 3 lit b sublit aa VersStG.

²³⁴ Vgl § 5 Abs 1 Z 3 lit b sublit bb VersStG.

Emissionswert nach dem WLTP-Verfahren nicht ermittelbar, so wird nur die Leistung des Verbrennungsmotor in Kilowatt herangezogen.²³⁵

6.2. Steuersatz

In Abbildung 13 sind die Steuersätze für die motorbezogene Versicherungssteuer bei Zulassungen vor dem 1. Oktober 2020 und für Zulassungen ab dem 30. September 2020 in seiner Grundform dargestellt.

Motorbezogene Versicherungssteuer		
	Zulassungen vor dem 1. Oktober 2020 gem § 6 Abs 3 Z 1 lit b sublit aa VersStG	Zulassungen ab dem 30. September 2020 gem § 6 Abs 3 Z 1 lit b sublit bb VersStG
Steuer für die Leistung des Verbrennungsmotor in Kilowatt	0 - 24 KW = 0 € pro KW 25 - 90 KW = 0,62 € pro KW 90 - 110 KW = 0,66 € pro KW über 110 KW = 0,75 € pro KW	0 - 65 KW = 0 € pro KW über 65 KW = 0,72 € pro KW mind. 5 KW sind anzusetzen
Steuer für die CO ₂ -Emissionen		0 - 115 g = 0 € pro Gramm über 115 g = 0,72 € pro Gramm mind. 5 Gramm sind anzusetzen

Abbildung 13: Motorbezogene Versicherungssteuer

Gem § 5 Abs 5 VersStG sind die Beträge der Kilowattleistung und der CO₂-Emmissionen in Gramm pro Kilometer kaufmännisch zu runden. Für Zulassungen vor dem 1. Oktober 2020 war zusätzlich noch § 6 Abs 3 Z 2 VersStG zu beachten. Wurde die motorbezogene Versicherungssteuer halbjährlich bezahlt, dann erhöhte sich diese Steuer um 6 %, bei vierteljähriger Bezahlung um 8 % und bei monatlicher Zahlung um 10 %. Diese Zuschläge gibt es für Zulassungen ab dem 30. September 2020 nicht mehr. Weiters ist auch § 6 Abs 3 Z 9 VersStG bei der Berechnung der motorbezogenen Versicherungssteuer zu berücksichtigen. Diese Bestimmung besagt, dass ab 1. Jänner 2021 der Freibetrag von 115 Gramm pro Kilometer jährlich um 3 Gramm sowie auch der Freibetrag von 65 Kilowatt jährlich um den Wert 1 abgesenkt wird.

²³⁵ Vgl § 5 Abs 1 Z 3 lit b sublit cc VersStG.

6.3. Beispiele zur Berechnung der motorbezogenen Versicherungssteuer

In Abbildung 14 werden wieder die in Abbildung 12 verwendeten Automodelle für die Berechnung der motorbezogenen Versicherungssteuer herangezogen.

Automarke	Modell	Antriebsart	CO ₂ -Ausstoß	KW	PS	Nettopreis
BMW	116i	Benzin	129	80	109	24.637,10 €
BMW	320i A	Benzin	146	135	184	39.296,88 €
BMW	320e A	Plug-in-Hybrid	30	150	204	42.500,00 €
BMW	i4 eDrive 35	elektrisch	0	210	286	43.333,33 €
BMW	ix M60	elektrisch	0	397	540	115.208,33 €
BMW	M8	Benzin	262	441	600	135.894,74 €

Modell	vor 1.10.2020	ab 30.9.2020	ab 1.1.2021	ab 1.1.2022	ab 1.1.2023	ab 1.1.2024
116i	409,20 €	250,56 €	285,12 €	319,68 €	354,24 €	388,80 €
320i A	867,00 €	872,64 €	907,20 €	941,76 €	976,32 €	1.010,88 €
320e A	1.002,00 €	777,60 €	786,24 €	794,88 €	803,52 €	812,16 €
i4 eDrive 35	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
ix M60	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
M8	3.621,00 €	4.518,72 €	4.553,28 €	4.587,84 €	4.622,40 €	4.656,96 €

Abbildung 14: Berechnungsbeispiele zur motorbezogenen Versicherungssteuer

Die Änderung der motorbezogenen Versicherungssteuer hat aber nicht alle Automodelle zwangsläufig verteuert, wie aus Abbildung 14 ersichtlich ist. So betrug die motorbezogene Versicherungssteuer für den BMW 116i vor dem 1. Oktober 2020 um knapp mehr als 150 €, als bei einer Zulassung im Zeitraum 30. September 2020 bis 1. Jänner 2021. Beim Plug-in-Hybrid 320e A fällt im Gegensatz zur NoVA, motorbezogene Versicherungssteuer an. Hier ist die motorbezogene Versicherungssteuer nach der neuen Berechnung ebenfalls um einiges günstiger als nach der alten Berechnungsmethode. In Bezug auf Elektroautos gab es keine Änderung, da diese sowohl im System „alt“ als auch im System „neu“ von der motorbezogenen Versicherungssteuer befreit sind. Besonders gravierend ist der Unterschied zwischen der alten und der neuen Berechnung der motorbezogenen Versicherungssteuer beim BMW M8. Hier erhöhten sich die Kosten der motorbezogenen Versicherungssteuer um zirka 1.000 €. An diesem Beispiel ist wieder der beabsichtigte Lenkungseffekt hin zu schadstoffärmeren Fahrzeugen zu erkennen. Zusammenfassend ist aber festzuhalten, dass alle Autos, mit Ausnahme von emissionslosen Fahrzeugen, die zugelassen werden, nach der neuen Berechnungsmethode hinsichtlich der anfallenden Abgaben von Jahr zu Jahr teurer werden.

7. Mineralölsteuer

Die Mineralölsteuer, auch kurz als MÖSt bezeichnet, ist eine Verbrauchssteuer auf Mineralöle, Kraftstoffe und Heizstoffe. Sie gilt seit Jahren als ertragsstärkste Verbrauchssteuer und bringt dem Staat laut dem Bundesministerium für Finanzen im Jahr 2023 zirka 4 Milliarden Euro ein. Das macht etwa 3,7 % des gesamten Bruttosteueraufkommens in Österreich aus.²³⁶ Von diesen 4 Milliarden Euro entfallen knapp 95 % auf die Besteuerung von Benzin und Diesel.²³⁷

Die MÖSt wurde 1949 in Österreich eingeführt und löste das damalige deutsche Mineralölsteuergesetz ab, welches ab 1930 in Österreich gegolten hat.²³⁸ Das Mineralölsteuergesetz wurde wie die NoVA und die motorbezogene Versicherungssteuer vielfach novelliert. Das heute in Kraft stehende Mineralölsteuergesetz stammt aus dem Jahr 1995.²³⁹ Steuergegenstand sind gem § 1 MinStG Mineralöle, Kraftstoffe und Heizstoffe, die in das Steuergebiet²⁴⁰ eingeführt werden oder im Steuergebiet hergestellt werden. Kraftstoffe sind nach § 2 Abs 2 MinStG alle Waren, die keine Mineralöle sind und als Treibstoff oder als Zusatz oder Verlängerung von Treibstoffmitteln dienen und nicht dem Kohleabgabegesetz oder dem Erdgasabgabegesetz unterliegen. Somit fällt die Steuer nur für Fahrzeuge an, die nicht emissionslos betrieben werden.

Gem § 3 Abs 1 Z 1 MinStG beträgt die Steuer für Flugbenzin (KN: 27101231) und Benzin (KN: 27101241, KN 27101245 und KN 27101249) für 1.000 Liter 482 €. Ein Liter Benzin kostet somit 0,482 € Mineralölsteuer. Für 1.000 Liter Diesel beträgt die Steuer nach § 3 Abs 1 Z 4 MinStG 397 €, somit 0,397 € pro Liter Diesel.

²³⁶ Budget 2023 (<https://www.bmf.gv.at/themen/budget/das-budget/budget-2023.html>; abgerufen am 8. Februar 2023).

²³⁷ Mineralölsteuer (<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/steuern-von-a-bis-z/mineral%C3%B6lsteuer-.html>; abgerufen am 8. Februar 2022).

²³⁸ BGBl. I Nr. 140/1949.

²³⁹ BGBl. I Nr. 630/1994.

²⁴⁰ Das Steuergebiet entspricht dem Bundesgebiet, mit Ausnahme von Jungholz und Mittelberg gem § 1 Abs 2 MinStG.

Die Differenz zwischen der Steuer auf Benzin und Diesel, also 8,5 Cent stellt das sog „Dieselprivileg“ dar. Hierbei handelt es sich um eine steuerliche Begünstigung des Diesels gegenüber Benzin.

Das Dieselprivileg geht auf das Jahr der Einführung des Mineralölsteuergesetz 1949 zurück.²⁴¹ Damals kosteten 100 Kilo Eigengewicht Benzin 26 Schilling und 100 Kilo Eigengewicht Diesel 10 Schilling. Im Ölfeld von Zistersdorf (Bezirk Gänserndorf) wurde damals Erdöl gefördert, welches für Dieselöl gut geeignet war. Um dieses Dieselöl nicht an die Besatzungsmacht der Sowjetunion abtreten zu müssen, hatte die österreichische Regierung die Idee die Produktion von Dieselfahrzeugen und Dieselstandmotoren zu fördern, um den eigenen Absatz zu erhöhen.²⁴² Aus diesem Grund kam es zu einer unterschiedlichen Besteuerung von Diesel und Benzin.

Dieses Dieselprivileg wurde bis heute beibehalten. Heute wird vielfach gefordert dieses abzuschaffen, weil es eine umweltschädliche Steuersubvention darstellt.²⁴³ Allerdings konnten sich die Regierungsparteien bis dato nicht auf eine Abschaffung des Dieselprivilegs einigen. Stattdessen wurde mit Oktober 2022 eine zusätzliche Steuer, die CO₂-Steuer eingeführt.²⁴⁴

²⁴¹ BGBl. Nr. 146/1949.

²⁴² Die wahre Geschichte des „Dieselprivilegs“ (<https://www.krone.at/2524440>; abgerufen am 08. Februar 2023).

²⁴³ *Kletzan-Slamanig/Köppl/Sinabell/Kirchmayr/Müller/Rimböck/Voit/Heher/Schanda*, Analyse klimakontra-produktiver Subventionen in Österreich, 36 f (https://www.wifo.ac.at/jart/prj3/wifo/resources/person_dokument/person_dokument.jart?publikationsid=69687&mime_type=application/pdf; abgerufen am 15. Juni 2023).

²⁴⁴ Siehe Kapitel 8 Nationales Emissionszertifikatehandelsgesetz.

8. Nationales Emissionszertifikatehandelsgesetz

8.1. Allgemeine Ausführungen zur CO₂-Steuer

Durch das ökosoziale Steuerreformgesetz 2022 Teil I²⁴⁵ wurde in Umsetzung des Regierungsprogrammes von ÖVP und Grüne²⁴⁶, das Nationale Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022²⁴⁷ in Österreich eingeführt. Ursprünglich war der Geltungsbeginn dieses Gesetzes für den 1. Juli 2022 vorgesehen. Dieser wurde jedoch auf Grund der Teuerungswelle auf den 1. Oktober 2022 verschoben. Die CO₂-Steuer soll nach den Berechnungen des Bundesministeriums für Finanzen bis 2025 5,45 Milliarden Euro für den Staat einbringen.²⁴⁸

Das NEHG umfasst die Bepreisung von CO₂-Emissionen in jenen Bereichen, die nicht vom Europäischen Emissionszertifikatehandelssystem umfasst sind.²⁴⁹ Erfasst ist daher insbesondere der Verkehr. Ziel des nationalen Emissionszertifikatehandelsgesetzes ist gem § 1 NEHG die Reduktion und Bepreisung der nationalen Treibhausgasemissionen, damit die österreichischen Klimaschutzziele erreicht werden können.²⁵⁰

Beim nationalen Emissionszertifikatehandelsgesetz müssen die Handelsteilnehmer bis zum 31. Juli jeden Jahres Treibhausgasemissionszertifikate²⁵¹ bei der zuständigen Behörde für die im vergangenen Jahr ausgestoßenen CO₂-Emissionen gem § 11 NEHG erwerben. Diese Zertifikate stellen ein Äquivalent zum verursachten CO₂-Ausstoß dar. Ein Zertifikat gilt für eine Tonne CO₂.²⁵² Die zuständige Behörde ist das Amt für den nationalen Emissionszertifikatehandel, eingerichtet im Zollamt Österreich.²⁵³

²⁴⁵ ÖkoStRefG 2022 BGBl. I Nr. 10/2022.

²⁴⁶ ÖVP/Grüne, Aus Verantwortung für Österreich, Regierungsprogramm 2020 – 2024 (2020), 55, (https://www.dievolkspartei.at/Download/Regierungsprogramm_2020.pdf; abgerufen am 6. Februar 2023).

²⁴⁷ Kurz NEHG 2022.

²⁴⁸ WFA-Klimabonus (<https://news.wko.at/news/oesterreich/wfa-klimabonus.pdf>; abgerufen am 14. Mai 2023).

²⁴⁹ *Geringer/Stückler*, Nationaler Emissionszertifikatehandel im Überblick, DJA 2022/15 Heft 2 / 2022, 47.

²⁵⁰ Vgl Seite 2 EB zum NEHG 2022 (<https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVII/ME/158/imfname-1009267.pdf>; abgerufen am 14. Mai 2023); *Reindl*, Nationaler Emissionshandel in Österreich ab 2022, SWK 35/2021, 1469.

²⁵¹ Umgangssprachlich wird von Verschmutzungszertifikaten gesprochen.

²⁵² *Geringer/Stückler*, Nationaler Emissionszertifikatehandel im Überblick, DJA 2022/15 Heft 2 / 2022, 47.

²⁵³ Vgl § 28 NEHG.

Handelsteilnehmer sind nach § 3 Abs 1 Z 4 NEHG alle natürlichen oder juristischen Personen oder Personengesellschaften die Energieträger in den Verkehr bringen. Unter Energieträger versteht der Gesetzgeber gem § 3 Abs 1 Z 1 NEHG iVm Anlage 1 des nationalen Emissionszertifikatehandelsgesetz Benzin, Diesel, Kerosin, Gas, Kohle und Heizöl.

Auf Grund der Definition der Handelsteilnehmer ist in der Regel nicht die einzelne Person vom nationalen Emissionszertifikatehandelsgesetz erfasst, weil diese die obigen Energieträger nicht selbst in den Verkehr bringt, sondern die Hersteller bzw Importeure der Energieträger. Die CO₂-Steuer trifft jedoch indirekt die einzelne Person, weil die Steuer die Verkaufspreise beim Tanken sowie beim Heizen mit Heizöl, für Gas und Kohle erhöht. Somit müssen unter anderem Personen, die ein Auto besitzen, das mit Benzin oder Diesel betrieben wird, mit höheren Spritpreisen rechnen, nicht jedoch Fahrzeugbesitzer von emissionslos betriebenen Fahrzeugen.²⁵⁴

Als Kompensation für die CO₂-Steuer ist der regionale Klimabonus seit dem Jahr 2022 für alle natürlichen Personen vorgesehen, welcher im Klimabonusgesetz geregelt ist.²⁵⁵ Anspruch auf den Klimabonus, der jährlich ausgezahlt wird, hat jede Person, die ihren Hauptwohnsitz an zumindest 183 Tagen in Österreich hat.²⁵⁶ Als Grundbetrag waren 100 € vorgesehen zuzüglich eines Regionalausgleiches von maximal weiteren 100 €.²⁵⁷ Die Höhe des Regionalausgleiches hängt davon ab, wie gut der öffentliche Verkehr in der jeweiligen Region ausgebaut ist. In städtischen Gebieten, in denen der öffentliche Verkehr gut ausgebaut ist, ist der Regionalbonus geringer als in ländlichen Regionen, in denen der öffentliche Verkehr nicht so ausgeprägt ist.²⁵⁸ Personen, die das 18. Lebensjahr noch nicht überschritten haben, erhalten die Hälfte des Klimabonus.²⁵⁹

Abweichend von den allgemeinen Regeln des Klimabonus betrug im Jahr 2022 der Grundbetrag, zufolge der hohen Inflation, 250 €. Ein Regionalbonus war nicht vorgesehen.²⁶⁰ Als weitere Entlastungsmaßnahme kam zum Klimabonus 2022 eine Anti-Teuerungsprämie iHv

²⁵⁴ Vgl Abbildung 16, in der die Mehrkosten pro 60 Liter Tankfüllung aufgeführt sind.

²⁵⁵ Seit 2023 sind Personen, die eine Gefängnisstrafe absitzen vom Klimabonus ausgenommen.

²⁵⁶ Vgl § 2 Abs 1 KliBG.

²⁵⁷ Für das Jahr 2023 beträgt der Grundbetrag 110 € und der Regionalausgleich maximal weitere 110 €.

²⁵⁸ Vgl § 4 Abs 1 KliBG.

²⁵⁹ Vgl § 3 Abs 2 KliBG.

²⁶⁰ Vgl § 3 Abs 1 KliBG.

weiteren 250 € für Personen, die das 18. Lebensjahr überschritten haben, hinzu.²⁶¹ Gem § 3 Abs 1 Z 37 EStG ist der regionale Klimabonus zur Gänze steuerfrei, hingegen war die Teuerungsprämie nur bis zu einem Einkommen von 90.000 € steuerfrei.²⁶²

Fraglich ist, ob durch den Klimabonus der gewünschte Lenkungseffekt der Reduzierung der CO₂-Emissionen erreicht werden kann. Denn gerade der Klimabonus konterkariert das Ziel, den Ausstoß von umweltschädlichen Maßnahmen zu verringern und stellt einen Ausgleich der Mehrbelastungen durch die CO₂-Steuer dar.²⁶³ Bei den derzeitigen Mehrkosten durch die CO₂-Bepreisung iHv 32,5 € pro Tonne könnte eine Person, die in Wien wohnt und 2023 Anspruch auf einen Klimabonus iHv 110 € hat, 1.236 Liter Benzin tanken.²⁶⁴ Wird angenommen, dass eine Tankfüllung 60 Liter umfasst und mit dieser Tankfüllung eine Reichweite von 600 Kilometer zurückgelegt werden kann, so könnte das Auto 12.360 Kilometer pro Jahr zurücklegen ohne mit Mehrbelastungen durch die CO₂-Steuer rechnen zu müssen.²⁶⁵

Die Einführung des nationalen Emissionszertifikatehandels ist gem § 9 NEHG in drei Phasen untergliedert. Die erste Phase, welche vom 1. Oktober 2022 bis 31.12.2023 andauert, stellt die Einführungsphase dar.²⁶⁶ Phase zwei ist eine Übergangsphase vom 1. Jänner 2024 bis zum 31. Dezember 2025 und Phase drei ist die Marktphase, ab dem 1. Jänner 2026. Für die Einführungsphase und die Übergangsphase legt der Gesetzgeber in § 10 NEHG Fixpreise für eine Tonne CO₂ fest (siehe Abbildung 15).

²⁶¹ Vgl § 8 Abs 2 Z 1 KliBG.

²⁶² Vgl § 8 Abs 4 KliBG.

²⁶³ Reindl, Nationaler Emissionshandel in Österreich ab 2022, SWK 35/2021, 1469.

²⁶⁴ Berechnung: $110 \text{ €} / 0,089 \text{ €} = 1235,96 \text{ Liter}$; Vgl zur Berechnung CO₂-Bepreisung: Mineralölsteuer & CO₂-Bepreisung ([https://www.oeamtc.at/thema/verkehr/mineraloelsteuer-co2-bepreisung-17914742-#:~:text=CO2%2DBepreisung%20und%20Klimabonus%20seit,Cent%20je%20Liter%20Benzin%20mehr;abgerufen am 24. Juni 2023](https://www.oeamtc.at/thema/verkehr/mineraloelsteuer-co2-bepreisung-17914742-#:~:text=CO2%2DBepreisung%20und%20Klimabonus%20seit,Cent%20je%20Liter%20Benzin%20mehr;abgerufen%20am%2024.%20Juni%202023).)).

²⁶⁵ Berechnung: $1.235,96 / 60 = 20,60 \text{ Tankfüllungen}$; $20,60 * 600 = 12.360 \text{ Kilometer pro Jahr}$.

²⁶⁶ Mittels Verordnung ist eine Verlängerung der Einführungsphase gem § 16 Abs 4 NEHG durch den Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Klimaschutz, Umwelt, Energie, Mobilität, Innovation und Technologie möglich.

Ausgabewert von nationalen Emissionszertifikaten gem § 10 NEHG	
Jahr	Betrag
2022	30 €
2023	35 €
2024	45 €
2025	55 €

Abbildung 15: Ausgabewert von nationalen Emissionszertifikaten gem § 10 NEHG

§ 10 Abs 2 NEHG iVm § 10 Abs 3 NEHG regelt den sog. Preisstabilitätsmechanismus. Gem dieser Bestimmung darf der Bundesminister für Finanzen bei Überschreiten, der in § 10 Abs 2 NEHG genannten Kennzahlen, den Ausgabewert des CO₂-Zertifikates nur um 50 % des ursprünglichen Wertes anheben und hat dies im Bundesgesetzblatt kundzumachen. Diese Kennzahlen wurden für das Jahr 2022 überschritten, daher kostet 2023 eine Tonne CO₂ anstatt 35 € nur 32,5 €. ²⁶⁷ Für die Marktphase legt § 19 NEHG fest, dass die entsprechenden Regeln bis zum 15. Dezember 2024 evaluiert werden sollen. Insbesondere sind hier die Regeln des europäischen Emissionshandelssystems zu berücksichtigen. Werden für die Marktphase keine neuen Regelungen erlassen, dann gelten die Regelungen der Übergangsphase gem § 19 Abs 4 NEHG so lange weiter, bis eine neue Regelung erlassen wird. Der Ausgabewert im Jahr 2026 würde in diesem Fall dem Wert für 2025 entsprechen. In der Marktphase kommt es im Gegensatz zur Einführungsphase und zur Übergangsphase zum Handel von Zertifikaten, die vom Staat in begrenzter Menge aufgelegt werden. Diese sollen von Jahr zu Jahr verringert werden, der Preis der Zertifikate entsteht daher durch Angebot und Nachfrage. ²⁶⁸

²⁶⁷ Vgl BGBl. II Nr. 460/2022.

²⁶⁸ *Damberger/Ofner*, Habemus NEHG - Das Nationale Emissionszertifikatehandelsgesetz als Herzstück der Ökosozialen Steuerreform, ÖStZ 2022/2 Heft 1 und 2, 6.

8.2. Zusammensetzung des Spritpreises in Österreich

In Abbildung 16 wird die steuerliche Zusammensetzung des Spritpreises in Österreich dargestellt. Als Grundgröße wurde der Benzinpreis Super 95 iHv 1,589 € pro Liter und der Dieselpreis iHv 1,689 € pro Liter vom 11. Februar 2023 bei der Shell Tankstelle in der Ausstellungstraße 4 in 1020 Wien (Praterstern) herangezogen. Weiters wurde der Berechnung ein Tankvorgang von 60 Litern unterstellt.

Der Bruttopreis beträgt 95,34 € für Benzin. Auf diesen Betrag entfallen 15,89 € auf die Umsatzsteuer, 28,89 € auf die Mineralölsteuer sowie 4,44 € auf die CO₂-Bepreisung. Es ergibt sich somit eine Steuerbelastung von zirka 52 %. Würde man die Steuerbelastung aus dem Verkaufspreis pro Liter herausrechnen, so würde ein Liter Benzin 0,768 € kosten.

Bei einem Tankvorgang mit Diesel stellt sich die Steuerbelastung ähnlich dar, jedoch beträgt trotz eines höheren Bruttopreises die Steuerbelastung nur knapp 45 %, auf Grund des Dieselprivilegs.

Zusammensetzung des Spritpreises in Österreich		
	Benzin	Diesel
Bruttopreis (pro L)	1,59 €	1,69 €
getankte Liter	60	60
Bruttopreis	95,34 €	101,34 €
MöSt	28,92 €	23,82 €
CO ₂ -Bepreisung	4,44 €	4,86 €
USt	15,89 €	16,89 €
Nettopreis (Gesamt)	46,09 €	55,77 €
Nettopreis (pro L)	0,77 €	0,93 €
Abgabenbelastung	49,25 €	45,57 €
Steueraufkommen (in %)	51,66%	44,97%

Abbildung 16: Zusammensetzung des Spritpreises in Österreich

9. Vergleich zwischen Auto mit Verbrennungsmotor und Auto mit Elektromotor

Gesamtbeispiel: Unternehmer A möchte sich ein neues Auto kaufen. Er rechnet mit einer jährlichen Kilometerleistung von 25.000 Kilometern, wovon 20.000 Kilometer auf die betriebliche Sphäre und 5.000 Kilometer auf die private Sphäre entfallen. Zur Auswahl stehen der elektrisch betriebene Tesla Modell 3 mit Anschaffungskosten von brutto 53.990,90 €²⁶⁹ (Basislistenpreis) und der benzinbetriebene BMW 320i Limousine mit Anschaffungskosten von brutto 49.950 €²⁷⁰ (Basislistenpreis). Unternehmer A möchte das Auto im fünften Jahr um 20.000 € verkaufen.

Tesla Modell 3

Anschaffung

Brutto	53.990	
Netto	44.992	
Vorsteuer		8.998
Vorsteuerabzug max.		6.667

Eigenverbrauch

Brutto	13.990
Netto	11.658
Eigenverbrauch	2.332

Angemessenheitsgrenze

		Brutto	Netto
Anschaffungswert	100,00%	53.990	44.992
Aufwandsigenverbrauch			2.332
UR AW			47.323
Angemessenheit	70,44%	40.000	33.333
Luxustangente	29,56%		

IFB

Angemessenheit	33.333
15 % IFB	5.000

Abschreibung

		t1	t2	t3	t4	t5
degressiv						
UR AW	47.323					
UR AvA		14.197	9.938	6.957	4.870	3.409
UR Buchwert		33.126	23.188	16.232	11.362	7.954
StR AW	33.333					
StR AfA		10.000	7.000	4.900	3.430	2.401
StR Buchwert		23.333	16.333	11.433	8.003	5.602
MWR		4.197	2.938	2.057	1.440	1.008

Abbildung 17: Tesla Modell 3 Anschaffung²⁷¹

²⁶⁹ Tesla Modell 3 (https://www.tesla.com/de_at/model3/design#overview; abgerufen am 15. Februar 2023).

²⁷⁰ Preisliste 3er BMW Limousine (<https://www.bmw.at/de/topics/details/pricelist-brochure-download.html#-bmw-3er>; abgerufen am 15. Februar 2023).

²⁷¹ Alle Werte in dieser Abbildung und in den folgenden Abbildungen verstehen sich in Euro und sind auf ganze Zahlen gerundet.

BMW 320i

Anschaffung

Brutto **49.950**

Luxustangente

		Brutto
Anschaffungswert	100,00%	49.950
Angemessenheit	80,08%	40.000
Luxustangente	19,92%	

Abschreibung

degressiv / linear

		t1	t2	t3	t4	t5
UR AW	49.950					
UR AvA		14.985	10.490	7.343	5.140	3.598
UR Buchwert		34.965	24.476	17.133	11.993	8.395
StR AW	40.000					
StR AfA		5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
StR Buchwert		35.000	30.000	25.000	20.000	15.000
MWR		9.985	5.490	2.343	140	-1.402

Abbildung 18: BMW 320i Anschaffung

In der Anschaffung ist der Tesla Modell 3 trotz knapp 4.000 € höheren Anschaffungskosten vorteilhafter als der BMW 320i (siehe Abbildung 17 und 18). Beim Tesla könnte Unternehmer A einen Investitionsfreibetrag²⁷² vom angemessenen Teil der Aufwendungen iHv 5.000 € geltend machen. Diese Begünstigung steht ihm beim benzinbetriebenen BMW nicht zu. Weiters kann beim Tesla ein Vorsteuerabzug iHv 8.998 € geltend gemacht werden, der aber iHv 2.332 € zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führt. Somit ergibt sich ein effektiver Vorsteuerabzug von 6.667 €. Ein weiterer Vorteil, der für den Tesla spricht, ist, dass dieser sowohl nach dem Unternehmensrecht als auch nach dem Steuerrecht degressiv abgeschrieben werden kann. Im Gegensatz dazu kann die degressive Abschreibung beim BMW nur unternehmensrechtlich vorgenommen werden, steuerrechtlich ist dieser zwingend linear abzuschreiben.

²⁷² Der IFB stellt eine fiktive Betriebsausgabe dar und führt zu einer Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage.

Würde Unternehmer A sein Auto nicht im fünften Jahr verkaufen, so wäre beim Tesla der steueroptimale Zeitpunkt zum Wechsel von der degressiven AfA zur linearen AfA mit Beginn des sechsten Jahres.

Tesla Modell 3

<u>Privatanteil</u>	unecht steuerfrei	USt-pfl.	ESt	<u>Ladekosten</u>	
Abschreibung		14.197	14.197	Batteriekapazität	82 kW
Versicherung	781		781	Verbrauch	14,7 kWh / 100 km
Bmgl Luxustangente	781	14.197	14.978	AC-Laden	11 kWh
Luxustangente	29,56%	-231	-4.197	Vollladung Dauer	6 h 27 min
Bmgl Privatanteil	550	10.000	10.550	Kilometer pro Jahr	25.000 km
Betriebsstoffe		942	942	Tarif "Tanke PLUS" Wien Energie	
Instandhaltung		500	500	AC 11 kw pro Minute	0,0583
Aufwand	550	11.442	11.991	Ladekosten pro Jahr (Brutto)	1130
				Ladekosten pro Jahr (Netto)	941,64
PA / EV	20,00%	110	2.288		
USt EV			458		
Privatanteil		110	2.746		
Luxustangente			4.428		
MWR			7.284		

Abbildung 19: Tesla Modell 3 Privatanteil & Ladekosten²⁷³

BMW 320i

<u>Privatanteil</u>		ESt	<u>Treibstoffkosten</u>	
Abschreibung		14.985	Verbrauch	6,3 l / 100 km
Versicherung		1.620	Super 95	1,589 €
Bmgl Luxustangente		16.605	Kilometer pro Jahr	25.000 km
Luxustangente	19,92%	-3.308	Spritkosten pro Jahr	2503
Bmgl Privatanteil		13.297		
Betriebsstoffe		2.503		
Instandhaltung		500		
Aufwand		16.300		
Privatanteil	20,00%	3.260		
Luxustangente		3.308		
MWR		6.568		

Abbildung 20: BMW 320i Privatanteil & Treibstoffkosten

²⁷³ Versicherungsprämien wurden mittels Online-Berechnungstool der ERGO Versicherung für Abbildung 19 und 20 ermittelt. Bei der Berechnung wurde nur die Haftpflichtversicherung ohne Sonderausstattung als Berechnungsgrundlage herangezogen (https://ergo-versicherung.at/?&aid=D023&gclid=CjwKCAiA_6yf-BhBNEiwAkmXy57A1xCQyRfPNFOhsmcYNxxtXvukPiRXpuaz5pwOX0TtODGfA9y-9yBoCVIsQA-vD_BwE&gclsrc=aw.ds; abgerufen am 15. Februar 2023).

In Abbildung 19 und 20 wurden die Ladekosten und Spritkosten dargestellt. Auch hier ist der Tesla vorteilhafter als der BMW. Die Ladekosten für den Tesla betragen brutto 1.130 € pro Jahr und sind somit um knapp 1.400 € niedriger als die Treibstoffkosten des BMW. Für die Ladekosten steht beim Tesla ein Vorsteuerabzug in voller Höhe zu, weil es sich um wertunabhängige Aufwendungen handelt. Bei wertabhängigen Betriebsaufwendungen (zB Reinigung eines hochwertigen Ledersitzes) ist ein Vorsteuerabzug nur vom steuerrechtlich angemessenen Teil zulässig. Auch bei der Versicherung ist der Tesla kostengünstiger, weil für diesen nur 781 € pro Jahr anfallen, hingegen beim BMW 1.620 € pro Jahr. Der Preisunterschied liegt hauptsächlich darin, dass beim Tesla keine motorbezogene Versicherungssteuer anfällt.

Die Versicherungsprämien sind gem § 6 Abs 1 Z 9 lit c UStG unecht steuerbefreit, somit erfolgt auch keine spätere Eigenverbrauchsbesteuerung bei Ausscheiden des Privatanteils iHv 20 % beim Tesla. Da die Versicherung wertabhängig ist, ist sowohl beim Tesla als auch beim BMW die Luxustangente herauszurechnen. An Instandhaltungskosten wurden in diesem Beispiel sowohl für beide Autoformen wertunabhängige Kosten iHv 500 € pro Jahr (zB Reifenwechsel) angesetzt. Für den Tesla ergibt sich neben dem Vorsteuervorteil eine Mehr-Weniger-Rechnung im Jahr eins von 7.284 € und für den BMW iHv 6.568 €.

Abbildung 21 und Abbildung 22 stellen den Verkauf im fünften Jahr iHv brutto 20.000 € dar sowie deren Auswirkungen auf den Veräußerungsgewinn.

Tesla Modell 3

Verkauf

Verkaufswert Brutto	20.000	
Verkaufswert Netto	16.667	
Umsatzsteuer		3.333
EV aus Ankauf	2.332	
VSt-Korrektur		-466
USt-Zahllast		2.867

Veräußerungserlös

Verkaufswert Brutto	20.000	
Anteil Luxustangente	29,56%	-5.913
Veräußerungserlös	14.087	
Veräußerungserlös Netto		11.740
StR Buchwert		-5.602
Veräußerungsgewinn		6.138

Abbildung 21: Tesla Modell 3 Verkauf & Veräußerungserlös

BMW 320i

Verkauf

Verkaufswert Brutto 20.000

Veräußerungserlös

Verkaufswert Brutto 20.000

Anteil Luxustangente 19,92% -3.984

Veräußerungserlös 16.016

StR Buchwert -15.000

Veräußerungsgewinn 1.016

Abbildung 22: BMW 320i Verkauf & Veräußerungserlös

Beim Tesla kommt es beim Verkauf zu einer Vorsteuerkorrektur von 1/5 des Aufwandseigenverbrauches gem § 12 Abs 10 UStG, der bei der Anschaffung angefallen ist. Es ergibt sich ein Korrekturbetrag von 466 €, die Umsatzsteuerzahllast beträgt somit 2.867 €. Der steuerrechtliche Veräußerungserlös ist beim Tesla aus dem Bruttoverkaufspreis abzüglich Luxustangente und Umsatzsteuer zu ermitteln. Der steuerrechtliche Buchwert ist vom ermittelten Veräußerungserlös abzuziehen und es ergibt sich ein Veräußerungsgewinn von 6.138 €.

Der Veräußerungsgewinn beim BMW ergibt sich aus dem Bruttoverkaufspreis abzüglich Luxustangente und steuerrechtlichem Buchwert und beträgt 1.016 €. Beim Verkauf stellt sich die Situation beim BMW günstiger dar, weil die Umsatzsteuerverpflichtung wegfällt und bedingt durch geringere Abschreibungen in den Vorjahren der Restbuchwert höher ist als beim Tesla.

Insgesamt betrachtet, ist daher das Elektroauto, abgesehen vom Verkauf, die günstigere Variante.

10. Rechtstheoretische Überlegungen zu den steuerlichen Begünstigungen iZm dem PKW

10.1. Gleichheitsgrundsatz gem Art 7 B-VG

Ein zentraler Ansatzpunkt der Steuerrechtsordnung ist eine Besteuerung, die auf sachlichen Gründen fußt und somit gleichmäßig sein soll.²⁷⁴ Zudem soll die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit²⁷⁵ des Einzelnen erfolgen.²⁷⁶ Dieser Grundsatz steht jedoch nicht im Verfassungsrang. Für das Steuerrecht ist der allgemeine Gleichheitsgrundsatz nach Art 7 Abs 1 B-VG anzuwenden. Nach dieser Bestimmung sind alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich. Der Gesetzgeber ist somit verpflichtet, seine Normen, die er erlässt, so zu gestalten, dass gleiche Sachverhalte ohne hinreichenden Grund nicht ungleich behandelt werden. Sind die Regelungen unterschiedlich, so müssen diese Unterschiede im Tatsächlichen begründet sein.²⁷⁷ Der Gesetzgeber hat sich somit an das Gebot der Rechtssetzungsgleichheit zu halten.²⁷⁸ Durch den Gleichheitssatz ist der Normsetzer allerdings nicht verpflichtet seine Vorschriften an andere Normsetzer anzugleichen.²⁷⁹

Der Gleichheitssatz verbietet allerdings dem einfachen Gesetzgeber nicht seine rechtspolitische Gestaltungsfreiheit auszuüben.²⁸⁰ So kann er nicht nur fiskalische Zwecke verfolgen, sondern auch Normen setzen, die außerfiskalische Zwecke zum Ziel haben.²⁸¹ Der Normsetzer darf Maßnahmen ergreifen, die eine Verhaltenslenkung bewirken sollen, sofern er sich von vornherein nicht völlig ungeeigneter Mittel bedient.²⁸² So darf der Gesetzgeber

²⁷⁴ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band II⁸ Rz 53; zur Gleichmäßigkeit vergleiche unter anderem folgende Entscheidungen: VfGH 10.3.1967, B384/66 = VfSlg 5484; VfGH 7.6.1974, B22/74 = VfSlg 7299; VfGH 20.6.1994, B473/92 = VfSlg 13785; zur Sachlichkeit vergleiche unter anderem folgende Entscheidungen: VfGH 28.9.2018, G261/2017 = VfSlg 20274; VfGH 2.3.2021, E1722/2020 = VfSlg 20442; VfGH 17.06.2021, G223/2020 (G223/2020-8) = VfSlg 20466.

²⁷⁵ Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein Eckpfeiler der österreichischen Steuerrechtsordnung und verlangt eine Besteuerung nach individuellen wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Eine Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip bedarf einer sachlichen Rechtfertigung. Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip lassen sich weitere Prinzipien ableiten wie zB das objektive und subjektive Nettoprinzip; *Kühbacher*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip auf nationaler und gemeinschaftsrechtlicher Ebene, RdW 2009 Heft 3a, 150 ff.

²⁷⁶ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band II⁸ Rz 53.

²⁷⁷ VfGH 29.9.1973, B177/73 = VfSlg 7135.

²⁷⁸ VfGH 1.6.1932, B 10/32 = VfSlg 1451.

²⁷⁹ VfGH 15.3.1990, B758/88; B759/88 = VfSlg 12326.

²⁸⁰ VfGH 14.3.2018, G 241/2017.

²⁸¹ VfGH 12.3.1985, G2/85 = VfSlg 10403.

²⁸² VfGH 9.12.2004, G 166/2014.

beispielsweise aus umweltpolitischen Gründen, die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Anschaffung von betrieblichen PKW einschränken.²⁸³

Im Zusammenhang mit den steuerlichen Begünstigungen beim Vorsteuerabzug für Elektroautos, der degressiven AfA gem § 7 Abs 1a EStG und dem Investitionsfreibetrag gem § 11 EStG stellt sich die Frage, ob diese Lenkungsmaßnahmen vom Gleichheitsgrundsatz gedeckt sind oder gleichheitswidrig sind.

Vom persönlichen Gewährleistungsbereich des Gleichbehandlungsgrundsatzes sind sowohl natürliche Personen, die die österreichische Staatsbürgerschaft besitzen, als auch juristische Personen mit Sitz im Inland umfasst.²⁸⁴ Durch Art 1 RassDiskrBVG wird der Anwendungsbereich des Gleichbehandlungsgrundsatzes aber auch auf Fremde untereinander erstreckt. Der sachliche Gewährleistungsbereich des Gleichbehandlungsgrundsatzes verlangt eine Gleichheit vor dem Gesetz.²⁸⁵

Beim Vorsteuerabzug für E-Autos liegt ein Eingriff in den Gleichbehandlungsgrundsatz vor, weil Gleiches ungleich behandelt wird: denn für den PKW, der beim Betrieb CO₂-ausstößt, steht kein Vorsteuerabzug zu. Zu beachten ist jedoch, dass die Frage des Ausschlusses des Vorsteuerabzuges in erster Linie keine Frage des nationalen Rechts darstellt, sondern eine Frage des Unionsrechts, genauer gesagt der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.²⁸⁶ Da das Europäische Recht Anwendungsvorrang²⁸⁷ gegenüber dem nationalen Recht hat und somit im Stufenbau der Rechtsordnung höherrangiger ist, ist zu prüfen, ob die MwStSystRL in Bezug auf den Vorsteuerauschluss eine diesbezügliche Bestimmung enthält.²⁸⁸ Art 176 MwStSystRL regelt die Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug. Nach Art 176 Abs 2 MwStSystRL dürfen die Mitgliedstaaten der Europäischen Union alle nationalen Ausschlüsse des Vorsteuerabzuges, die vor dem 1. Jänner 1979 in Kraft waren bzw alle nationalen Ausschlüsse des Vorsteuerabzuges, die bei Beitritt zur Europäischen Gemeinschaft in Kraft

²⁸³ VfGH 14.12.1978, G82/78 = VfSlg 8457.

²⁸⁴ VfGH 29.9.1970, B 21/70 = VfSlg 6240.

²⁸⁵ Berka, Verfassungsrecht⁸, Rz 1644 ff.

²⁸⁶ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/TXT/?uri=CELEX%3A32006L0112>; abgerufen am 17. Mai 2023).

²⁸⁷ Unter dem Anwendungsvorrang wird verstanden, dass entgegenstehendes nationales Recht (auch wenn es sich um Verfassungsrecht handelt), bei unionsrechtlichen Bezug, verdrängt wird; Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts vor nationalem Recht (<https://www.parlament.gv.at/fachinfos/rlw/Der-Anwendungsvorrang-des-Unionsrechts-vor-nationalem-Recht>; abgerufen am 15. Juni 2023).

²⁸⁸ Berka, Verfassungsrecht⁸, Rz 1644 ff.

waren, beibehalten.²⁸⁹ Da der Ausschluss des PKWs vom Vorsteuerabzug schon in der Stammfassung des UStG²⁹⁰ aus dem Jahr 1994 in Geltung stand, somit vor dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995, ist der Vorsteuerausschluss des PKWs in der MwStSystRL gedeckt.

Fraglich ist aber, ob der teilweise Ausschluss des Vorsteuerabzuges²⁹¹ für emissionslose Fahrzeuge in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie Deckung findet. Nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sind alle Ausgaben vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen geschäftlichen Charakter haben, wie zB Luxusausgaben.²⁹² Unter Luxusausgaben fallen alle Aufwendungen die höher sind als die Angemessenheitsgrenze iHv 40.000 €. Da auch diese nationale Regelung dem Unionsrecht entspricht ist in einem nächsten Schritt auf nationaler Ebene die Ungleichbehandlung zwischen einem emissionslosen Auto und einem nicht emissionslosen Auto zu prüfen.

Die Ungleichbehandlung liegt aber nur im Verhältnis PKW mit Verbrennungsmotor (Vorsteuerabzug ausgeschlossen) und emissionslosen PKW mit Anschaffungskosten bis 40.000 € (Vorsteuerabzug möglich) vor, weil nach Unionsrecht der Vorsteuerabzug über 40.000 € ausgeschlossen ist. Eine Ungleichbehandlung ist dann gerechtfertigt, wenn es eine sachliche Rechtfertigung gibt und diese Ungleichbehandlung durch den Gesetzgeber verhältnismäßig ausgestaltet ist.²⁹³ Meines Erachtens liegt hier die sachliche Rechtfertigung des Gesetzgebers bei der Ungleichbehandlung darin, dass er eine Verhaltenslenkung hin zu umweltschonenden Fahrzeugen bewirken möchte.²⁹⁴ Dieser Lenkungswille stellt auch von vornherein kein völlig ungeeignetes Mittel dar, um die gewünschte Verhaltensänderung zu bewirken. Daher liegt meiner Ansicht nach zwar ein Eingriff in den Gleichbehandlungsgrundsatz vor, der jedoch durch eine sachliche Begründung gerechtfertigt ist.

Da die degressive AfA gem § 7 Abs 1a EStG als weitere Abschreibungsvariante neben der linearen Abschreibung nur für emissionslose Fahrzeuge zusteht und somit das emissionsbetriebene Fahrzeug ausschließlich der linearen AfA zugänglich ist, liegt auch hier eine

²⁸⁹ Sog „Stand-still-Klausel“.

²⁹⁰ BGBl. I Nr. 663/1994.

²⁹¹ Gemeint sind Anschaffungskosten mit mehr als 40.000 € bei einem emissionslosen Fahrzeug.

²⁹² Vgl 176 Abs 1 MwStSystRL.

²⁹³ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Band II⁸ Rz 57.

²⁹⁴ VfGH 9.12.2014, G 166/2014.

Ungleichbehandlung vor. Strittig ist, ob diese Ungleichbehandlung durch den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers gedeckt ist. Die Zweckmäßigkeit und die Frage ob das Endergebnis als befriedigend angesehen wird ist keine Frage, die am Maßstab des Gleichheitssatzes gemessen wird.²⁹⁵ Hinsichtlich der Mittel, die der Gesetzgeber wählt, um das gewünschte Ziel, die Verringerung der CO₂-Emissionen zu erreichen, hat der Gesetzgeber einen großen Gestaltungsspielraum.²⁹⁶ Die Mittel zur Erreichung des Zieles dürfen aber nicht völlig ungeeignet sein oder die Mittel dürfen zwar geeignet sein um das gewünschte Ziel zu verfolgen, aber zu einer sachlich nicht begründbaren Differenzierung führen.²⁹⁷ Das Mittel zu dem der Normsetzer bei der obigen Regelung greift ist meines Erachtens die Option. Er stellt es dem Steuerpflichtigen frei, ob er das emissionslose Fahrzeug degressiv oder linear abschreibt. Meines Erachtens ist diese Wahlmöglichkeit ein geeignetes Mittel um das gewünschte politische Ziel, die Verringerung der CO₂-Emissionen, zu erreichen. Weiters ist zu beachten, dass wenn der Steuerpflichtige eine Wahlmöglichkeit hat, diese nach der Rechtsprechung des VfGH grds nicht gegen den Gleichheitssatz verstößt, wenn der rechtspolitische Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers nicht überschritten wird.²⁹⁸ Im vorliegenden Fall liegt zwar eine Ungleichbehandlung vor, welche aber meines Erachtens gerechtfertigt ist, da das Ziel der Reduktion der CO₂-Emissionen ein nicht überschießendes Ziel ist.

Auch beim Investitionsfreibetrag gem § 11 EStG liegt eine Ungleichbehandlung vor. Im Gegensatz zum Vorsteuerabzug beim E-Auto und bei der degressiven AfA liegt hier meines Erachtens ein genereller Ausschluss für emissionsbetriebene Fahrzeuge vor, weil diese überhaupt nicht den Investitionsfreibetrag geltend machen können und somit auch keine alternative Begünstigung zusteht. Im Zusammenhang mit einem generellen Ausschluss bei der umsatzsteuerlichen Liebhaberei hat der VfGH geurteilt, dass dies einen gesetzgeberischen Exzess darstellt und daher gleichheitswidrig und somit verfassungswidrig ist.²⁹⁹ Meines Erachtens ist diese Entscheidung nicht auf den Investitionsfreibetrag anzuwenden, weil der

²⁹⁵ VfGH 29.6.1990, B1561/89 = VfSlg 12416.

²⁹⁶ Berka, Verfassungsrecht⁸, Rz 1656.

²⁹⁷ VfGH 14.12.1978, G82/78 = VfSlg 8457.

²⁹⁸ Vgl hierzu unter anderem VfGH 2.3.2021, E1722/2020 = VfSlg 20442, sowie VfGH 23.6.2022, G37/2022, V173/2022 wenn keine Alternative besteht und es gravierende rechtfertigende Gründe bedarf um dem Gleichheitssatz zu genügen.

²⁹⁹ VfGH 28.2.1983, G 123/81 = Vfslg 9641.

gänzliche Ausschluss des emissionsbetriebenen Fahrzeuges kein „völlig“ ungeeignetes Mittel darstellt, um die Verhaltenslenkung hin zum Umweltschutz zu bewirken.

10.2. Grundrecht auf Eigentum gem Art 5 StGG iVm Art 1 1. ZP

EMERK

Wird ein PKW mit Verbrennungsmotor angeschafft, so fällt bei seiner erstmaligen Zulassung die Normverbrauchsabgabe an, die sich nach dem CO₂-Wert bemisst. Weiters bestimmt sich die jährliche motorbezogene Versicherungssteuer für Zulassungen ab dem 30. September 2020, neben der Leistung des Verbrennungsmotors, auch nach den CO₂-Emissionen. Beim Tanken des Autos mit Verbrennungsmotor fällt die CO₂-Steuer an, welche sich nach dem nationalen Emissionszertifikatehandelsgesetz richtet. Des Weiteren ist beim Tanken die Mineralölsteuer zu zahlen, welche zwar nicht direkt eine CO₂-Steuer darstellt, letztendlich aber wie eine CO₂-Steuer wirkt, da sie für (umwelt-)schädliche Schadstoffe gezahlt werden muss. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die angesprochenen vier Steuern, die auf dasselbe Steuerobjekt anfallen, nämlich das Auto mit Verbrennungsmotor, einen Eingriff in das Grundrecht auf Eigentum nach Art 5 StGG – und in weiterer Folge möglicherweise dessen Verletzung – darstellen, weil der CO₂-Ausstoß mehrfach besteuert wird.

Vom persönlichen Schutzbereich des Art 5 StGG iVm Art 1 1. ZP EMERK sind alle natürliche und juristischen Personen³⁰⁰, gleichgültig ob Inländer oder Ausländer³⁰¹, umfasst. Es handelt sich um ein Jedermannsrecht.³⁰² Der sachliche Schutzbereich ist eröffnet, weil jedes vermögenswerte Privatrecht nach der Rsp des VfGH umfasst ist.³⁰³ Durch die Abgabenschuld des Steuerpflichtigen hat dieser nach Begleichung der Abgabenschuld auf der Habenseite weniger als vor Begleichung der Abgabenschuld.³⁰⁴ Grundsätzlich eröffnet nicht jede Vermögensgegenüberstellung zwischen Vermögen vor und nach Bezahlung der Abgabenschuld den sachlichen Anwendungsbereich des Grundrechts auf Eigentum. Nach der

³⁰⁰ VfGH 22. 6. 1967, B 25/67 = VfSlg 5513.

³⁰¹ VfGH 24. 6. 1954, B 16, 17/54 = VfSlg 2680.

³⁰² *Berka*, Verfassungsrecht⁸ Rz 1545.

³⁰³ VfGH 15.3.2000, G46/98 = VfSlg 15771.

³⁰⁴ *Wiederin* in FS Rill 286.

Rechtsprechung des VfGH eröffnet jeder Eingriff in das Vermögen des Steuerpflichtigen den sachlichen Anwendungsbereich des Art 5 StGG.³⁰⁵

Es liegt ein Eingriff vor, weil der Entzug von Vermögenswerten durch die vier obig genannten Steuern eine Eigentumsbeschränkung darstellt. Dieser Eingriff ist gerechtfertigt, wenn das Gesetz ein Ziel verfolgt, das im öffentlichen Interesse gelegen ist und dieser Eingriff geeignet, erforderlich und angemessen ist, dieses Ziel zu erreichen.³⁰⁶

Das öffentliche Interesse beim nationalen Emissionszertifikatehandelsgesetz, der motorbezogenen Versicherungssteuer, der Mineralölsteuer und der NoVA ist meines Erachtens der Umweltschutz. Die Menschen sollen angeregt werden, auf ein Auto mit einer umweltfreundlicheren Antriebsform umzusteigen und so die CO₂-Emissionen zu reduzieren. Wer dies nicht möchte, muss im Gegenzug für den selbst verursachten CO₂-Ausstoß als Kompensation die zusätzlichen Abgaben entrichten.

Der Eingriff in Form von Abgaben ist in Bezug auf das NEHG, der MÖSt und der motorbezogenen Versicherungssteuer unstrittig geeignet, das Ziel des Umweltschutzes zu erreichen. Fraglich ist dies hingegen bei der NoVA, denn diese stellt lediglich auf die Erstzulassung ab und nicht auf den CO₂-Ausstoß bei Folgezulassungen, der im laufenden Betrieb weiterhin anfällt. Jedoch kann argumentiert werden, dass sich niemand einen PKW mit Verbrennungsmotor kaufen würde, der noch nie zugelassen wurde und diesen lediglich ungenutzt in der Garage stehen lässt, insbesondere da Fahrzeuge einem hohen Wertverfall unterliegen. Daher ist wohl auch die Abgabe iZm der NoVA geeignet, um das Ziel des Umweltschutzes zu verfolgen. Die vier Abgaben sind auch erforderlich, das öffentliche Interesse zu erreichen, weil eine weitere Zunahme von nicht emissionslosen Fahrzeugen für die Umwelt nicht förderlich ist.

Fraglich ist hingegen, ob der gesetzliche Eingriff in Form dieser Abgaben angemessen ist, um das öffentliche Interesse zu erreichen. In Zusammenhang mit der NoVA und der motorbezogenen Versicherungssteuer ist der Eingriff unproblematisch angemessen, um das verfolgte Ziel zu erreichen, weil die Abgabenhöhe sich nach dem tatsächlichen CO₂-Emissions-

³⁰⁵ Vgl. *Wiederin* in FS Rill 288; VfGH 9.3.2016, G606/2015 = VfSlg 20065.

³⁰⁶ VfGH 17. 12. 1993, G 48/93, V 13/93 = VfSlg 13659.

wert (bei der motorbezogenen Versicherungssteuer zusätzlich auch nach der Leistung des Verbrennungsmotors) richtet und sich somit die Steuer für emissionsintensivere Personenkraftwagen erhöht. Bei der CO₂-Steuer nach dem NEHG und der Mineralölsteuer, welche nicht nach dem tatsächlichen Emissionsausstoß differenzieren, sondern einen Fixbetrag festlegen, wird die Angemessenheit wohl auch zu bejahen sein, da diese Abgaben nicht übermäßig in das vermögenswerte Privatrecht eingreifen.

Es liegt somit zwar ein Eingriff in das Grundrecht auf Eigentum gem Art 5 StGG iVm Art 11 ZP EMERK vor, welcher aber verhältnismäßig ist, und der daher das Grundrecht nicht verletzt.

10.3. Beihilfe gem Art 107 AEUV?

Im Zusammenhang mit den zahlreichen staatlichen Förderungen für die E-Mobilität³⁰⁷ stellt sich die Frage, ob diese den Beihilfentatbestand des Art 107 AEUV verletzen. Art 107 Abs 1 AEUV verlangt folgende sechs kumulative Tatbestandsvoraussetzungen:

1. Eine wirtschaftliche Begünstigung
2. staatlichen Ursprungs (= die Förderung muss der öffentlichen Hand zurechenbar sein)
3. an Unternehmen oder Produktionszweige
4. mit bestimmbarem Begünstigtenkreis (= Selektivität),
5. die zu einer spürbaren Verfälschung des Wettbewerbs führt oder führen kann und
6. der Handel zwischen den Mitgliedsstaaten dadurch beeinträchtigt ist.

Unter einer wirtschaftlichen Begünstigung versteht Art 107 Abs 1 AEUV jeden Vorteil, denn ein Unternehmen unter normalen Marktbedingungen, also ohne Gewährung der Beihilfe, nicht erhalten hätte.³⁰⁸ Das Ziel der Beihilfe ist unerheblich, lediglich die Auswirkung der Förderung auf das Unternehmen sind von Bedeutung.³⁰⁹ Ob die Beihilfe einen obligatorischen Charakter hat und das bevorteilte Unternehmen somit nicht verzichten oder ablehnen

³⁰⁷ Vgl Kapitel 3.3. Steuerliche Begünstigungen iZm der Anschaffung eines Elektroautos.

³⁰⁸ EUGH 11.7.1996, C-39/94, *SFEI u. a.*, ECLI:EU:C:1996:285; EUGH 29.4.1999, C-342/96, *Spa- nien/Kommission*, ECLI:EU:C:1999:210.

³⁰⁹ EUGH 2.7.1974, 173/73, *Italien/Kommission*, ECLI:EU:C:1974:71.

kann ist unerheblich.³¹⁰ Eine wirtschaftliche Begünstigung kann nicht nur in der Gewährung geldwerter Vorteile (sog positive Beihilfe) liegen, sondern der Vorteil kann auch in der Befreiung von Lasten liegen und somit zu einer Verkleinerung von Aufwendungen führen, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat.³¹¹ Bei den staatlichen Förderungen liegt meines Erachtens eine wirtschaftliche Begünstigung vor, weil es zu Zuwendungen geldweiter Vorteile kommt und es für diese Begünstigung keine Gegenleistung gibt.³¹²

Eine Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV kann weiters nur dann vorliegen, wenn die Vorteile unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln gewährt werden.³¹³ Woher die Fördermittel kommen, bevor sie direkt oder indirekt an die Empfänger weitergeleitet werden, ist unerheblich, wenn sie unter staatlicher Kontrolle und somit den nationalen Behörden zur Verfügung stehen.³¹⁴ Diese Tatbestandsvoraussetzung ist aus meiner Sicht erfüllt, da die Förderungen unmittelbar vom Staat, nämlich vom BMK kommen.

Fraglich ist, ob die dritte Tatbestandsvoraussetzung erfüllt ist. Begünstigte der staatlichen Förderungen müssen Unternehmen oder Produktionszweige sein. Nach dem EuGH ist ein Unternehmen „*eine einheitliche, einem selbständigen Rechtssubjekt zugeordnete Zusammenfassung personeller, materieller und immaterieller Faktoren, mit welcher auf Dauer ein bestimmter wirtschaftlicher Zweck verfolgt wird*“.³¹⁵

Nach hA ist der Begriff Produktionszweig nicht enger als der Begriff Unternehmen auszulegen und wird als wirtschaftsneutraler Branchenbegriff verstanden.³¹⁶ Daher ist die Automobilbranche unter den Begriff Produktionszweig zu subsumieren, jedoch ist zu beachten, dass der Empfänger der Förderungen nicht die Automobilbranche ist, sondern Privatpersonen und Betriebe. Nach Art 107 AEUV ist nicht entscheidend, wer der formelle Empfänger der Beihilfe ist, sondern wer der Begünstigte der Beihilfe ist. Es genügt, wenn der

³¹⁰ Entscheidung 2004/339/EG der Kommission vom 15. Oktober 2003 über die Maßnahmen, die Italien zugunsten von RAI SpA durchgeführt hat (ABl. L 119 vom 23.4.2004, S 1; abgerufen am 18. Mai 2023).

³¹¹ EUGH 15.3.1994, C-387/92, *Banco Exterior de España*, ECLI:EU:C:1994:100; EUGH 3.3.2005, C-172/03, *Heiser*, ECLI:EU:C:2005:130.

³¹² *Sutter in Jaeger/Stöger*, EUV/AEUV [Art 107] [Rz 35].

³¹³ EUGH 24.1.1978, 82/77, *Van Tiggele*, ECLI:EU:C:1978:10; EUGH 12.12.1996, T-358/94, *Air France/Kommission*, ECLI:EU:T:1996:194.

³¹⁴ EUGH 16.5.2000; C-83/98 P, *Frankreich/Ladbroke Racing Ltd und Kommission*, ECLI:EU:C:2000:248; EUGH 17.7.2008, C-206/06, *Essent Netwerk Noord*, ECLI:EU:C:2008:413.

³¹⁵ EUGH 13.7. 1962, 19/61, *Mannesmann AG*, ECLI:EU:C:1962:31.

³¹⁶ *Sutter in Jaeger/Stöger*, EUV/AEUV [Art 107] [Rz 31].

Begünstigte mittelbarer Beihilfeempfänger ist. Darunter versteht man, wenn sich zwar die Beihilfe an den Endabnehmer richtet und dieser die Begünstigungen bekommt, aber diese Beihilfe einer bestimmten Gruppe von Unternehmen oder Produktionszweigen einen tatsächlichen Vorteil einbringt, weil zB durch sie ihr Absatz gesichert wird.³¹⁷ Das ist bei der Automobilbranche gegeben und daher fällt sie unter die dritte Tatbestandsvoraussetzung.

Als vierte Tatbestandsvoraussetzung wird ein selektiver Begünstigtenkreis gefordert, das bedeutet die staatliche Förderung kommt nur ausgewählten Unternehmen oder Produktionszweigen zugute. Diese Voraussetzung ist meiner Auffassung nach bei der Automobilbranche, die Elektroautos produziert, erfüllt, weil hier eine sektorale Beihilfe vorliegt.

Die Beihilfe muss auch, zu einer spürbaren Wettbewerbsverfälschung zwischen Unternehmen führen oder führen können und den Handel zwischen den Mitgliedsstaaten beeinträchtigen.³¹⁸ Grundsätzlich liegen hier zwei kumulative Elemente vor, jedoch werden beide Voraussetzungen in der Rsp als eine Voraussetzung betrachtet und gemeinsam geprüft.³¹⁹ Eine staatliche Maßnahme verfälscht oder droht den Markt zu verfälschen, wenn der Empfänger der Beihilfe eine bessere Position am Markt erhält, als ein anderer Marktteilnehmer, der nicht an der Beihilfe partizipiert.³²⁰ Die Verbesserung der Position am Markt muss nicht erheblich oder wesentlich sein, jedoch darf die Wettbewerbsverfälschung von vornherein nicht völlig hypothetisch sein.³²¹ Bei staatlichen Förderungen an Unternehmen ist allerdings zu beachten, dass nicht geprüft werden muss, ob eine Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten vorliegt, sondern inwiefern diese Maßnahme Einfluss auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten haben könnte.³²² Die Höhe der Beihilfe bzw die Größe des begünstigten Unternehmens sind grds kein Kriterium inwieweit der Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt wird.³²³ Für den Straßentransportsektor wurde jedoch eine maximale Höhe für Beihilfen festgelegt und die beträgt innerhalb von drei Jahren bei einem Bruttobetrag von 100.000 € pro Unternehmen.³²⁴ Eine Abgrenzung des Marktes, der

³¹⁷ Sutter in Jaeger/Stöger, EUV/AEUV [Art 107] [Rz 32].

³¹⁸ Sutter in Jaeger/Stöger, EUV/AEUV [Art 107] [Rz 45].

³¹⁹ EUG 15.6.2000, verbundene Rechtssachen T-298/97, T-312/97 usw, *Alzetta*, ECLI:EU:T:2000:151.

³²⁰ EUGH 17.9.1980, 730/79, *Philip Morris*, ECLI:EU:C:1980:209.

³²¹ EUGH 24.7.2003, C-280/00, *Altmark Trans*, ECLI:EU:C:2003:415.

³²² EUGH 14.1.2015, C-518/13, *Eventech/The Parking Adjudicator*, ECLI:EU:C:2015:9; EUGH 8.5.2013, verbundene Rechtssachen C-197/11 und C-203/11, *Libert u. a.*, ECLI:EU:C:2013:288.

³²³ EUGH 14.1.2015, C-518/13, *Eventech/The Parking Adjudicator*, ECLI:EU:C:2015:9.

³²⁴ Sutter in Jaeger/Stöger, EUV/AEUV [Art 107] [Rz 56].

von der Beihilfe betroffen ist, sowie die Auswirkungen der Beihilfe am Markt müssen nicht im Einzelnen geprüft werden.³²⁵ Auch hier darf die Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten nicht hypothetisch sein.³²⁶ Meines Erachtens liegt eine Wettbewerbsverfälschung vor, weil kontinuierlich Beihilfen vom Staat ausgezahlt werden, wodurch die Automobilhersteller, die keine Elektroautos produzieren, quasi gezwungen werden auf die E-Mobilität umzusteigen. Denn wenn sie dies nicht machen, können sie die nicht begünstigten Autos weniger verkaufen als die begünstigten Autos. Es liegt somit eine spürbare Wettbewerbsverfälschung zwischen Unternehmen vor, die die Beihilfe bekommen und jene die die Beihilfen nicht bekommen. Der Höchstbetrag von 100.000 € pro drei Jahren wird sicherlich auch übertroffen, da bei einer Förderhöhe von derzeit 5.000 € nur 20 förderungswürdige Fahrzeuge verkauft werden müssten. Daher wird die sechste Tatbestandsvoraussetzung zu bejahen sein.

Nach meinem Ermessen liegt eine verbotene Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV vor, da die Beihilfen der Republik Österreich nicht bei der Europäischen Kommission angemeldet worden sind bzw genehmigt wurden. Eine Ausnahme für die Anmeldeverpflichtung besteht, wenn die Beihilfe durch die allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung³²⁷ gedeckt ist. Das ist dann gegeben, wenn sowohl die allgemeinen Voraussetzungen³²⁸, sowie die besonderen Voraussetzungen für die einzelnen Beihilfegruppen³²⁹ erfüllt sind. Die allgemeinen Voraussetzungen der Beihilfe sind erfüllt. Kapitel 2 Art 19 der Gruppenfreistellungsverordnung regelt unter dem Titel „*Beihilfen für die Anschaffung von Fahrzeugen, die über die Gemeinschaftsnormen hinausgehen oder durch die bei Fehlen solcher Normen der Umweltschutz verbessert wird*“ die besonderen Voraussetzungen. Die staatlichen Förderungen fallen unter Kapitel 2 Art 19 Abs 1 der Gruppenfreistellungsverordnung, da die Beihilfe den Ankauf von Transportfahrzeugen (genauer gesagt E-Autos), die dem Umweltschutz dienen, fördern. Nach Kapitel 2 Art 19 Abs 2 der Gruppenfreistellungsverordnung müssen weiters die

³²⁵ EUGH 17.9.1980, 730/79, *Philip Morris*, ECLI:EU:C:1980:209; EUG 4.9.2009, T-211/05, *Italien/Kommission*, ECLI:EU:T:2009:304.

³²⁶ EUG 6.7.1995, verbundene Rechtssachen T-447/93, T-448/93 und T-449/93, *AITEC u. a./Kommission*, ECLI:EU:T:1995:130.

³²⁷ Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union Text von Bedeutung für den EWR (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=celex%3A32014R0651>; abgerufen am 18. Mai 2023).

³²⁸ Vgl Kapitel I der Verordnung (EU) Nr. 651/2014.

³²⁹ Vgl Kapitel II der Verordnung (EU) Nr. 651/2014.

Voraussetzungen des Kapitel 1 Art 18 Abs 2 der Gruppenfreistellungsverordnung erfüllt sein. Hier ist Kapitel 1 Art 18 Abs 2 lit b der Gruppenfreistellungsverordnung einschlägig, da der Beihilfeempfänger durch seine Tätigkeit den Umweltschutz verbessert.

Aus meiner Sicht sind alle Anforderungen der Gruppenfreistellungsverordnung erfüllt und daher stellen die staatlichen Förderungen der Republik Österreich für den Ankauf von E-Autos keine verbotene Beihilfe iSd Art 107 Abs 1 AEUV dar.

11. Resümee

Mit den zahlreichen steuerlichen Begünstigungen für E-Autos, die der Gesetzgeber schrittweise eingeführt hat, steht dem Unternehmer eine interessante Alternative zum Auto mit Verbrennungsmotor offen.

Aus einkommensteuerlicher Sicht sind der Investitionsfreibetrag gem § 11 EStG und die degressive AfA gem § 7 Abs 1a EStG hervorzuheben, welche nur für emissionslose Autos geltend gemacht werden können. Auch beim Elektroauto ist die Angemessenheitsgrenze von 40.000 € zu beachten. Dieser Betrag stellt jedoch eine Bruttogröße dar und somit sind bei einem vorsteuerabzugsberechtigten PKW, maximal 33.333,33 € angemessen.

Der vermutlich größte steuerliche Vorteil besteht im Vorsteuerabzug für E-Autos. Für Fahrzeuge mit einem CO₂-Emissionswert von 0 g/km steht bis zu einem Anschaffungswert von maximal 80.000 € der Vorsteuerabzug zur Gänze zu, jedoch ist für jene Aufwendungen, die zwischen 40.000 € und 80.000 € liegen, eine Korrektur durch den Aufwandseigenverbrauch vorzunehmen. Es ergibt sich somit eine maximale Vorsteuer iHv 6.666,67 €. Hinsichtlich der Aufwandseigenverbrauchsbesteuerung ist zu berücksichtigen, dass der Unternehmer sich einen Teil dieser Steuer bei Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs 10 UStG zurückholen kann. Für Elektroautos mit Anschaffungswert über 80.000 € ist jedoch ein Vorsteuerabzug zur Gänze versagt.

Durch das Steuerreformgesetz 2020 hat der Gesetzgeber mit der Änderung der Normverbrauchsabgabe und der motorbezogenen Versicherungssteuer dem E-Auto weitere steuerliche Vorteile gegenüber dem PKW mit Verbrennungsmotor zugewendet. Es handelt sich hier aber nicht um steuerliche Begünstigungen, wie bei den obigen Regelungen, sondern durch Änderungen der Berechnung der Steuer wurden schadstoffreiche Autos teurer in der Anschaffung und im Betrieb als schadstoffarme.

Die Mineralölsteuer und das nationale Emissionszertifikatehandelsgesetz stellen einen weiteren Anreiz dar vom benzin- oder dieseltreibenden PKW auf einen emissionslosen PKW umzusteigen, weil für diese keine Mineralölsteuer und keine CO₂-Steuer anfällt.

Die zahlreichen Begünstigungen für emissionslose PKW werfen auch einige rechtstheoretische Überlegungen auf. So ist zu prüfen, ob der Vorsteuerabzug beim E-Auto gleichheitswidrig ist, weil er einem PKW, der nicht emissionslos ist, nicht zusteht und somit eine Ungleichbehandlung darstellt. Meines Erachtens liegt ein Eingriff in den Gleichbehandlungsgrundsatz vor, der jedoch sachlich gerechtfertigt ist, weil Elektroautos nicht uneingeschränkt der Vorsteuerabzug zusteht und der Gesetzgeber eine Verhaltenslenkung hin zu emissionslosen Fahrzeugen bewirken möchte.

Aus meiner Sicht stellen die motorbezogene Versicherungssteuer, die Normverbrauchsabgabe, die CO₂-Steuer nach dem NEHG und die Mineralölsteuer einen Eingriff in das Grundrecht auf Eigentum dar, weil diese Steuern denselben Steuertatbestand umfassen, nämlich den CO₂-Emissionswert. Jedoch ist dieser Eingriff verhältnismäßig und gerechtfertigt, denn er dient einerseits dem Umweltschutz und andererseits führt er nicht zu einer übermäßigen Belastung.

Die zahlreich gewährten Förderungen für Unternehmen und für Privatpersonen stellen zwar meines Erachtens eine Verletzung des Beihilfentatbestandes gem Art 107 AEUV dar, jedoch ist diese Beihilfe durch die Gruppenfreistellungsverordnung gedeckt.

Zusammenfassend ist aus steuerrechtlicher Sicht festzustellen, dass für Unternehmer ein Elektro-Auto vorteilhafter ist als ein Personenkraftwagen, der nicht emissionslos betrieben wird.

12. Verzeichnisse

12.1. Literaturverzeichnis

Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel in Das Auto im Steuerrecht (abgerufen unter: lindedigital.at).

Althuber in *Hofstätter/Reichel*, EStG (71 Lfg); wird zitiert *Althuber* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [§] [Tz].

Arten von Elektroautos (<https://emobil.swhl.de/arten-von-elektroautos>; abgerufen am 13. Mai 2023).

Batterien von E-Autos: Ressourcenknappheit treibt Recycling voran (https://www.ots.at/-presseaussendung/OTS_20220216_OTSO022/batterien-von-e-autos-ressourcenknappheit-treibt-recycling-voran; abgerufen am 13. Mai 2023).

Benz-Patenturkunde, DRP 37435 von 1886 (<https://group-media.mercedes-benz.com/mars-MediaSite/de/instance/picture/Benz-Patent-Motorwagen-Modell-1-Patentschrift-Nr-37435-.xhtml?oid=7547881>; abgerufen am 26. März 2023).

Berka, Verfassungsrecht⁸.

Bestand E-Autos (BEV) in Österreich (<https://www.beoe.at/bestand/>; abgerufen am 25. Jänner 2023).

BGBI. I Nr. 1931/45.

BGBI. I Nr. 140/1949.

BGBI. I Nr. 302/1968.

BGBI. I Nr. 1970/367.

BGBI. I Nr. 1977/645.

BGBI. I Nr. 695/1991.

BGBI. I Nr. 630/1994.

BGBI. I Nr. 663/1994.

BGBI. I Nr. 112/2012.

BGBI. II Nr. 155/2023.

Blackout: Hält das Stromnetz der E-Mobilität stand? (<https://hey.car/magazine/blackout-stromnetz-e-mobilitaet>; abgerufen am 13. Mai 2023).

Bretzl, Gewinnfreibetrag gemäß § 10 EStG, BBi 2022 Heft 11, 2022, 3.

Budget 2023 (<https://www.bmf.gv.at/themen/budget/das-budget/budget-2023.html>; abgerufen am 8. Februar 2023).

Damberger/Ofner, Habemus NEHG - Das Nationale Emissionszertifikatehandelsgesetz als Herzstück der Ökosozialen Steuerreform, ÖStZ 2022/2, Heft 1 und 2, 6.

Das Automobil ist eine unvergleichliche Erfolgsgeschichte (<https://www.agvs-ups.ch/de/welt-des-autos/bedeutung-der-mobilitaet/geschichte>; abgerufen am 13. Mai 2023).

Das erste Automobil (<https://group.mercedes-benz.com/unternehmen/tradition/geschichte-1885-1886.html#:~:text=Am%2029.,Patent%2DMotorwagens%2C%20Typ%201>; abgerufen am 26. März 2023).

Der Anwendungsvorrang des Unionsrechts vor nationalem Recht (<https://www.parlament.gv.at/fachinfos/rlw/Der-Anwendungsvorrang-des-Unionsrechts-vor-nationalem-Recht>; abgerufen am 15. Juni 2023).

Die wahre Geschichte des „Dieselprivilegs“ (<https://www.krone.at/2524440>; abgerufen am 08. Februar 2023).

Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band I¹².

Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band II⁸.

EB zum NEHG 2022 (https://www.parlament.gv.at/dokument/XXVII/ME/158/imfname_-1009267.pdf; abgerufen am 14. Mai 2023)

EB zum ÖkoStRefG 2022 (<https://www.parlament.gv.at/gegenstand/XXVII/I/1293>; abgerufen am 14. Mai 2023).

Eckerstorfer/Riegler, Fiskalische und ökologische Auswirkungen der NoVA-Reform 2020, ÖHW 2021, Heft 1 und 2.

Ehgartner in *Jakom* EStG, (16. Aufl, 2023); wird zitiert, *Ehgartner* in *Jakom* EStG [§] [Rz].

E-Ladestationen im ASFINAG-Netz (<https://www.asfinag.at/parken-rasten/e-ladestationen/>; abgerufen am 26. März 2023).

Elektroauto-Akkus: So funktioniert das Recycling (<https://www.adac.de/rund-ums-fahrzeug/elektromobilitaet/info/elektroauto-akku-recycling/>; abgerufen am 29. Jänner 2023).

E-Mobilität für Private 2023 (<https://www.klimafonds.gv.at/call/emob-private2023>; abgerufen am 30. Jänner 2023).

E-Mobilität 2023 (<https://www.umweltfoerderung.at/privatpersonen/e-mobilitaet-2023>; abgerufen am 30. Jänner 2023).

Entscheidung 2004/339/EG der Kommission vom 15. Oktober 2003 über die Maßnahmen, die Italien zugunsten von RAI SpA durchgeführt hat ([ABl. L 119 vom 23.4.2004, S. 1](#); abgerufen am 18. Mai 2023).

E-PKW für soziale Einrichtungen, E-Taxis, E-Carsharing und Fahrschulen 2023 (beschränkte Zielgruppe) (<https://www.umweltfoerderung.at/betriebe/e-pkw-2023-beschränkte-zielgruppe/unterkategorie-fahrzeuge>; abgerufen am 30. Jänner 2023).

ERGO Versicherung (https://ergo-versicherung.at/?&aid=D023&gclid=CjwKCAiA_6y-fBhBNEiwAkmXy57A1xCQyRfPNFOhsmcYNxxtXvukPiRXpuaz5pwOX0TtQDGfA9y-9yBoCVIsQAvD_BwE&gclsrc=aw.ds; abgerufen am 15. Februar 2023).

EStR 2000.

Feckter, Das Elektroauto im Umsatzsteuerrecht (2022).

„Fit für 55“ (<https://www.consilium.europa.eu/de/policies/green-deal/fit-for-55-the-eu-plan-for-a-green-transition/#what>; abgerufen am 26. Jänner 2023).

„Fit für 55“: Rat nimmt Verordnung über CO₂-Emissionen für neue Personenkraftwagen und leichte Nutzfahrzeuge an (<https://www.consilium.europa.eu/de/press/press-releases-/2023/03/28/fit-for-55-council-adopts-regulation-on-co2-emissions-for-new-cars-and-vans/>; abgerufen am 13. Mai 2023).

Formen der Elektromobilität (<https://www.e-stations.de/wissen/formen-der-elektromobilitaet>; abgerufen am 13. Mai 2023).

Fuhrmann/Gestaltner, Gewinnfreibetrag des § 11 EStG mit ökologischem Schwerpunkt, immolex 2023 Heft 4, 147.

Geringer/Stückler, Nationaler Emissionszertifikatehandel im Überblick, DJA 2022/15 Heft 2 / 2022, 47.

Gewinnfreibetrag 2022: Welche Wertpapiere Steuern sparen (<https://schelhammer.at/home/newsarticle/gewinnfreibetrag-2022-welche-wertpapiere-steuern-sparen-22/>; abgerufen am 14. Mai 2023).

Goertz, Investitionsfreibetrag, DAG 2022 Heft 6, 144.

Haller, Normverbrauchsabgabegesetz².

Haselwallner/Hofbauer/Dziurdź, Elektrofahrzeuge im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, SWK 16/2022, 702.

Hirsch/Kirchmayr in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (22. Lfg, 2021); wird zitiert *Hirsch/Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§] [Rz].

Hirschler/Luka in *Hofstätter/Reichel*, EStG (71 Lfg); wird zitiert *Hirschler/Luka* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [§] [Tz].

Junick, Neues in der Kfz-Besteuerung, ZVR 2021 Heft 6 / 2021, 203 ff.

Kaltenegger, Leasing-Aktivposten bei Elektro-Pkw, taxlex 2021 Heft 9, 296.

Kanduth-Kristen/Gregori, Das Kfz im Ertragssteuerrecht, taxlex 2015 Heft 1, 6.

Kanduth-Kristen in *Jakom* EStG (16. Aufl, 2023); wird zitiert, *Kanduth-Kristen* in *Jakom* EStG [§] [Rz].

Kanduth-Kristen/Payerer in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 12 UStG (Stand 1.12.2021, rdb.at); wird zitiert *Kanduth-Kristen/Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG [§] [Rz].

Karel, Investitionsfreibetrag, BBi 2022 Heft 9 / 2022, 2.

Katzmayr, Bringt die Ökosoziale Steuerreform die nächste Ausnahme für Elektrofahrzeuge? taxlex 2022 Heft 3 / 2022, 90 ff.

Kfz-Bestand (<https://www.statistik.at/statistiken/tourismus-und-verkehr/fahrzeuge/kfz-bestand>; abgerufen am 26. März 2023).

Kilometergeld (<https://www.oeamtc.at/thema/steuern-abgaben/kilometergeld-18183242>; abgerufen am 14. Mai 2023)

Kirchmayr/Achatz, Lenkungssteuern - das neue Wundermittel der Steuerpolitik? taxlex 2019 Heft 9, 233.

Kirchmayr/Wimmer in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (22. Lfg, 2021); wird zitiert *Kirchmayr/Wimmer* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§] [Rz].

Kletzan-Slamanig/Köppl/Sinabell/Kirchmayr/Müller/Rimböck/Voit/Heher/Schanda, Analyse klimakontraproduktiver Subventionen in Österreich, (https://www.wifo.ac.at/jart/-/rj3/wifo/resources/person_dokument/person_dokument.jart?publikationsid=69687-&mime_type=application/pdf; abgerufen am 15. Juni 2023).

Knechtl, Sondervorschriften für Abschreibungen, taxlex 2020 Heft 6, 178.

Kofler/Wurm in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (22. Lfg, 2021); wird zitiert *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§] [Rz].

Kollmann in *Melhardt/Tumpel*, UStG (3. Auflage 2021); wird zitiert *Kollmann* in *Melhardt/Tumpel*, UStG [§] [Rz].

KonStG 2020 BGBl. I Nr. 96/2020.

Kuder/Pfeiffer, Umsatzsteuerliche Änderungen durch die Steuerreform 2015/2016, ÖStZ 2015 Heft 15-16, 447.

Kühbacher, Das Leistungsfähigkeitsprinzip auf nationaler und gemeinschaftsrechtlicher Ebene, RdW 2009 Heft 3a, 150 ff.

Kundmachung: Anwendbarkeit des Preisstabilitätsmechanismus gemäß § 10 Abs. 3 des Nationalen Emissionszertifikatehandelsgesetzes 2022 (BGBl. II Nr. 460/2022).

Ladepunkte in Österreich (<https://www.beoe.at/ladepunkte-in-oesterreich/>; abgerufen am 26. Jänner 2023).

Leitfaden E-Mobilität für Private (https://www.klimafonds.gv.at/wp-content/uploads/sites-16/Leitfaden_EMob_Private_2023.pdf; abgerufen am 30. Jänner 2023).

Mayr, Die Ökosoziale Steuerreform in Österreich, BB 2022, Heft 13 / 2022, 730 f.

Meusburger/Stückler, Aspekte der Besteuerung von Elektroautos, DJA 2022 Heft 2 / 2022, 75.

Mineralölsteuer (<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/steuern-von-a-bis-z/mineral%C3-%B6lsteuer.html>); abgerufen am 8. Februar 2022).

Mineralölsteuer & CO₂-Bepreisung (<https://www.oeamtc.at/thema/verkehr/mineraloelsteuer-co2-bepreisung-17914742-#:~:-text=CO2%2DBepreisung%20und%20Klimabonus%20seit,Cent%20je%20Liter%20Benzin%20mehr>); abgerufen am 24. Juni 2023).

Mühlehner in *Hofstätter/Reichel*, EStG (71. Lfg); wird zitiert *Mühlehner* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [§] [Rz].

Neumeister, PKW im Betriebsvermögen (E-Fahrzeuge und Km-Geld-Verrechnung), BBi 2020 Heft 11 / 2020.

Neuwagen (<https://de.wikipedia.org/wiki/Neuwagen>); abgerufen am 14. Februar 2023).

Neuzulassungen E-Autos (BEV) in Ö (<https://www.beoe.at/neuzulassungen/>); abgerufen am 26. Jänner 2023).

Obermayr/Raab, Der Sachbezug von steuerbegünstigten Elektro-KFZ in der Umsatzsteuer, taxlex 2016 Heft 7-8, 242.

ÖkoStRefG 2022 BGBl. I Nr. 10/2022.

ÖVP/Grüne, Aus Verantwortung für Österreich, Regierungsprogramm 2020 – 2024 (https://www.dievolkspartei.at/Download/Regierungsprogramm_2020.pdf); abgerufen am 6. Februar 2023).

Oyrer/Reindl/Schmaranzer, Ertragsteuerliche Highlights des ökosozialen Steuerreformgesetzes 2022, taxlex 2022 Heft 1, 9 f.

Petutschnig/Renelt, Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas, taxlex 2022 Heft 1, 14.

Polen will gegen EU-Verbrennerverbot klagen (<https://www.automobil-industrie.vogel.-de/polen-verbrennerverbot-a-e6aded714165d4d6ad7aca74ef27e4b0/>); abgerufen am 15. Juni 2023.

Plug-in. Plug-out? (<https://www.oeamtc.at/autotouring/auto/plug-in-hybrid-antriebe-496-38262>); abgerufen am 13. Mai 2023).

Preislisten BMW Österreich (<https://www.bmw.at/de/topics/details/pricelist-brochure-download.html>); abgerufen am 6. Februar 2023).

Preisliste 3er BMW Limousine (<https://www.bmw.at/de/topics/details/pricelist-brochure-download.html#bmw-3er>; abgerufen am 13. Mai 2023).

Reindl, Nationaler Emissionshandel in Österreich ab 2022, SWK 35/2021, 1469.

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/TXT/?uri=CELEX%3A32006L0112>; abgerufen am 17. Mai 2023).

RP-Energie-Lexikon (<https://www.energie-lexikon.info/elektroauto.html>; abgerufen am 25. Jänner 2023).

Salzburger Steuerdialog 2016 - Ergebnisunterlage Umsatzsteuer - BMF 010219/0369-VI/4/2016 vom 28.10. 2016.

Steiger, Elektroauto - abgaben- und steuerrechtliche Besonderheiten, taxlex 2021 Heft 9.

Steuersysteme als Steuerungssysteme, Das WU Magazin, 5 ff (https://www.wu.ac.at/-/file-admin/wu/h/structure/about/publications/Magazin/WU_Magazin_03_2021.pdf; abgerufen am 15. Juni 2023).

StRefG 2009 BGBl. I Nr. 26/2009.

StRefG 2020 BGBl. I Nr. 103/2019.

StruktAnpG 1996 BGBl. I Nr. 201/1996.

Sutter in *Jaeger/Stöger*, EUV/AEUV 107 AEUV (Stand 1.1.2014, rdb.at); wird zitiert *Sutter* in *Jaeger/Stöger*, EUV/AEUV [Art] [Rz].

Tesla Modell 3 (https://www.tesla.com/de_at/model3/design#overview; abgerufen am 15. Februar 2023).

Toifl in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (22. Lfg, 2021); wird zitiert *Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [§] [Rz].

Unbekannter Autor, BMF: PKW-Luxusgrenze von 34.000 € angemessen, RdW 2004 Heft 11, 699.

UStR 2000.

VO über die Angemessenheit von Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen (BGBl. II Nr. 2004/466).

VO über die Steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse (BGBl. II Nr. 193/2002).

Verordnungsvorschlag zur Änderung der Verordnung (EU) 2019/631 (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/de/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0556>; abgerufen am 28. Februar 2023).

Welche Arten von Elektroautos gibt es? (<https://www.enviam.de/elektromobilitaet/wissenswertes/tipps-rund-ums-elektroauto/welche-arten-von-e-autos-gibt-es>; abgerufen am 13. Mai 2023).

Welser/Zöchling-Jud, Bürgerliches Recht Band II¹⁴.

WFA-Klimabonus (<https://news.wko.at/news/oesterreich/wfa-klimabonus.pdf>; abgerufen am 14. Mai 2023).

Wiederin in FS Rill 286.

Wien Energie Ladetarife (<https://www.wienenergie.at/privat/produkte/e-mobilitaet/unterwegs-laden/tanke-tarife/>; abgerufen am 15. Februar 2023).

Wie stark belastet die Batterieherstellung die Ökobilanz von Elektroautos? (<https://www.energie-experten.ch/de/mobilitaet/detail/wie-stark-belastet-die-batterieherstellung-die-oekobilanz-von-elektroautos.html>; abgerufen am 28. Jänner 2023).

Wolf, Der Steuerfall Tesla, SWK 20/21/2017, 934.

12.2. Judikaturverzeichnis

BFG 13.13.2016, RV/7105869/2016

BFG 28.9.2022, RV/5101481/2019

EUG 6.7.1995, verbundene Rechtssachen T-447/93, T-448/93 und T-449/93, *AITEC u. a./Kommission*, ECLI:EU:T:1995:130

EUG 15.6.2000, verbundene Rechtssachen T-298/97, T-312/97 usw, *Alzetta*, ECLI:EU:T:2000:151

EUG 4.9.2009, T-211/05, *Italien/Kommission*, ECLI:EU:T:2009:304

EUGH 13.7.1962, 19/61, *Mannesmann AG*, ECLI:EU:C:1962:31

EUGH 2.7.1974, 173/73, *Italien/Kommission*, ECLI:EU:C:1974:71

EUGH 24.1.1978, 82/77, *Van Tiggele*, ECLI:EU:C:1978:10

EUGH 17.9.1980, 730/79, *Philip Morris*, ECLI:EU:C:1980:209

EUGH 11.7.1991, Rs C-97/90, *Lennartz*, ECLI:EU:C:1991:315

EUGH 15.3.1994, C-387/92, *Banco Exterior de España*, ECLI:EU:C:1994:100

EUGH 11.7.1996, C-39/94, *SFEI u. a.*, ECLI:EU:C:1996:285

EUGH 24.10.1996, C-329/93, C-62/95, C-63/95, *Deutschland*, ECLI:EU:C:1996:394

EUGH 12.12.1996, T-358/94, *Air France/Kommission*, ECLI:EU:T:1996:194

EUGH 29.4.1999, C-342/96, *Spanien/Kommission*, ECLI:EU:C:1999:210

EUGH 16.5.2000; C-83/98 P, *Frankreich/Ladbroke Racing Ltd und Kommission*, ECLI:EU:C:2000:248

EUGH 24.7.2003, C-280/00, *Altmark Trans*, ECLI:EU:C:2003:415

EUGH 3.3.2005, C-172/03, *Heiser*, ECLI:EU:C:2005:130

EUGH 17.7.2008, C-206/06, *Essent Netwerk Noord*, ECLI:EU:C:2008:413

EUGH 8.5.2013, verbundene Rechtssachen C-197/11 und C-203/11, *Libert u. a.*, ECLI:EU:C:2013:288

EUGH 14.1.2015, C-518/13, *Eventech/The Parking Adjudicator*, ECLI:EU:C:2015:9

OLG Wien 30.9.2008, 1 R 86/08m

VfGH 1.6.1932, B 10/32 = VfSlg 1451

VfGH 24.6.1954, B 16, 17/54 = VfSlg 2680

VfGH 10.3.1967, B384/66 = VfSlg 5484

VfGH 22.6.1967, B 25/67 = VfSlg 5513

VfGH 29.9.1970, B 21/70 = VfSlg 6240

VfGH 29.9.1973, B177/73 = VfSlg 7135

VfGH 7.6.1974, B22/74 = VfSlg 7299

VfGH 14.12.1978, G82/78 = VfSlg 8457

VfGH 28.2.1983, G 123/81 = Vfslg 9641

VfGH 12.3.1985, G2/85 = VfSlg 10403

VfGH 15.3.1990, B758/88; B759/88 = VfSlg 12326

VfGH 29.6.1990, B1561/89 = VfSlg 12416

VfGH 17.12.1993, G 48/93, V 13/93 = VfSlg 13659

VfGH 9.3.1989, V20/88 = Vfslg 12011

VfGH 20.6.1994, B473/92 = VfSlg 13785

VfGH 15.3.2000, G46/98 = VfSlg 15771

VfGH 9.12.2014, G 136/2014 = Vfslg 19933

VfGH 9.3.2016, G606/2015= Vfslg 20065

VfGH 14.3.2018, G 241/2017

VfGH 28.9.2018, G261/2017 = VfSlg 20274

VfGH 2.3.2021, E1722/2020 = VfSlg 20442

VfGH 17.06.2021, G223/2020 (G223/2020-8) = VfSlg 20466

VfGH 23.6.2022, G37/2022, V173/2022

VwGH 5.12.1972, 2391/71, 1973, 99

VwGH 29.1.1975, 1919/74

VwGH 16.12.1980, 1681/80

VwGH 7. 1. 1981, 418/80

VwGH 21.10.1986, 84/14/0054

VwGH 17.10.1989, 88/14/0189

VwGH 23.5.1990, 86/13/0181

VwGH 16.4.1991, 90/14/0043

VwGH 16.12.1991, 91/15/0045

VwGH 27.7.1994, 92/13/0175

VwGH 23.11.1994, 91/13/0111

VwGH 26.7.1995, 92/15/0144

VwGH 10.7.1996, 96/15/0124

VwGH 20.5.2008, 2008/15/0096

VwGH 18.12.2008, 2006/15/0169

VwGH 16.12.2015, 2012/15/0216

12.3. Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Benz-Patenturkunde, DRP 37435 von 1886.....	12
Abbildung 2: Personenkraftwagen Gesamtbestand Österreich.....	14
Abbildung 3: Gesamtbestand E-Autos in Österreich	15
Abbildung 4: Personenkraftwagen Neuzulassungen Österreich.....	16
Abbildung 5: Neuzulassungen E-Autos in Österreich	16
Abbildung 6: Lineare AfA – PKW ohne VSt, AW 40.000 €	34
Abbildung 7: Degressive AfA und lineare AfA – PKW mit VSt, AW 40.000 €	34
Abbildung 8: Vorsteuerabzug beim emissionslosen Fahrzeug.....	48
Abbildung 9: Berechnungskennzahlen für die NoVA, PKW mit Verbrennungsmotor	51
Abbildung 10: Steuersätze für die Berechnung der NoVA	52
Abbildung 11: Aufschläge bei Überschreitung des Malusgrenzwertes	53
Abbildung 12: Berechnung der NoVA an verschiedenen Automodellen	55
Abbildung 13: Motorbezogene Versicherungssteuer	57
Abbildung 14: Berechnungsbeispiele zur motorbezogenen Versicherungssteuer	58
Abbildung 15: Ausgabewert von nationalen Emissionszertifikaten gem § 10 NEHG	64
Abbildung 16: Zusammensetzung des Spritpreises in Österreich	65
Abbildung 17: Tesla Modell 3 Anschaffung	66
Abbildung 18: BMW 320i Anschaffung	67
Abbildung 19: Tesla Modell 3 Privatanteil & Ladekosten.....	68
Abbildung 20: BMW 320i Privatanteil & Treibstoffkosten	68
Abbildung 21: Tesla Modell 3 Verkauf & Veräußerungserlös.....	69
Abbildung 22: BMW 320i Verkauf & Veräußerungserlös	70

13. Anhang

13.1. Zusammenfassung

Die vorliegende Masterarbeit beschäftigt sich mit der Besteuerung von Personenkraftwagen unter Berücksichtigung der Sonderregelungen für Elektroautos.

Ziel dieser Arbeit ist es einen systematischen Überblick über die komplexen Bestimmungen dieser Materie zu geben.

Es wurde die geltende Rechtslage in folgenden Materien für die Besteuerung von Personenkraftwagen und E-Autos dargestellt:

- Einkommensteuer,
- Umsatzsteuer,
- Normverbrauchsabgabe,
- motorbezogene Versicherungssteuer,
- Mineralölsteuer und
- Nationales Emissionszertifikatehandelsgesetz

sowie Zweifelsfragen kritisch analysiert und bewertet.

Des Weiteren wurde beispielhaft ein Vergleich zwischen einem Auto mit Verbrennungsmotor und einem Auto mit Elektroantrieb von der Anschaffung über den laufenden Betrieb bis zum Verkauf aus steuerrechtlicher Sicht dargestellt.

Abschließend wurden auch rechtstheoretische Überlegungen zu den steuerlichen Begünstigungen von E-Autos angestellt.

Das Zielpublikum dieser Masterarbeit ist einerseits der rechtskundige Leser, sowie alle interessierten Personen, die sich in Zukunft ein Auto als Betriebsfahrzeug anschaffen möchten.

13.2. Abstract

This master thesis deals with the taxation of passenger cars, taking into account the special regulations for electric cars.

The aim of this thesis is to give a systematic overview of the complex regulations of this matter.

The current legal situation in the following areas of taxation of passenger cars and electric cars is presented:

- income tax,
- value added tax,
- standard consumption tax,
- motor-related insurance tax,
- mineral oil tax and
- national emission certificate trading act

as well as questions of doubt were critically analysed and evaluated.

Furthermore, a comparison between a car with an internal combustion engine and a car with an electric drive was presented from the point of view of tax law, from acquisition to ongoing operation to sale.

Finally, legal-theoretical considerations on the tax benefits of e-cars were also made.

The target audience of this master thesis is on the one hand the reader with legal knowledge, and on the other hand all interested persons who would like to acquire a car as a company vehicle in the future.