

# taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Schwerpunkt

## Kfz im Steuerrecht

- > Ertragsteuern
- > Umsatzsteuer
- > Aktuelle Entscheidungen
- > NoVA

Außerdem:  
Zolldeal!



# Kraftfahrzeuge im Ertragsteuerrecht

**BEITRAG.** Das Kfz unterliegt im Ertragsteuerrecht vielen besonderen Bestimmungen. Der Beitrag widmet sich der ertragsteuerlichen Behandlung von Pkw und Kombi mit Schwerpunktsetzung auf den betrieblichen Bereich. Ausgehend von den Grundregeln für die im Betriebsvermögen befindlichen Kfz werden die Besonderheiten bei sog „E-Autos“ oder „E-Kfz“ dargestellt. Hier zeigt sich, dass insb die Wechselwirkungen zwischen Ertrag- und Umsatzsteuer zu einer gesteigerten Komplexität (in beiden Rechtsgebieten) führen.<sup>1)</sup>  
taxlex 2025/58



Dr.<sup>in</sup> **Sabine Kanduth-Kristen**, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen, und ua Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).



Dr.<sup>in</sup> **Andreas Kampitsch**, LL.M. (WU), StB, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an derselben Abteilung und Partner einer mittelständischen Steuerberatungskanzlei.

## A. Das Kfz im Betriebsvermögen

### 1. Allgemeines

Pkw und Kombi<sup>2)</sup> gehören beim wirtschaftlichen Eigentümer unabhängig von ihrer Bauart und Erscheinungsform bei überwiegender betrieblicher Verwendung (mehr als 50%) zum Betriebsvermögen.<sup>3)</sup> Daraus resultiert neben der Aktivierung und Absetzung für Abnutzung (AfA) des Gegenstands auch die Abzugsfähigkeit der mit dem Wirtschaftsgut verbundenen laufenden Aufwendungen als Betriebsausgaben. Eine untergeordnete Nutzung für private Zwecke ist dabei als Privatentnahme zu berücksichtigen. Besonderheiten sieht das EStG hinsichtlich der Begrenzung der steuerlich anerkannten Anschaffungskosten (Luxustangente) vor, die sich auch auf die Abzugsfähigkeit der laufenden, wertabhängigen Kosten auswirkt, sowie durch die in § 8 Abs 6 Z 1 EStG normierte zwingende Mindestabschreibungsdauer und den in § 8 Abs 6 Z 2 EStG vorgesehenen Aktivposten bei Kfz-Leasing.<sup>4)</sup>

### 2. Anschaffungskosten

Die Anschaffungskosten eines Kfz umfassen den Kaufpreis inkl einer aufgrund von § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG nicht als Vorsteuer abzugsfähigen<sup>5)</sup> Umsatzsteuer (USt) und Normverbrauchsabgabe (NoVA). Zu den Anschaffungsnebenkosten gehören ua Überstellungskosten, Anmeldegebühren sowie Kosten für nicht selbständig bewertbare Sonderausstattungen. Dazu zählen zB Kosten von Klimaanlage, Alufelgen, Sonderlackierungen, systemen, Airbags, Allrandantrieben, Hochgeschwindigkeitsreifen und serienmäßig eingebauten Autoradios und Navigationssystemen.<sup>6)</sup>

Ausgaben für selbständig bewertbare Sondereinrichtungen, wie nachträglich eingebaute Navigationsgeräte oder Computer-Fahrtenbücher, zählen nicht zu den Anschaffungskosten, sondern sind gesondert zu aktivieren und entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer abzuschreiben bzw ggf als geringwertiges Wirtschaftsgut gem § 13 EStG sofort abzusetzen. Ein nachträglich in ein vom Steuerpflichtigen selbst benutztes Kfz eingebautes Autoradio wird nach Ansicht der Finanzverwaltung<sup>7)</sup> der privaten Sphäre zugerechnet und als nicht abzugsfähig beurteilt.<sup>8)</sup>

### 3. Angemessenheitsgrenze (Luxustangente)

Der Gesetzgeber normiert in § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG ua für Pkw und Kombi ein Abzugsverbot für betrieblich veranlasste Aufwendungen und Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren und die nach der Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Die Angemessenheit dem Grunde nach deckt sich mit dem Ausmaß der betrieblichen Verwendung,<sup>9)</sup> während der Höhe nach die steuerlich angemessenen Anschaffungskosten inkl nicht als Vorsteuer abzugsfähiger USt und NoVA sowie Anschaffungsnebenkosten (siehe Punkt A.2.) mit € 40.000,- (§ 1 PKW-AngemessenheitsV)<sup>10)</sup> betraglich begrenzt sind. Höhere Kosten sind steuerlich nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig (sog Luxustangente). Maßgeblich sind dabei die tatsächlichen Kosten, dh handelsübliche Preisnachlässe vom Listenpreis, zu berücksichtigen und vermindern die tatsächlichen Anschaffungskosten.<sup>11)</sup>

<sup>1)</sup> Der gegenständliche Beitrag basiert auf *Kanduth-Kristen/Gregori*, Das Kfz im Ertragsteuerrecht, taxlex 2015, 4, und aktualisiert diesen insb um die Aspekte des E-Kfz.

<sup>2)</sup> Die Einstufung der Fahrzeuge als Pkw/Kombi erfolgt nach der VO über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbussen (BGBl II 2002/193).

<sup>3)</sup> EStR 2000 Rz 531.

<sup>4)</sup> Bei § 5-Gewinnermittlung wird diesen Regelungen durch eine Mehr-Weniger-Rechnung entsprochen.

<sup>5)</sup> Siehe dazu den Beitrag von *Haller/Jöll* in diesem Heft auf der Seite 259ff.

<sup>6)</sup> EStR 2000 Rz 4773.

<sup>7)</sup> EStR 2000 Rz 4713. Aufwendungen für den Einbau eines Autoradios in ein ausschließlich oder überwiegend von Arbeitnehmern benutztes Kfz werden jedoch als betrieblich veranlasst anerkannt.

<sup>8)</sup> EStR 2000 Rz 4774.

<sup>9)</sup> EStR 2000 Rz 4770.

<sup>10)</sup> PKW-Angemessenheitsverordnung, BGBl II 2004/466; die Angemessenheitsgrenze von € 40.000,- gilt ab dem Kalenderjahr 2005.

<sup>11)</sup> EStR 2000 Rz 4773.

**Beispiel**

Alter	Neufahrzeug	Gebrauchtfahrzeug			
	0	< 5 Jahre		> 5 Jahre	
Neupreis	€ 65.000,-	€ 65.000,-	€ 65.000,-	€ 65.000,-	€ 65.000,-
Kaufpreis	€ 65.000,-	€ 45.000,-	€ 35.000,-	€ 45.000,-	€ 35.000,-
Bemessungsgrundlage Luxustangente	Neupreis	Neupreis		Kaufpreis	
Luxustangente	38,46%	38,46%	38,46%	11,11%	0,00%
Angemessene AK	€ 40.000,-	€ 27.692,31 <sup>12)</sup>	€ 21.538,46 <sup>13)</sup>	€ 40.000,-	€ 35.000,-
Stl AfA-Bemessungsgrundlage	€ 40.000,-	€ 27.692,31	€ 21.538,46	€ 40.000,-	€ 35.000,-
Jahres-AfA	€ 5.000,-	€ 3.461,54	€ 2.692,31	€ 5.000,-	€ 4.375,-

Tabelle

**Die Anschaffungskosten von Pkw und Kombi unterliegen ertragsteuerlich im Regelfall der Angemessenheitsgrenze von € 40.000,-.**

Die Angemessenheitsprüfung erstreckt sich nicht nur auf neue, sondern auch auf gebrauchte Pkw/ Kombi sowie Miet- und Leasingfahrzeuge beim Mieter bzw Leasingnehmer (siehe Punkt C), nicht aber auf Leihautos, Fahrschulkraftfahrzeuge, Kraftfahrzeuge, die zur gewerblichen Personenbeförderung verwendet, gewerblich vermietet (beim Vermieter oder Leasinggeber) oder weitaus überwiegend zum Abholen von Kunden verwendet werden.<sup>14)</sup> Für die Bemessung der Luxustangente galten Vorführwägen (Tageszulassung) bis 2022 als gebrauchte Fahrzeuge; ab der Veranlagung 2023 gelten Vorführwägen und Tageszulassungen als Neufahrzeuge.<sup>15)</sup> Bei Gebrauchtfahrzeugen orientieren sich die relevanten Anschaffungskosten für die Berechnung der Luxustangente am Alter des Fahrzeugs. Bei Anschaffung eines gebrauchten Kfz innerhalb von fünf Jahren nach seiner Erstzulassung ist auf den Neupreis und die Angemessenheitsgrenze zum Zeitpunkt der Erstzulassung abzustellen. Demgegenüber sind bei Fahrzeugen, die mehr als fünf Jahre alt sind, die tatsächlichen Anschaffungskosten und die Angemessenheitsgrenze im Zeitpunkt der Anschaffung maßgeblich (§ 2 PKW-AngemessenheitsV). Von Gebrauchtfahrzeugen abzugrenzen sind havarierte Fahrzeuge, denen nach einem Totalschaden und einer nachfolgenden Fahrtüchtigkeitsmachung nach wirtschaftlicher Betrachtung die Eigenschaft eines „neuen“ Wirtschaftsguts zukommt.<sup>16)</sup>

Betriebskosten sind mit Ausnahme der wertabhängigen Kosten unabhängig vom Überschreiten der Angemessenheitsgrenze als Betriebsausgaben abzugsfähig. Sind die Anschaffungskosten eines Kfz als unangemessen hoch einzustufen, sind die damit in Zusammenhang stehenden wertabhängigen laufenden Kosten im Ausmaß der überhöhten Anschaffungskosten ([Anschaffungskosten minus Angemessenheitsgrenze]/Anschaffungskosten) nicht abzugsfähig (Kürzung um diesen Prozentsatz).<sup>17)</sup> Einer Kürzung unterliegen daher jedenfalls die AfA, Zinsen iZm der Anschaffung, Kosten einer Kaskoversicherung sowie die Haftpflichtversicherungsprämie einschließlich motorbezogener Versicherungssteuer.<sup>18)</sup>

Bei der Veräußerung von Pkw und Kombi, für die eine Luxustangente zu berücksichtigen ist, bleibt der auf den nicht-abzugsfähigen Teil entfallende Veräußerungserlös steuerfrei.<sup>19)</sup> Bezogen auf das oben angeführte Beispiel zum Neuwagen bedeutet dies, dass bei einer späteren Veräußerung des Pkw um zB € 55.000,- dieser Veräußerungserlös um 38,46% zu kürzen

ist. Der Besteuerung unterliegen somit nur € 33.846,- (abzüglich des Restbuchwerts), während € 21.154,- steuerfrei bleiben.

**4. Nutzungsdauer**

Für Pkw und Kombi wird in § 8 Abs 6 Z 1 EStG eine Mindestnutzungsdauer für Neufahrzeuge<sup>20)</sup> (inkl Fahrzeuge, die der gewerblichen Vermietung dienen) von acht Jahren (12,5%) festgelegt. Davon ausgenommen sind Fahrschulfahrzeuge und Fahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen (zB Taxis, Hotelwagen). Für letztere Fahrzeuge ist die AfA nach den allgemeinen Regelungen des § 7 EStG entsprechend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer festzulegen. Die Anwendung der Mindestnutzungsdauer nach § 8 Abs 6 Z 1 EStG schließt nach Ansicht der Finanzverwaltung sowohl eine kürzere Nutzungsdauer als auch eine Teilwertabschreibung und Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung aus.<sup>21)</sup> Alle übrigen Bestimmungen des § 7 EStG, wie das Gebot der linearen AfA, die Regelungen zur Ganzjahres-/Halbjahres-AfA und zum AfA-Beginn mit dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Kfz sowie die Bestimmungen zur Führung einer Anlagenkartei, sind anzuwenden.<sup>22)</sup>

<sup>12)</sup> € 45.000,- x 38,46% = € 17.307,69 (Luxustangente); steuerlich abzugsfähig sind € 27.692,31.

<sup>13)</sup> € 35.000,- x 38,46% = € 13.461,54 (Luxustangente); steuerlich abzugsfähig sind € 21.538,46.

<sup>14)</sup> EStR 2000 Rz 4766.

<sup>15)</sup> EStR 2000 Rz 4776.

<sup>16)</sup> EStR 2000 Rz 4776.

<sup>17)</sup> Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel, Das Auto im Steuerrecht<sup>3</sup> (2017) 14.

<sup>18)</sup> EStR 2000 Rz 4781 mit Hinweis auf VwGH 18. 12. 2008, 2006/15/0169.

<sup>19)</sup> Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (20. Lfg 2018) § 20 Tz 46.

<sup>20)</sup> Neufahrzeuge sind Fahrzeuge, die weder beim Stpfl selbst noch bei einem Voreigentümer in Nutzung standen. Als Neufahrzeuge gelten für Zwecke der AfA auch Vorführfahrzeuge, allerdings bestehen nach Ansicht der Finanzverwaltung keine Bedenken für Kfz, die mehr als sechs Monate als Vorführwägen verwendet werden, eine Mindestnutzungsdauer von 7,5 Jahren heranzuziehen (EStR 2000 Rz 3216).

<sup>21)</sup> Kritisch dazu Köglberger, Neuerungen bei der KFZ-Nutzungsdauer sowie beim KFZ-Leasing, SWK 1998, S 483. Kritisch zum Ausschluss einer Teilwertabschreibung Mühlehner in Hofstätter/Reichel, EStG (58. Lfg Jän 2015) § 8 Tz 9; Langheinrich/Ryda, Das Auto und seine Bedeutung für die Abgabenerhebung (Teil V), FJ 2007, 260 (264f); Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>18</sup> (2025) § 8 Rz 79.

<sup>22)</sup> EStR 2000 Rz 3214f.

## Für Pkw und Kombi ist idR die Mindestnutzungsdauer von acht Jahre zu beachten.

Werden Gebrauchtfahrzeuge<sup>23)</sup> angeschafft oder dem Anlagevermögen zugeführt, muss die Gesamtnutzungsdauer zumindest acht Jahre betragen. Die Mindest(rest)nutzungsdauer ist nach der sog Differenzmethode zu ermitteln. Dabei wird die Nutzung des Pkw durch Voreigentümer oder durch den Stpfl selbst von der Mindestnutzungsdauer abgezogen. Ob dieser das Fahrzeug für betriebliche, außerbetriebliche oder rein private Zwecke verwendet hat, ist für die Berechnung der verbleibenden Mindestnutzungsdauer irrelevant. Die Regelungen zum Ansatz einer Ganz-/Halbjahres-AfA sind zu beachten. Als Zeitpunkt der Inbetriebnahme gilt im Zweifel der Zeitpunkt der Erstzulassung.<sup>24)</sup> Eine längere Restnutzungsdauer als die verbleibende Mindestnutzungsdauer kann bei Gebrauchtfahrzeugen stets angesetzt werden.<sup>25)</sup>

### Beispiel<sup>26)</sup>

Ein Einzelunternehmer erwirbt für seinen Betrieb am 30.11.x4 einen gebrauchten Pkw, der am 1.12.x1 erstmals zugelassen wurde. Zwischen Erstzulassung und Verkauf wurde der Pkw durch den Voreigentümer insgesamt 3 ½ Jahre genutzt. Nach der Differenzmethode ergibt sich eine verbleibende Mindestnutzungsdauer von 4 ½ Jahren (AfA-Satz von 22,22%), die der Einzelunternehmer in jedem Fall ansetzen muss.

Ergibt sich allerdings bei Erwerb eines gebrauchten Kfz eine längere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer als dies nach der Differenzmethode der Fall wäre, ist die längere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für die Berechnung der AfA heranzuziehen.<sup>27)</sup>

Eine höhere Abschreibung als die Mindestabschreibung iSd § 8 Abs 6 Z 1 EStG ist lediglich im Falle des Ausscheidens des Kfz aus dem Betriebsvermögen infolge einer Veräußerung, Entnahme, Zerstörung oder infolge eines völligen funktionalen Wertverlusts (Totalschaden) durch Absetzung des Restbuchwerts bzw durch die Vornahme einer Absetzung für außerbetriebliche Abnutzung (AfaA) möglich.<sup>28)</sup>

## 5. Kfz und Investitionsbegünstigungen

Investitionsbegünstigungen für die Anschaffung von Pkw und Kombi, die keine E-Kfz darstellen, sind mit Ausnahme der Übertragungsrücklage gem § 12 EStG nicht vorgesehen. § 7 Abs 1a Z 1 lit a EStG nimmt „Wirtschaftsgüter, für die in § 8 ausdrücklich eine Sonderform der Absetzung für Abnutzung vorgesehen ist, ausgenommen Kraftfahrzeuge mit einem CO<sub>2</sub>-Emissionswert von 0 Gramm pro Kilometer“, von der Geltendmachung einer degressiven AfA aus; gleichermaßen kann für diese Wirtschaftsgüter kein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen werden (§ 11 Abs 3 Z 2 EStG). Gem § 10 Abs 4 TS 1 EStG kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag für „Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen“, nicht geltend gemacht werden.

Gem § 12 EStG können natürliche Personen stille Reserven, die bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt werden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten be-

stimmter, im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschaffter/hergestellter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens absetzen. Stille Reserven ergeben sich als (positiver) Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und dem Buchwert. Eine Übertragung ist gem § 12 Abs 3 EStG möglich, wenn das ausgeschiedene Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung für mindestens sieben Jahre dem Anlagevermögen zuzurechnen war und das Wirtschaftsgut, auf das die stillen Reserven übertragen werden sollen, in einem inländischen Betrieb/einer inländischen Betriebsstätte verwendet wird. Ausnahmen von der siebenjährigen Zugehörigkeit zum Anlagevermögen sind gem § 12 Abs 5 EStG lediglich bei Ausscheiden aufgrund höherer Gewalt oder eines (drohenden) behördlichen Eingriffs vorgesehen. Die stillen Reserven können im Jahr ihrer Aufdeckung einer Übertragungsrücklage zugeführt werden, soweit eine Übertragung im selben Wirtschaftsjahr nicht erfolgt. Die Rücklage kann innerhalb von zwölf Monaten ab dem Ausscheiden des Wirtschaftsguts oder im Falle höherer Gewalt/eines behördlichen Eingriffs innerhalb von 24 Monaten auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AK/HK) von Anlagevermögen übertragen werden. Erfolgt innerhalb dieses Zeitraums keine Übertragung, ist die Rücklage gewinnerhöhend aufzulösen.

## Die Übertragung stiller Reserven hat keinen Einfluss auf die sog Luxustangente.

Bedingt durch den hohen Wertverfall bei Pkw und Kombi ist eine Aufdeckung stiller Reserven nach der Behaltefrist von

sieben Jahren eher eine Ausnahme. Zu einer Übertragung stiller Reserven oder der Bildung einer Übertragungsrücklage wird es überwiegend bei Ausscheiden des Pkw aufgrund höherer Gewalt kommen.<sup>29)</sup> Dabei ist allerdings zu beachten, dass der Begriff der höheren Gewalt lediglich Eingriffe von außen umfasst, die ohne den Willen oder das Zutun des Betriebsinhabers geschehen.<sup>30)</sup>

Werden stille Reserven auf die Anschaffungskosten eines Pkw/Kombi übertragen, ist für die Beurteilung der Angemessenheitsgrenze auf die Anschaffungskosten vor der Übertragung abzustellen. Die Übertragung einer stillen Reserve gem § 12 EStG hat auf das Ausmaß der Kürzung (Luxustangente) keinen Einfluss.

Im Falle einer Veräußerung ist der auf die Luxustangente entfallende Anteil aus dem Veräußerungserlös auszuscheiden (siehe Punkt C.3.).<sup>31)</sup>

## 6. Überlassung des Pkw an Dienstnehmer - Sachbezug

Wird ein Pkw oder Kombi an einen Dienstnehmer überlassen und besteht für den Dienstnehmer die Möglichkeit, das Kfz auch für Privatfahrten zu nutzen (wozu bei Dienstnehmern auch der Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zählt),

<sup>23)</sup> Bei Gebrauchtfahrzeugen handelt es sich in diesem Zusammenhang um Fahrzeuge, die beim Voreigentümer einer Nutzung zugänglich gemacht wurden, die nicht ausschließlich im Rahmen des Umlaufvermögens erfolgte (EStR 2000 Rz 3218).

<sup>24)</sup> EStR 2000 Rz 3218.

<sup>25)</sup> EStR 2000 Rz 3220.

<sup>26)</sup> In Anlehnung an EStR 2000 Rz 3218.

<sup>27)</sup> EStR 2000 Rz 3220.

<sup>28)</sup> EStR 2000 Rz 3221.

<sup>29)</sup> Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel, Das Auto im Steuerrecht<sup>3</sup> 18.

<sup>30)</sup> EStR 2000 Rz 3864.

<sup>31)</sup> EStR 2000 Rz 4769.

führt dies zu einem geldwerten Vorteil.<sup>32)</sup> Die Höhe dieses geldwerten Vorteils bestimmt sich nach § 4 SachbezugswerteV.<sup>33)</sup> Grundsätzlich beträgt der Sachbezug 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten (inkl Umsatzsteuer und NoVA), maximal jedoch € 960,-, monatlich (§ 4 Abs 1 Z 1 SachbezugswerteV). Wenn der CO<sub>2</sub>-Emissionswert (im Kalenderjahr der erstmaligen Zulassung) gewisse Grenzwerte unterschreitet, verringert sich der Sachbezug auf 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten, maximal jedoch € 720,-, monatlich (§ 4 Abs 1 Z 2 SachbezugswerteV). Der Grenzwert für die Jahre 2025 ff beträgt derzeit 126 g/km, bei Verbrennern und Plug-in-Hybrid-Pkw ermittelt nach WLTP<sup>34)</sup>.<sup>35)</sup> Die Anschaffungskosten umfassen auch Kosten für Sonderausstattungen, außer diese stellen selbständige Wirtschaftsgüter dar (§ 4 Abs 1 letzter Satz SachbezugswerteV). Beträgt die monatliche Fahrstrecke für nicht berufliche Fahrten im Jahresschnitt<sup>36)</sup> nachweislich nicht mehr als 500 km, kann der halbe Sachbezug angesetzt werden (§ 4 Abs 2 SachbezugswerteV). Bei Gebrauchtfahrzeugen ist – unabhängig vom Alter –<sup>37)</sup> für die Sachbezugsbewertung der Listenpreis und die CO<sub>2</sub>-Grenze im Zeitpunkt der erstmaligen Zulassung maßgeblich, wobei Sonderausstattungen unberücksichtigt bleiben. Alternativ können die tatsächlichen Anschaffungskosten (inklusive Sonderausstattungen und Rabatte) des Ersterwerbs dem Sachbezug zugrunde gelegt werden (§ 4 Abs 4 SachbezugswerteV). Bei Leasingfahrzeugen ist der Sachbezugswert von den Anschaffungskosten, welche der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt wurden, zu berechnen (§ 4 Abs 5 SachbezugswerteV); bei Vorführwägen sind die tatsächlichen um 15% erhöhten Anschaffungskosten (einschließlich Sonderausstattungen) zuzüglich Umsatzsteuer und NoVA anzusetzen (§ 4 Abs 6 SachbezugswerteV).

Leistet der Dienstnehmer Kostenbeiträge an Dienstgeber, ist zwischen einmaligen und laufenden Kostenbeiträgen zu unterscheiden. Bei einmaligen Kostenbeiträgen sind die tatsächlichen Anschaffungskosten um den Kostenbeitrag zu verringern und von der Differenz der Sachbezug zu ermitteln; bei laufenden Kostenbeiträgen wird der Sachbezug um die Kostenbeiträge verringert; eine Tragung der Treibstoffkosten durch den Dienstnehmer kürzt den Sachbezugswert nicht (§ 4 Abs 7 SachbezugswerteV).

### Beispiel<sup>38)</sup>

Ein Dienstgeber überlässt seinen Dienstnehmern Pkw auch für Privatfahrten. Die unternehmensinterne Flotten-Richtlinie erachtet € 40.000,- brutto als angemessen; wenn ein Dienstnehmer ein teureres Auto nutzen will, hat dieser die über € 40.000,- hinausgehenden Kosten aus Eigenem zu tragen. Der Pkw des Mitarbeiters A wird auf dessen Wunsch um € 50.000,- angeschafft, er leistet einen einmaligen Beitrag iHv € 10.000,-. Der Sachbezug wird auf Basis von Anschaffungskosten iHv € 40.000,- berechnet (€ 50.000,- - € 10.000,-) und beträgt, wenn ein Sachbezugsatz von 1,5% zur Anwendung gelangt, daher € 600,-.

Würde der Mitarbeiter über die Dauer der Überlassung anstelle des einmaligen Kostenbeitrags monatlich zB € 200,- an Kostenbeiträgen entrichten, betrüge der Sachbezug (bei 1,5%) € 520,- pro Monat: € 50.000,- x 1,5% = € 750,-, da der Sachbezug jedoch mit € 720,- gedeckelt ist, kommt dieser Wert (vor Abzug des monatlichen Kostenbeitrags) zum Ansatz. Davon werden die € 200,- in Abzug gebracht; dies ergibt € 520,-.

### Einmalige Kostenbeiträge des Dienstnehmers sind beim Dienstgeber Einnahmen, eine Kürzung der Anschaffungskosten um die Luxustangente entfällt insoweit.

Für den Dienstnehmer stellen derartige Kostenbeiträge keine Werbungskosten dar.<sup>39)</sup> Auf Ebene des Dienstgebers sind die Kostenbeiträge grundsätzlich als Einnahme zu erfassen, wobei eine Kürzung der Anschaffungskosten um die Luxustangente insoweit entfällt.<sup>40)</sup>

### Beispiel (Fortsetzung aus Dienstgebersicht)<sup>41)</sup>

Der einmalige Kostenbeitrag ist als Einnahme zu erfassen, wobei er auf die Nutzungsdauer abzugrenzen ist; die Auflösung des Kostenbeitrags führt folglich zu einer jährlichen Einnahme in Höhe von € 1.250,- (€ 10.000,-/8). In diesem Ausmaß erhöht sich auch die angemessene AfA. Dementsprechend beträgt die AfA pro Jahr € 6.250,-, abzgl der Einnahme ergibt sich eine Ergebnisauswirkung in Höhe von € 5.000,- (dies entspricht der maximalen steuerlichen AfA). Die Luxustangente beträgt ungeachtet dessen 20% (€ 50.000,- - € 40.000,-)/€ 50.000,-, die laufenden wertabhängigen Betriebskosten sind folglich auf Ebene des Dienstgebers um diesen Betrag zu kürzen.

Der laufende Kostenbeitrag in Höhe von € 2.400,- jährlich ist beim Dienstgeber als Einnahme zu erfassen. Wenn die unangemessenen Aufwendungen (20% der wertabhängigen Betriebskosten und € 1.250,- Luxustangente der AfA) zB € 2.200,- betragen, unterbleibt beim Dienstgeber eine Kürzung dieser Aufwendungen.

Aufgrund von § 1 Abs Z 1 V BGBl II 2018/70<sup>42)</sup> können die Sachbezugswerte lt § 4 SachbezugswerteV auch für an einer Kapitalgesellschaft wesentliche Beteiligte iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG (insb Gesellschafter-Geschäftsführer) angewendet werden. Alternativ können die tatsächlichen auf die private Nutzung entfallenden Kosten angesetzt werden, wobei hierzu erforderlich ist, dass der Empfänger des Sachbezugs den Anteil der privaten Fahrten nachweist (§ 1 Z 3 V BGBl II 2018/70).

<sup>32)</sup> Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel, Das Auto im Steuerrecht<sup>3</sup> 61.

<sup>33)</sup> Sachbezugswerteverordnung BGBl II 2001/416.

<sup>34)</sup> *Worldwide Harmonized Light-Duty Vehicles Test Procedure* (Weltweit harmonisiertes Prüfverfahren für leichte Nutzfahrzeuge).

<sup>35)</sup> Übersichtstabellen über die Höhe der Grenzwerte in den einzelnen Jahren finden sich in LStR 2002 Rz 174a.

<sup>36)</sup> LStR 2002 Rz 177.

<sup>37)</sup> Vgl VwGH 22. 3. 2010, 2008/15/0078.

<sup>38)</sup> In Anlehnung an die Beispiele in LStR 2000 Rz 186.

<sup>39)</sup> Aigner/Gaedke/Grabner/Tumpel, Das Auto im Steuerrecht<sup>3</sup> 15.

<sup>40)</sup> EStR 2000 Rz 4782. Die Lösung zum „Einmalbeitrag“ war bis zum EStR-Wartungserslass 2015 in Rz 4782 enthalten; s auch Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (20. Lfg 2018) § 20 Tz 54.

<sup>41)</sup> In Anlehnung an EStR 2000 Rz 4782.

<sup>42)</sup> Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Bewertung von Sachbezügen betreffend Kraftfahrzeuge, Krafträder und Fahrräder bei wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführern, BGBl II 2018/70.

## B. Das Kfz im Privatvermögen

Befindet sich ein Kfz im Privatvermögen eines Stpfl (betriebliche Nutzung weniger als 50%), kann dieser entweder die anteiligen Kosten für die Verwendung zur Einkünfteerzielung<sup>43)</sup> oder für max 30.000 km/Kalenderjahr<sup>44)</sup> das amtliche Kilometergeld (bis inkl 2024 € 0,42/km, ab 2025 € 0,50/km) als Betriebsausgaben oder Werbungskosten ansetzen. Zu beachten ist, dass sich die Berücksichtigung der betrieblichen oder beruflichen Fahrten mittels Kilometergelds ab 1. 1. 2025 nach den Regelungen der KmGV<sup>45)</sup> richtet.

Dementsprechend hat der Nachweis der betrieblichen Nutzung mittels eines Fahrtenbuchs oder durch andere Aufzeichnungen zu erfolgen, die eine verlässliche Beurteilung ermöglichen (§ 2 Abs 1 KmGV). Die Aufzeichnungen müssen nach § 2 Abs 2 KmGV jedenfalls beinhalten:

- Datum,
  - Kilometerstand,
  - Anzahl der betrieblich oder beruflich zurückgelegten Tageskilometer,
  - Ausgangs- und Zielpunkt sowie
  - Zweck der jeweiligen betrieblichen oder beruflichen Fahrt.
- Abgegolten sind mit dem Ansatz des pauschalen Kilometergelds neben der AfA: Treibstoff und Öl, Service- und Reparaturkosten aufgrund des laufenden Betriebs, Zusatzausrüstungen, Steuern und Gebühren, Versicherungen, Mitgliedsbeiträge bei Autofahrerklubs und Finanzierungskosten (§ 3 KmGV).

Anders als nach der bisherigen auf die Rsp des VwGH gestützten Verwaltungsübung<sup>46)</sup> sind ab 1. 1. 2025 aufgrund des taxativen Charakters der Regelung des § 3 KmGV insb Parkkosten für Garagen privater Anbieter vom Kilometergeld nicht mehr abgegolten und können zusätzlich geltend gemacht werden.<sup>47)</sup>

Bei Ansatz der anteiligen tatsächlichen Kosten ist auch bei außerbetrieblichen Einkünften für die Berechnung der AfA gem § 16 Abs 1 Z 8 EStG die Mindestnutzungsdauer des § 8 Abs 6 Z 1 EStG anzuwenden. Weiters ist die Angemessenheitsgrenze zu beachten.

## C. Kfz-Leasing

### 1. Luxustangente

Für neue und gebrauchte Leasingfahrzeuge<sup>48)</sup> gelten dieselben Grundsätze für die Angemessenheitsprüfung wie für angeschaffte Pkw und Kombi. Eine Kürzung der Leasingrate beim Leasingnehmer hat sowohl beim Operating- als auch beim Finanzierungsleasing insoweit zu erfolgen als die Anschaffungskosten des Leasingfahrzeugs die Angemessenheitsgrenze iHv € 40.000,- übersteigen (§ 3 PKW-AngemessenheitsV). Die Kürzung trifft auch im Ausland geleaste Kfz.<sup>49)</sup> Als Berechnungsgrundlage für die Luxustangente sind jene Anschaffungskosten heranzuziehen, die der Berechnung der Leasingrate zugrunde gelegt wurden. Liegt dieser Wert nicht vor, ist vom Neupreis auszugehen.<sup>50)</sup> Depotzahlungen in Form eines Sicherheitserlags oder einer Kaution sind für die Ermittlung der Anschaffungskosten außer Acht zu lassen.<sup>51)</sup>

### 2. Pkw-Leasing und Mindestabschreibung

Bei entgeltlicher Überlassung von Pkw und Kombi, für die die Mindestnutzungsdauer von acht Jahren zur Anwendung gelangt, ist gem § 8 Abs 6 Z 2 EStG zum Ausgleich der in den Miet-/Leasingraten enthaltenen AfA-Tangente<sup>52)</sup> beim Leasingnehmer über die Vertragslaufzeit hinweg ein Aktivposten

zu bilden. Mit dieser Regelung soll vermieden werden, dass der AfA-Mindestsatz für Pkw und Kombi mit Hilfe von Finanzierungsleasingverträgen umgangen wird.<sup>53)</sup> Die Leasingraten umfassen idR die Amortisation der Anschaffungskosten, eine Zinsbelastung, Nebenleistungen sowie einen Gewinnaufschlag.<sup>54)</sup> Durch die Eigenschaft als Korrekturposten zu Aufwendungen (Amortisation der Anschaffungskosten), die sich aus der Leasingrate ergeben, ist der Aktivposten nicht als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu behandeln und somit auch nicht als solcher gem § 198 Abs 5 UGB zu bilanzieren.<sup>55)</sup> Der Aktivposten knüpft grundsätzlich an die AfA des (in- oder ausländischen) Leasinggebers an, der an die Mindestnutzungsdauer gebunden ist,<sup>56)</sup> und ist beim Leasingnehmer bei allen Gewinnermittlungsarten<sup>57)</sup> und ggf auch bei außerbetrieblichen Einkünften zu bilden. Voraussetzung für den Ansatz des Aktivpostens ist, dass Teile der Leasingrate auf die (Teil-) Amortisation der AK/HK entfallen.<sup>58)</sup> Beim klassischen Finanzierungsleasing mit seiner Ausrichtung auf die Finanzierung des Fahrzeugs ist davon sowohl bei Teil- als auch Vollamortisation auszugehen. Die (Teil-)Amortisation der AK/HK ist idR auch im Rahmen des Restwertleasings als Sonderform des Finanzierungsleasings gegeben.<sup>59)</sup> Beim Operating Leasing steht die Gebrauchsüberlassung gegenüber der Finanzierung im Vordergrund. Die Bildung eines Aktivpostens kann unterbleiben, wenn:

- kein Restwert vereinbart wurde und dem Leasingnehmer keiner bekannt ist,
- kein Andienungsrecht des Leasinggebers besteht,
- der Leasingnehmer nicht damit rechnen kann, das Fahrzeug nach Leasingende unter dem Marktpreis zu erwerben,
- der Leasinggeber die wirtschaftliche Chance und das wirtschaftliche Risiko der Verwertung trägt.<sup>60)</sup>

<sup>43)</sup> Die Verwendung zur Einkünfteerzielung kann in einer untergeordneten betrieblichen Nutzung oder einer Nutzung im Rahmen einer außerbetrieblichen Einkunftsart liegen.

<sup>44)</sup> Bei betrieblichen/beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 km/Kalenderjahr kann für die übersteigenden Kilometer kein Kilometergeld in Anspruch genommen werden. Alternativ zum Kilometergeld könnten jedoch die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten betrieblichen Fahrten als Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden.

<sup>45)</sup> Kilometergeldverordnung, BGBl II 2024/298.

<sup>46)</sup> Vgl EStR 2000 Rz 1613 für Fahrten bis 31. 12. 2024.

<sup>47)</sup> *Haba/Knesl/Knesl*, Ausgewählte Themen aus dem EStR-WE 2025 im Kontext dargestellt - Teil 1, ÖStZ 2025, 323 (323ff).

<sup>48)</sup> Dieselben Bestimmungen gelten auch für Mietfahrzeuge, die für mehr als 21 Tage für betriebliche Zwecke angemietet werden (EStR 2000 Rz 4779).

<sup>49)</sup> *Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (20. Lfg 2018) § 20 Tz 52; EStR 2000 Rz 4778.

<sup>50)</sup> EStR 2000 Rz 4777.

<sup>51)</sup> *Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (20. Lfg 2018) § 20 Tz 52.

<sup>52)</sup> Als AfA-Tangente wird der auf die AK/HK entfallende Teil des Nutzungsentgelts definiert.

<sup>53)</sup> ErläutRV 72 BlgNR 20. GP 260.

<sup>54)</sup> *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>18</sup> (2025) § 8 Rz 83; *Mühlehner in Hofstätter/Reichel*, EStG (58. Lfg Jän 2015) § 8 Tz 10.

<sup>55)</sup> EStR 2000 Rz 3226.

<sup>56)</sup> EStR 2000 Rz 3228.

<sup>57)</sup> Bei § 5-Gewinnermittlung erfolgt die Berücksichtigung des Aktivpostens im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung.

<sup>58)</sup> EStR 2000 Rz 3226 und 3228.

<sup>59)</sup> EStR 2000 Rz 3230.

<sup>60)</sup> EStR 2000 Rz 3231.

### Beim geleasteten Pkw wird die Mindestnutzungsdauer über den Leasing-Aktivposten berücksichtigt.

Der Aktivposten errechnet sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem auf die AK/HK entfallenden Teil des Nutzungsentgelts (AfA-Tangente des Leasinggebers) und der sich nach den Verhältnissen des Leasingnehmers ergebenden AfA des Leasinggebers.<sup>61)</sup> Er enthält keine Finanzierungskosten und ist jährlich über die Dauer der Grundmietzeit zu bilden und zu kumulieren.<sup>62)</sup> Der Berechnung ist die AfA-Tangente des Leasinggebers auch dann zugrunde zu legen, wenn diese nicht linear, sondern progressiv oder degressiv ist. Ist keine AfA-Tangente bekannt, muss der Leasingnehmer diese aus der Gesamtkapitalisierung (AK – Restwert) ermitteln, wobei grundsätzlich von einer linearen Verteilung der Kapitaltilgung über den Zeitraum der Grundkapitalisierung auszugehen ist. Eine finanzmathematisch exakte Berechnung der Kapitaltilgung ist nach Ansicht der Finanzverwaltung zulässig. Die einmal gewählte Methode ist beizubehalten.<sup>63)</sup> Hat der Leasingnehmer weder Kenntnis über die AfA-Tangente noch über die Gesamtkapitalisierung, sondern ist diesem lediglich der Restwert bekannt, kann auch der Listenpreis (inkl Sonderausstattungen, ohne Abzug handelsüblicher Rabatte) herangezogen werden.<sup>64)</sup>

#### Beispiel<sup>65)</sup>

Ein neuer Pkw wird am 1.1.2024 geleast. Die Grundmietzeit, innerhalb der die Kapitaltilgung erfolgt, beträgt vier Jahre. Dem Leasingnehmer sind folgende Daten (inkl 20% USt) bekannt:

- ▶ Kaufpreis des Fahrzeugs: € 24.000,-
- ▶ Restwert: € 6.000,-
- ▶ Leasingrate: € 420,-
- ▶ AfA-Tangente: € 4.800,-

Die AfA des Leasinggebers nach den Verhältnissen des Leasingnehmers beträgt € 3.000,-. Der Aktivposten errechnet sich durch die Gegenüberstellung der errechneten AfA und der bekannt gegebenen AfA-Tangente iHv € 4.800,-, beträgt somit € 1.800,-. Nach Kürzung durch den Aktivposten verbleibt ein steuerlich abzugsfähiger Leasingaufwand iHv € 3.240,- (€ 420,- x 12 minus € 1.800,-).

#### Variante

Die AfA-Tangente wird nicht bekannt gegeben. Sie ist aus der Gesamtkapitalisierung anhand der Formel  $(AK - Restwert) / Laufzeit \text{ in Monaten}$ , dh  $(€ 24.000,- - € 6.000,-) / 48 = € 375,- \times 12 = € 4.500,-$  zu errechnen. Für den Unterschiedsbetrag zwischen der errechneten AfA-Tangente und der AfA des Leasinggebers inkl USt ist ein Aktivposten iHv € 1.500,- zu bilden. Der steuerlich abzugsfähige Leasingaufwand beläuft sich somit auf € 3.540,- (€ 420,- x 12 minus € 1.500,-).

Werden zu Beginn des Mietverhältnisses Vorleistungen erbracht, zB in Form einer erhöhten ersten Leasingrate oder Vorauszahlungen, haben diese keinen Einfluss auf den Aktivposten, sondern sie sind grundsätzlich auf die Laufzeit verteilt abzusetzen. Bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern oder außerbetrieblichen Einkünften sind die Verteilungsregeln des § 4 Abs 6 bzw § 19 Abs 3 EStG anzuwenden. Kommt die Verteilungsregel nicht zur Anwendung, da die Vorauszahlung ledig-

lich das laufende und das folgende Jahr betrifft, ist die Vorauszahlung in den Aktivposten einzubeziehen.<sup>66)</sup>

#### Beispiel<sup>67)</sup>

Ein neuer Pkw wird am 1.1.2024 geleast. Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 4 Abs 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung). Die Grundmietzeit, innerhalb der die Kapitaltilgung erfolgt, beträgt vier Jahre. Es liegen folgende Daten (inkl 20% USt) vor:

- ▶ Kaufpreis des Fahrzeugs: € 24.000,-
- ▶ Restwert: € 6.000,-
- ▶ Leasingrate: € 350,-
- ▶ Vorauszahlung für ein Jahr: € 2.000,-

Die Vorauszahlung betrifft lediglich das laufende Jahr und ist somit in den Aktivposten einzubeziehen. Die Tilgungskomponente errechnet sich anhand der Formel  $(AK - Restwert - Vorauszahlung) / Laufzeit \text{ in Monaten}$ , dh  $(€ 24.000,- - € 6.000,- - € 2.000,-) / 48 = € 333,33 \times 12 = € 4.000,-$ . Die AfA des Leasinggebers beträgt € 3.000,-. Stellt man der Tilgungskomponente die AfA des Leasinggebers gegenüber und rechnet die Vorauszahlung in voller Höhe hinzu, ergibt sich ein Aktivposten iHv € 3.000,- im laufenden Jahr. In Folgejahren beträgt die Zuführung jeweils € 1.000,-. Der restliche Teil der Leasingrate iHv € 1.200,- verbleibt als steuerlicher Leasingaufwand.

Üblicherweise übersteigt die im Leasingaufwand enthaltene AfA-Tangente die AfA des Leasinggebers. Der Aktivposten begrenzt dabei den von den AK abgeleiteten Leasingaufwand für Pkw und Kombi (aufwandsbegrenzender Aktivposten). Eine aufwandwirksame Dotierung eines Aktivpostens (negativer Aktivposten), dh die AfA des Leasinggebers liegt unter der AfA-Tangente, ist insb bei unterjährigem Beginn des Leasingvertrags denkbar und zulässig, wenn den monatlich verrechneten Leasingraten eine Halb- oder Ganzjahres-AfA gegenübersteht. In Folgejahren ist die Bildung eines negativen Aktivpostens ausgeschlossen.<sup>68)</sup>

Die Auflösung des Aktivpostens erfolgt so, dass der auf die AK/HK entfallende Gesamtbetrag der Aufwendungen<sup>69)</sup> jeweils den AfA-Sätzen entspricht, die sich bei Kauf aus der Mindestnutzungsdauer ergeben. Sie hängt insb von der weiteren Verwendung des Fahrzeugs ab. Wird das Kfz nach Ende der Grundmietzeit vom Leasingnehmer gekauft, ist der Aktivposten den AK des Kfz hinzuzurechnen und über die Restnutzungsdauer zu verteilen. Durch die Zuordnung des Aktivpostens zu den AK ist auch eine Übertragung stiller Reserven gem § 12

<sup>61)</sup> EStR 2000 Rz 3234.

<sup>62)</sup> Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>18</sup> (2025) § 8 Rz 84.

<sup>63)</sup> EStR 2000 Rz 3235 f.

<sup>64)</sup> EStR 2000 Rz 3237.

<sup>65)</sup> In Anlehnung an EStR 2000 Rz 3234 und Rz 3236; Langheinrich/Ryda, FJ 2007, 260 (262).

<sup>66)</sup> EStR 2000 Rz 3238 f.

<sup>67)</sup> In Anlehnung an EStR 2000 Rz 3239.

<sup>68)</sup> EStR 2000 Rz 3248 f.

<sup>69)</sup> Der Gesamtbetrag der Ausgaben beinhaltet sämtliche mit den AK verbundenen Aufwendungen, unabhängig davon, ob diese für das Leasing des Kfz oder nach einem späteren Fahrzeugkauf als AfA anfallen (EStR 2000 Rz 3240).

EStG auf diesen Teil der AK möglich. Wird das Fahrzeug nach Ablauf der Grundmietzeit an den Leasinggeber zurückgestellt, ist der Aktivposten wie ein Restbuchwert aufwandswirksam aufzulösen. Bei Zurückstellung und anschließendem Erwerb des Fahrzeugs durch einen anderen Unternehmer ist nach Maßgabe der §§ 21 und 22 BAO zu prüfen, inwieweit ein unmittelbarer Erwerb des ursprünglichen Leasingnehmers vom Leasinggeber vorliegt. Kann ein unmittelbarer Erwerb bestätigt werden, ist der Aktivposten nicht aufwandswirksam aufzulösen, sondern als AK-Bestandteil zu behandeln. Wird das Fahrzeug vom bisherigen Leasingnehmer weitergeleaset und führt die Neuamortisation des Restwerts zu einem Absinken der AfA-Tangente, ist der Aktivposten im Ausmaß der Differenz zwischen der neuen AfA-Tangente und der AfA des Leasinggebers aufzulösen. Eine aufwandswirksame Auflösung des Aktivpostens tritt ebenfalls ein, wenn das Fahrzeug während der Grundmietzeit zerstört, gestohlen oÄ wird oder dessen betriebliche Zuordnung vor Ablauf der Grundmietzeit endet.<sup>70)</sup>

## D. Sonderfall „E-Kfz“

### 1. Grundsatz: Gleichbehandlung mit „normalen“ Kfz

Die Behandlung von E-Kfz (oder E-Autos, E-Pkw) folgt ertragsteuerlich ganz grundsätzlich denselben Regelungen wie jene von „normalen“ Kfz. Besonderheiten ergeben sich insb bei den Investitionsbegünstigungen (hier sind E-Kfz typischerweise den sonstigen Wirtschaftsgütern gleichgestellt), dem Sachbezug und bei den Wechselwirkungen hinsichtlich Umsatzsteuer und Ertragsteuer, insb bei jenen E-Kfz, welche die Angemessenheitsgrenze überschreiten.

### 2. Angemessenheitsgrenze (Luxustangente) und Umsatzsteuer

**Bei Vorsteuerabzugsberechtigung reduziert sich die Angemessenheitsgrenze auf € 33.333,33.**

Die Angemessenheitsgrenze gilt für E-Kfz in gleicher Weise wie für „normale“ Kfz. Der Rechtsprechung des VwGH zufolge ist die Grenze von

derzeit € 40.000,- brutto zu verstehen,<sup>71)</sup> das bedeutet, dass bei E-Kfz, bei denen aufgrund von § 12 Abs 2 Z 2 a UStG ein Vorsteuerabzug zusteht, die Luxustangente unter Herausrechnung des fiktiven Vorsteuerabzugs in Höhe von 20% zu berechnen ist. Dementsprechend liegt die Angemessenheitsgrenze bei € 33.333,33 (netto). Die Mindestnutzungsdauer von acht Jahren (§ 8 Abs 6 Z 1 EStG) gilt auch für E-Kfz.<sup>72)</sup> Die maximale (lineare) Abschreibung für Abnutzung beträgt daher bei Vorsteuerabzugsberechtigung pro Jahr € 4.166,67.

#### Beispiel<sup>73)</sup>

Ein E-Kfz wird neu um € 45.000,- zzgl 20% USt, folglich € 54.000,- brutto erworben. Die Luxustangente beträgt 25,93% [(€ 45.000,- - € 33.333,33)/€ 45.000,-], die jährliche AfA daher € 4.166,67, die sich aus den tatsächlichen Anschaffungskosten ergebende AfA (€ 45.000,-/8) ist um 25,93% auf € 4.166,67 zu kürzen.

Für den Fall, dass umsatzsteuerlich zwar der volle Vorsteuerabzug zusteht (§ 12 Abs 2 Z 2 a UStG), aufgrund des

Überschreitens der Angemessenheitsgrenze jedoch gem § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG iVm § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG ein Eigenverbrauch zu versteuern ist,<sup>74)</sup> ist zu beachten, dass die darauf entfallende Umsatzsteuer zwar unternehmensrechtlich wohl einen Teil der Anschaffungskosten des E-Kfz darstellt,<sup>75)</sup> ertragsteuerlich jedoch ein Abzugsverbot besteht (§ 20 Abs 1 Z 6 EStG, § 12 Abs 1 Z 6 KStG).<sup>76)</sup> Die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer ist daher ertragsteuerlich nicht Teil der Anschaffungskosten. Eine Änderung der Luxustangente ergibt sich aus der Eigenverbrauchsbesteuerung nicht.<sup>77)</sup>

#### Fortsetzung des Beispiels

Auf Basis der Luxustangente ergibt sich eine Eigenverbrauchsbesteuerung gem § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG in Höhe von € 2.333,33 (20% von € 11.666,67). Die Umsatzsteuer auf die Eigenverbrauchsbesteuerung ist - im Fall einer Bilanzierung nach § 5 EStG - unternehmensrechtlich als Teil der Anschaffungskosten zu aktivieren (unternehmensrechtliche Anschaffungskosten daher € 45.000,- zzgl € 2.333,33, in Summe also € 47.333,33), die steuerlich anerkannten Anschaffungskosten betragen unverändert € 33.333,33, die Luxustangente unverändert 25,93%; jener Teil der Abschreibung der unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten, der auf die Eigenverbrauchsbesteuerung entfällt, ist im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung laufend vollständig zu kürzen (unterstellt wird eine gleichlaufende lineare Abschreibung im Unternehmens- und Steuerrecht von 12,5% oder acht Jahren):

	Unternehmensrecht	Steuerrecht	MWR
Abschreibung / AfA Anschaffungskosten	€ 5.625,- (€ 45.000,-/8)	€ 4.166,67 (€ 33.333,33/8)	+ 1.458,33
Abschreibung / AfA Eigenverbrauchs-USt	€ 291,67 (€ 2.333,33/8)	€ 0,- (nicht abzugsfähig)	+ 291,67
SUMME	€ 5.916,67 (€ 47.333,33/8)	€ 4.166,67 (€ 33.333,33/8)	+ 1.750,-

Bei der ausschließlich steuerlichen Bilanzierung (§ 4 Abs 1 EStG) oder Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG)

<sup>70)</sup> EStR 2000 Rz 3240ff.

<sup>71)</sup> VwGH 20. 3. 2024, Ro 2022/15/0043.

<sup>72)</sup> Steiger, Elektroauto - abgaben- und steuerrechtliche Besonderheiten, taxlex 2021, 291 (295).

<sup>73)</sup> Vgl auch EStR 2000 Rz 4771.

<sup>74)</sup> Dies ist bei E-Kfz mit (Netto-)Anschaffungskosten von € 33.333,33 bis € 66.666,66 der Fall, vgl hierzu den Beitrag von Haller/Jöll in diesem Heft.

<sup>75)</sup> Haselwallner/Hofbauer/Dziurdz, Elektrofahrzeuge im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht, SWK 2022, 701 (704).

<sup>76)</sup> EStR 2000 Rz 733.

<sup>77)</sup> Die Entscheidung des VwGH 20. 3. 2024, Ro 2022/15/0043, bzw das von diesem wiedergegebene Erkenntnis des BFG 28. 9. 2022, RV/5101481/2019, ist in dieser Hinsicht etwas missverständlich formuliert, da die nichtabzugsfähige Abschreibung auf die „Anschaffungskosten“ in einem Prozentsatz ausgedrückt wird (51,26%), der aber nicht die tatsächliche Luxustangente (in relativen Werten ausgedrückt) darstellt, s dazu gleich auch unter Punkt 4; zu diesen Praxisproblemen (Missverständnis der Luxustangente als Anpassung der - unternehmensrechtlichen - Abschreibung) s schon Haselwallner/Hofbauer/Dziurdz, SWK 2022, 701 (704).

ist es uE zulässig, die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer – wie die die Angemessenheitsgrenze übersteigenden Anschaffungskosten – als Privatentnahme zu verbuchen.<sup>78)</sup>

Steht der Vorsteuerabzug aufgrund von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG vollständig nicht zu, weil die Luxustangente 50% überschreitet und damit „überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen“ vorliegen, bildet die nichtabzugsfähige Vorsteuer einen Teil der Anschaffungskosten (Angemessenheitsgrenze ist dann eine Bruttogrenze).<sup>79)</sup> Bei einem E-Kfz mit Anschaffungskosten von zB brutto € 90.000,- (netto € 75.000,-) beträgt die Luxustangente 55,56% [(€ 75.000 – € 33.333,33)/€ 75.000,-], die Vorsteuer ist dann vollständig nicht abzugsfähig und bildet (bis zur Brutto-Angemessenheitsgrenze von € 40.000,-) einen Teil der Anschaffungskosten, die Behandlung des E-Kfz unterscheidet sich in weiterer Folge nicht von einem normalen Kfz.<sup>80)</sup>

### Beispiel

	Unternehmensrecht	Steuerrecht	MWR
Abschreibung / AfA Anschaffungskosten	€ 11.250,- (€ 90.000/8)	€ 5.000,- (€ 40.000/8)	+ € 6.250,00

Für den Fall, dass kein Vorsteuerabzug zusteht, weil das E-Kfz ausschließlich für Umsätze genutzt wird, die den Vorsteuerabzug ausschließen (zB unecht steuerfreie Umsätze, vgl § 12 Abs 3 UStG), ist zu beachten, dass die darauf entfallende Umsatzsteuer – nach normalen Regelungen – Teil der Anschaffungskosten des E-Kfz ist (§ 6 Z 11 EStG);<sup>81)</sup> die Luxustangente ist dann von den Brutto-Anschaffungskosten zu berechnen, die Behandlung des E-Kfz unterscheidet sich in weiterer Folge nicht von einem normalen Kfz.

Im Falle einer Mischverwendung (das E-Kfz wird zum Teil für umsatzsteuerpflichtige, zum Teil für unecht umsatzsteuerfreie Umsätze verwendet), ist wie folgt vorzugehen: Die Vorsteuer auf die Anschaffung ist nur in jenem Ausmaß abzugsfähig, in dem umsatzsteuerpflichtige Umsätze vorliegen (Aufteilung nach § 12 Abs 4 und 5 UStG), die nicht abzugsfähige Vorsteuer bildet – nach allgemeinen Regelungen (§ 6 Z 11 EStG) – einen Teil der Anschaffungskosten.

### Beispiel

Ein neuer E-Pkw mit Anschaffungskosten von € 30.000,- brutto (€ 25.000,- netto) wird von einem Arzt mit Hausapotheke angeschafft und sowohl für die ärztliche Tätigkeit als auch die Hausapotheke genutzt. Das Verhältnis der steuerpflichtigen (Apotheken-)Umsätze zu den steuerfreien ärztlichen Leistungen beträgt 30% zu 70%. Die abziehbare Vorsteuer beträgt dann € 1.500,- (30% von € 5.000,-), die steuerlichen Anschaffungskosten € 28.500,-, welche über acht Jahre zu verteilen sind.

Kommt es in der Folge zu einer Änderung der Verhältnisse (zB das Ausmaß der steuerpflichtigen Nutzung ändert sich), ist eine Korrektur der Vorsteuer nach § 12 Abs 10 UStG vorzunehmen. Diese Korrekturen sind – soweit nicht auf die Luxustangente entfallend – ertragsteuerlich als Betriebseinnahmen oder -ausgaben zu erfassen (§ 6 Z 12 EStG), eine Anpassung der Anschaffungskosten erfolgt nicht:

### Fortsetzung des Beispiels

Im Jahr nach der Anschaffung ändert sich das Ausmaß der steuerpflichtigen zu den unecht steuerfreien Umsätzen auf 40%:60%. Es ist folglich in diesem Jahr eine positive Vorsteuerkorrektur in Höhe von € 100,- vorzunehmen (10% von € 1.000,-<sup>82)</sup>,<sup>83)</sup> Diese € 100,- sind gem § 6 Z 12 EStG als Betriebseinnahme zu erfassen. Die Anschaffungskosten bleiben unberührt.

Fraglich ist die Behandlung von jenen E-Kfz, deren Anschaffungskosten die Angemessenheitsgrenze überschreiten, bei denen aufgrund einer Mischnutzung jedoch von vornherein nicht der gesamte Vorsteuerabzug zusteht.

### Beispiel

Eine Ärzte-GmbH (Gewinnermittlung nach § 5 EStG) mit Hausapotheke (steuerpflichtiger Umsatzanteil unverändert 30%) erwirbt einen E-Pkw mit Anschaffungskosten von € 54.000,- brutto (€ 45.000,- netto). Die Luxustangente beträgt 25,93% (siehe Beispiel auf Seite 253). Der Vorsteuerabzug beträgt € 2.700,- (30% von € 9.000,-); eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG ist vorzunehmen, da der Gegenstand zu einem „teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat“. Fraglich ist jedoch das Ausmaß der Eigenverbrauchsbesteuerung: Würde man eine Eigenverbrauchsbesteuerung in Höhe der vollen Luxustangente (€ 11.666,67) vornehmen, ergäbe sich eine Eigenverbrauchsbesteuerung von € 2.333,33 und ein verbleibender Vorsteuerüberhang von € 366,67. Dieses Ergebnis erscheint nicht sachgerecht, führt es doch bei einer noch geringeren Nutzung für steuerpflichtige Umsätze (bzw einer höheren Luxustangente) uU dazu, dass die Eigenverbrauchs-USt die Vorsteuer übersteigt. Sachgerecht ist in diesem Fall eine allquote Bemessung der Eigenverbrauchsbesteuerung an der Luxustangente: Da nur zu 30% eine Vorsteuerabzugsberechtigung bestand, sind der Eigenverbrauchsbesteuerung auch

<sup>78)</sup> § 20 Abs 1 EStG trennt grundsätzlich die Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung (EStR 2000 Rz 4701; VwGH 27.1.2009, 2006/13/0166; Quantschnigg/Schuch, Est-Handbuch [1993] § 20 Tz 1).

<sup>79)</sup> Haselwallner/Hofbauer/Dziurdz, SWK 2022, 701 (706); mHA die aA von Weinhandl, Die Berechnung der Luxustangente von Elektroautos, SWK 2019, 501 (508).

<sup>80)</sup> Zum Vorsteuerabzug für laufende Betriebskosten des E-Kfz in diesem Fall s den Beitrag von Haller/Jöll in diesem Heft.

<sup>81)</sup> EStR 2000 Rz 737.

<sup>82)</sup> € 1.000,- entsprechen einem Fünftel der gesamten Vorsteuer von € 5.000,-.

<sup>83)</sup> Vgl UStR 2000 Rz 2073.

nur 30% der Luxustangente zugrunde zu legen: Die Eigenverbrauchsbesteuerung beträgt dann € 700,- (30% von € 11.666,67 mit 20% USt oder 25,93% von € 2.700,-), der Vorsteuerüberhang beträgt folglich € 2.000,-.<sup>84)</sup>

Die ertragsteuerlichen Anschaffungskosten betragen in diesem Fall uE € 38.000,- und ergeben sich als Summe von 30% der Netto-Angemessenheitsgrenze (€ 33.333,33 x 30% für den vorsteuerabzugsberechtigten Teil) und 70% der Brutto-Angemessenheitsgrenze (€ 40.000,- x 70% für den aufgrund unecht steuerfreier Umsätze nicht vorsteuerabzugsberechtigten Teil) oder als Differenz der Brutto-Angemessenheitsgrenze abzgl dem saldierten Vorsteuerüberhang (€ 40.000,- - € 2.000,-). Die unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten betragen € 52.000,- (Brutto-Preis abzgl saldiertem Vorsteuerüberhang).

	Unternehmensrecht	Steuerrecht	MWR
Abschreibung / AfA Anschaffungskosten	€ 6.412,50 (€ 51.300/8)	€ 4.750,- (€ 38.000/8)	+ € 1.662,50
Abschreibung / AfA Eigenverbrauchs-USt	€ 87,50 (€ 700/8)	€ 0,- (nicht abzugsfähig)	+ € 87,50
SUMME	€ 6.500,- (€ 52.000/8)	€ 4.750,- (€ 38.000/8)	+ € 1.750,00

Kommt es in der Folge zu einer Änderung der Verhältnisse, ist ebenfalls eine Korrektur der Vorsteuer nach § 12 Abs 10 UStG vorzunehmen. Diese Korrekturen sind ertragsteuerlich als Betriebseinnahmen oder -ausgaben zu erfassen (§ 6 Z 12 EStG), jedoch ebenfalls um die Luxustangente zu kürzen, eine Anpassung der Anschaffungskosten erfolgt nicht:

### Fortsetzung des Beispiels

Im Jahr nach der Anschaffung ändert sich das Ausmaß der steuerpflichtigen zu den unecht steuerfreien Umsätzen auf 40% : 60%. Es ist folglich in diesem Jahr eine positive Vorsteuerkorrektur in Höhe von € 180,- vorzunehmen (10% von € 1.800,-<sup>85)</sup>). Diese ist gem § 6 Z 12 EStG im Ausmaß von 74,07% (das sind € 133,33) als Betriebseinnahme zu erfassen. Die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch ist entsprechend anzupassen (25,93% von € 180,-, das sind € 46,67) und ist nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig (§ 12 Abs 1 Z 6 KStG).

	Umsatzsteuer	Einkommensteuer
Vorsteuerkorrektur	€ 180,00	Betriebseinnahme € 133,33
Korrektur Eigenverbrauchs-USt	€ 46,67	Keine Betriebsausgabe
SUMME	€ 133,33 (Vorsteuerüberhang)	€ 133,33 (Betriebseinnahme)

### 3. Verkauf

Bei Verkauf eines E-Kfz ist dem Grunde nach gleich vorzugehen wie bei Verkauf eines normalen Kfz. Zu beachten ist, dass das E-Kfz grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig zu verkaufen ist, wenn für die Anschaffung Vorsteuer (auch nur teilweise) in Abzug

gebracht worden ist, weil dieses für die Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet wurde.<sup>86)</sup> Die von der Finanzverwaltung vertretene Vorsteuerberichtigung der Eigenverbrauchs-USt<sup>87)</sup> nach § 12 Abs 10 UStG ist – wie auch die beim Kauf anfallende Eigenverbrauchs-USt selbst – spiegelbildlich nicht steuerpflichtig (§ 20 Abs 1 Z 6 EStG). Für den Fall, dass das E-Kfz teilweise für steuerpflichtige, teilweise für unecht steuerfreie Umsätze verwendet wurde, führt die Vorsteuerberichtigung uE nur insoweit zu einer Betriebseinnahme iSd § 6 Z 12 EStG, als diese nicht auf die Luxustangente entfällt.

### Beispiel

Im Jahr nach der Anschaffung ändert sich nicht das Ausmaß der steuerpflichtigen zu den unecht steuerfreien Umsätzen, sondern der E-Pkw wird zum Jahresende steuerpflichtig um € 35.000,- zuzüglich 20% USt, das sind € 42.000,- brutto, verkauft. Aufgrund des steuerpflichtigen Verkaufs kommt es zu einer Berichtigung der (bislang aufgrund der unecht steuerfreien Umsätze nicht abzugsfähigen) Vorsteuer gem § 12 Abs 10 UStG in Höhe von € 5.040,- (4/5 von 70% von € 9.000,-). Diese Vorsteuer ist zu 74,07% gem § 6 Z 12 EStG als Betriebseinnahme zu versteuern. Gleichmaßen ist – nach Ansicht der Finanzverwaltung – für die Eigenverbrauchs-USt eine Vorsteuerberichtigung im Ausmaß von 4/5 durchzuführen. Die Korrektur der Eigenverbrauchs-USt beträgt – unter Zugrundelegung der in diesem Beitrag vertretenen Auffassung, dass in diesen Fällen lediglich eine partielle Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgen soll – € 560,- (4/5 von € 700,-); diese ist aufgrund von § 20 Abs 1 Z 6 EStG nicht als Betriebseinnahme zu versteuern. Vom Veräußerungserlös in Höhe von € 35.000,- netto ist die Luxustangente (25,93%) auszuscheiden. Es ergibt sich das folgende Bild:

	Unternehmensrecht	Steuerrecht	MWR
Veräußerungserlös	€ 35.000,-	€ 25.925,93 (74,07% von € 35.000,-)	- € 9.074,07
abzgl Restbuchwert	€ 39.000,- (€ 52.000,- / 8 x 6)	€ 28.500,- (€ 38.000,- / 8 x 6)	+ € 10.500,-
SUMME	- € 4.000,-	- € 2.574,07	+ € 1.425,93
Vorsteuerberichtigung (aus Kauf)	€ 5.040,-	€ 3.733,13 (74,07% von € 5.040,-)	- € 1.306,87
Vorsteuerberichtigung (aus Eigenverbrauch)	€ 560,-	€ 0,-	- € 560,-

<sup>84)</sup> Für eine aliquote Besteuerung auch beim Entnahmeeigenverbrauch nach § 3 Abs 2 UStG sprechen sich *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>6</sup> (2024) § 3 Tz 226, aus.

<sup>85)</sup> € 1.800,- entsprechen einem Fünftel der gesamten Vorsteuer von € 9.000,-.

<sup>86)</sup> Vgl *Menheere* in *Berger/Menheere/Tschiederer/Wakounig*, Praxiskommentar zum UStG<sup>2</sup> (2023) § 12 Rz 134; s auch den Beitrag von *Haller/Jöll* in diesem Heft.

<sup>87)</sup> UStR 2000 Rz 59.

#### 4. Luxustangente und Förderungen aus öffentlichen Mitteln

Erhält der Stpfl eine steuerfreie Förderung aus öffentlichen Mitteln zur Anschaffung eines E-Kfz, hat dies nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Auswirkung auf die Höhe der umsatzsteuerlichen Eigenverbrauchsbesteuerung.<sup>88)</sup> Da die Eigenverbrauchsbesteuerung jedoch von der ertragsteuerlichen Luxustangente abhängt (§ 1 Abs 1 Z 2 lit a UStG verweist ua auf § 20 Abs 1 Z 5 EStG), stellt sich vielmehr die Frage, ob öffentliche Mittel die Luxustangente kürzen. Erst daran hängt dann die Frage der Eigenverbrauchsbesteuerung oder überhaupt die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs.<sup>89)</sup> Nahrung erfährt das Argument einer Kürzung der Luxustangente insb dadurch, dass § 1 PKW-AngemessenheitsV von den „Anschaffungskosten“ spricht, wobei nach § 6 Z 10 EStG aus öffentlichen Mitteln gewährte Förderungen gerade nicht zu diesen zählen. Dagegen könnte sprechen, dass in § 1 PKW-AngemessenheitsV nach der Rsp des VwGH „mit dem Bruttopreis inklusive Umsatzsteuer und NoVA auf einen einheitlichen Marktpreferenzwert abgestellt wird, um unangemessene ‚PKW-Ausstattungen‘ zu identifizieren und aus dem betrieblichen Veranlassungszusammenhang zu lösen“.<sup>90)</sup> Dies könnte darauf hindeuten, dass die Bestimmung der „Anschaffungskosten“ in § 1 PKW-AngemessenheitsV unabhängig von an den einzelnen Unternehmer gewährten öffentlichen Förderungen auf den jeweiligen Marktpreis abstellt und folglich derartige Förderungen bei der Berechnung der Luxustangente nicht zu berücksichtigen sind. Für den Fall, dass letztere Auffassung zutrifft, wäre allerdings auch die die Anschaffungskosten iSd § 6 Z 10 EStG verringernde Förderung um die Luxustangente zu kürzen.<sup>91)</sup> Gerade dies ist im – vom VwGH in seinem Erkenntnis zur Luxustangente bei E-Kfz insoweit wiedergegebenen – Vorerkenntnis des BFG jedoch nicht geschehen:

#### Beispiel (entnommen VwGH 20. 3. 2024, Ro 2022/15/0043)

Ein E-Pkw wird um € 77.560,- brutto (das sind € 64.633,33 netto) erworben. Für den Erwerb gewähren die Stadt Linz und das Bundesministerium für Nachhaltigkeit und Tourismus eine steuerfreie Förderung von € 1.000,- bzw € 1.500,-. Die Darstellung der Anschaffungskosten lt BFG ergibt sich wie folgt:

Anschaffungskosten (brutto)	€ 77.560,-
abzgl Vorsteuer	- € 12.926,67
zzgl USt aus Eigenverbrauch	+ € 6.260,- <sup>92)</sup>
abzgl Förderung Stadt Linz	- € 1.000,-
abzgl Förderung BM für Nachhaltigkeit und Tourismus	- € 1.500,-
<b>Anschaffungskosten</b>	<b>€ 68.393,33</b>

Da (lt BFG) nur eine AfA von € 4.166,67 (das sind € 33.333,33/8 Jahre) angemessen sei, wäre die AfA von € 8.549,17 (€ 68.393,33/8 Jahre) folglich um 51,26% zu kürzen. Hier ist einerseits zu beachten, dass die prozentuelle Angabe des BFG **nicht** die Luxustangente darstellt und andererseits das BFG diese nicht um die anteiligen Förderungen gekürzt hat. Die Darstellung der Anschaffungskosten entspricht uE der unternehmensrechtlichen Bilanzierung bei Anwendung der sog „Nettomethode“.<sup>93)</sup>

Die Luxustangente beträgt nach der hier vertretenen Auffassung - ohne Berücksichtigung der Förderungen - € 31.300,- oder 48,43%: € 64.633,33 - € 33.333,33 = € 31.300,-; € 31.300,-/€ 64.633,33 = 48,43%. In diesem Ausmaß wären auch die Förderungen (wie etwa auch ein Verkaufserlös) um die Luxustangente zu kürzen:

	Unternehmensrecht (Bilanzierung nach der Nettomethode)	Steuerrecht	Anmerkung steuerlicher Ansatz
Anschaffungskosten (netto)	€ 64.633,33	€ 33.333,33	€ 64.633,33 x (100%-48,43%)
zzgl Eigenverbrauchs-USt	€ 6.260,-	€ 0,- (nicht abzugsfähig)	§ 20 Abs 1 Z 6 EStG
Förderung	- € 1.000,-	- € 515,73	€ 1.000,- x (100%-48,43%)
Förderung BM für Nachhaltigkeit und Tourismus	- € 1.500,-	- € 773,59	€ 1.500,- x (100%-48,43%)
<b>SUMME</b>	<b>€ 68.393,33</b>	<b>€ 32.044,01</b>	
davon Eigenverbrauchs-USt	€ 6.260,-	€ 0,-	

Für die Berechnung der Abschreibung ergäbe sich dann folgendes Bild:

	Unternehmensrecht	Steuerrecht	MWR
Abschreibung / AfA Anschaffungskosten (ohne Eigenverbrauch)	€ 7.766,67 (€ 62.133,33/8)	€ 4.005,50 (€ 32.044,01/8)	+ € 3.761,17 (entspricht 48,43% von € 7.766,67)
Abschreibung / AfA Eigenverbrauchs-USt	€ 782,50 (€ 6.260/8)	€ 0,- (nicht abzugsfähig)	+ € 782,50
<b>SUMME</b>	<b>€ 8.549,17 (€ 68.393,33/8)</b>	<b>€ 4.005,50 (€ 32.044,01/8)</b>	<b>+ € 4.543,67</b>

Die vom VwGH nicht weiter beanstandete Berechnung des BFG spricht allerdings dafür, dass die Förderungen vollständig die Anschaffungskosten und in weiterer Folge die Luxustangente kürzen.<sup>94)</sup> In dem oa Beispiel würden die steuerlichen Anschaffungskosten somit € 62.133,33 (€ 64.633,33 - € 1.000,- - € 1.500,-) betragen und wären auf angemessene € 33.333,33 zu kürzen. Die Luxustangente beträgt in dem Fall 46,35%

<sup>88)</sup> UStR 2000 Rz 1985.

<sup>89)</sup> Siehe auch den Beitrag von *Haller/Jöll* in diesem Heft; in diesem Sinne auch *Haselwallner/Hofbauer/Dziurdz*, SWK 2022, 701 (707f).

<sup>90)</sup> VwGH 20. 3. 2024, Ro 2022/15/0043.

<sup>91)</sup> *Haselwallner/Hofbauer/Dziurdz*, SWK 2022, 701 (708f).

<sup>92)</sup> Die Luxustangente ohne Berücksichtigung der Förderungen beträgt 48,43%: (€ 64.633,33 - € 33.333,33)/€ 64.633,33. Die USt aus dem Eigenverbrauch folglich € 6.260,-: (€ 64.633,33 - € 33.333,33) x 20%.

<sup>93)</sup> Bei der „Nettomethode“ werden erhaltene, nicht rückzahlbare Zuschüsse der öffentlichen Hand von den Anschaffungskosten in Abzug gebracht: *Janschek/Jung* in *Hirschler*, Bilanzrecht I<sup>2</sup> (2019) § 203 UGB Rz 52, s dazu gleich.

<sup>94)</sup> So auch der Beitrag von *Haller/Jöll* in diesem Heft.

([€ 62.133,33 – € 33.333,33] / € 62.133,33).<sup>95)</sup> Dies hätte wiederum – entgegen der in den UStR vertretenen Auffassung – Auswirkungen auf den umsatzsteuerlichen Eigenverbrauch, der sich auf € 5.760,- reduziert ([€ 62.133,33 – € 33.333,33] x 20%).

**Beispiel**

Für die Berechnung der Abschreibung ergäbe sich folgendes Bild:

	Unternehmensrecht	Steuerrecht	MWR
Abschreibung / AfA Anschaffungskosten (ohne Eigenverbrauch)	€ 7.766,67 (€ 62.133,33/8)	€ 4.166,67 (€ 33.333,33/8)	+ € 3.600,- (entspricht 46,35% von € 7.766,67)
Abschreibung / AfA Eigenverbrauchs-USt	€ 720,- (€ 5.760/8)	€ 0,- (nicht abzugsfähig)	+ € 720,-
SUMME	€ 8.486,67 (€ 67.893,33/8)	€ 4.166,67 (€ 33.333,33/8)	+ € 4.320,-

**Die Behandlung steuerfreier Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln iZm der Ermittlung der Luxustangente ist unklar. Konsistent erscheint die gem § 6 Z 10 EStG vorgesehene Kürzung der AK/HK.**

Aus ertragsteuerlicher Sicht erscheint diese Lösung für steuerfreie Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln im Hinblick auf die Regelung in § 6 Z 10 EStG korrekt. Da der VwGH jedoch umgekehrt auch die vorgenommene Eigenverbrauchsbesteuerung auf Basis der ungekürzten Luxustangente von 48,43% des BFG nicht beanstandet hat, ergeben sich daraus uE Inkonsistenzen. Hier wird die weitere Rsp abzuwarten sein. Anzumerken ist, dass der um die Eigenverbauchumsatzsteuer gekürzte Vorsteuerabzug in dem Beispiel € 7.166,67 beträgt (und somit € 6.666,67 [= 20% von 33.333,33] um € 500,- überschreitet). Dies ist auf die umsatzsteuerliche Nichtsteuerbarkeit der Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln zurückzuführen.

Bei nicht steuerfreien Zuschüssen von dritter Seite kommt eine Kürzung der Anschaffungskosten nicht in Betracht, diese sind ertragsteuerlich vielmehr als Einnahme zu erfassen. Preisnachlässe durch den Händler direkt vermindern die Anschaffungskosten.

**5. Investitionsbegünstigungen**

Im Gegensatz zu normalen Kfz können neue E-Kfz nach § 7 Abs 1a EStG degressiv abgeschrieben werden (§ 7 Abs 1a Z 1 lit a EStG, die Mindestnutzungsdauer des § 8 Abs 6 Z 1 EStG von acht Jahren bleibt davon unberührt). Darüber hinaus kann für neue E-Kfz ein Investitionsfreibetrag gem § 11 EStG beantragt werden (§ 11 Abs 3 Z 2 EStG). Dieser wird aufgrund der Nennung in der Öko-IFB-VO sogar auf 15% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten erhöht (§ 1 Abs 2 Z 2 lit a Öko-IFB-VO). Sowohl bei der degressiven AfA als auch beim Investitionsfreibetrag sind jedoch nur die steuerlichen Anschaffungskosten (unter Berücksichtigung der Luxustangente) als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.<sup>96)</sup> Bei einem voll vor-

steuerabzugsberechtigten E-Kfz<sup>97)</sup> beträgt der maximale Investitionsfreibetrag daher € 5.000,-.<sup>98)</sup> Liegt keine Vorsteuerabzugsberechtigung vor,<sup>99)</sup> beträgt der maximale Investitionsfreibetrag hingegen € 6.000,-.<sup>100)</sup>

Inwieweit vor diesem Hintergrund der sich aus dem Wortlaut des § 10 Abs 4 TS 1 EStG ergebende generelle Ausschluss von E-Kfz (wie Kfz allgemein) von der Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrags sachlich gerechtfertigt oder nur auf ein redaktionelles Versehen zurückzuführen ist, bleibt zu hinterfragen.<sup>101)</sup>

**6. Sachbezug und Kostenbeiträge des Dienstnehmers**

Ein wesentlicher Vorteil des E-Kfz ist die Bemessung des Sachbezugs für vom Dienstgeber überlassene Fahrzeuge für die private Nutzung mit € 0,- (§ 4 Abs 1 Z 3 SachbezugswerteV), dies unabhängig von den Anschaffungskosten des E-Pkw.<sup>102)</sup> Aufgrund der V BGBl II 2018/70 ist die Sachbezugsfreiheit auch bei wesentlich Beteiligten iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG (insb Gesellschafter-Geschäftsführern) anwendbar.<sup>103)</sup> Das unentgeltliche Aufladen eines dienstgebereigenen, zur Privatnutzung überlassenen E-Kfz (beim Dienstgeber) sowie der Ersatz der Kosten für das Aufladen des E-Kfz und/oder einer „Wallbox“ ist nach Maßgabe des § 4c SachbezugswerteV im Regelfall sachbezugsfrei.<sup>104)</sup> Mangels Verweises in V BGBl II 2018/70 auf § 4c SachbezugswerteV ist diese Vorschrift beim Gesellschafter-Geschäftsführer jedoch nicht anzuwenden. Kostenbeiträge des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten des E-Kfz haben folglich auch keine Auswirkung auf die Höhe des Sachbezugs, dieser ist *ex lege* immer mit € 0,- anzusetzen.

Ähnlich wie bei den Förderungen aus öffentlichen Mitteln stellt sich die Frage, wie derartige Kostenbeiträge (insb zur Anschaffung des E-Kfz) ertragsteuerlich – und damit mittelbar auch umsatzsteuerlich – zu behandeln sind. Aufgrund der synallagmatischen Leistungsbeziehung (Dienstnehmer bezahlt Kostenbeitrag, um E-Pkw auch privat nutzen zu können) wird man von einer umsatzsteuerpflichtigen Leistung des Dienstge-

<sup>95)</sup> Siehe auch *Feckter*, Das Elektroauto im Umsatzsteuerrecht<sup>3</sup> (2024) 31f.  
<sup>96)</sup> S zum Investitionsfreibetrag: *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>18</sup> (2025) § 11 Rz 21.

<sup>97)</sup> Dies ist dann der Fall, wenn ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Umsätze erzielt werden und das E-Kfz maximale Anschaffungskosten von € 66.666,67 (netto) aufweist.

<sup>98)</sup> 15% von € 33.333,33: *Egger*, Die Besteuerung von E-Kfz bei Unternehmern, DJA 2024, 55 (56).

<sup>99)</sup> Das E-Kfz wird (ausschließlich) zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet oder seine Anschaffungskosten betragen mehr als € 66.666,67 netto.

<sup>100)</sup> 15% von € 40.000,-.

<sup>101)</sup> Während § 7 Abs 1a Z 1 lit a und § 11 Abs 3 Z 2 EStG jeweils „Kraftfahrzeuge mit einem CO<sub>2</sub>-Emissionswert von O Gramm pro Kilometer“ in Form einer Gegen Ausnahme in den Anwendungsbereich der Begünstigung einbeziehen, schließt § 10 Abs 4 TS 1 EStG die Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrags für „Personen- und Kombinationskraftfahrzeuge, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% der gewerblichen Personenbeförderung dienen“, generell aus. Dieser Ausschluss gilt dem Wortlaut zufolge unterschiedslos für E-Kfz und „normale“ Kfz (wie auch die Bestimmung zur Mindestnutzungsdauer in § 8 Abs 6 Z 1 EStG); s auch *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG<sup>18</sup> (2025) § 10 Rz 24.

<sup>102)</sup> Die Vorschrift stellt ausschließlich auf den CO<sub>2</sub>-Emissionswert ab. Beträgt dieser Og/km, ist der Sachbezugswert € 0,-.

<sup>103)</sup> *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (19. Lfg Feb 2017) § 15 Tz 68.

<sup>104)</sup> Vgl dazu ausführlich LStR 2002 Rz 207a ff.

bers an den Dienstnehmer ausgehen müssen.<sup>105)</sup> Hinsichtlich der Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Angemessenheitsgrenze würde eine Lösung entsprechend der unter Punkt A.6. wie folgt aussehen:

### Beispiel

Ein Dienstgeber überlässt seinen Dienstnehmern Pkw auch für Privatfahrten. Die unternehmensinterne Flotten-Richtlinie erachtet € 40.000,- brutto (€ 33.333,33 netto) als angemessen; wenn ein Dienstnehmer ein teureres Auto nutzen will, hat dieser die über € 40.000,- brutto hinausgehenden Kosten aus Eigenem zu tragen. Auf Wunsch des Mitarbeiters B wird ein E-Pkw um € 50.000,- brutto (€ 41.666,67 netto) angeschafft, er leistet einen einmaligen Beitrag iHv € 10.000,- brutto (€ 8.333,33 netto).

Entsprechend der Lösung unter Punkt A.6. und unter Annahme einer Umsatzsteuerpflicht des einmaligen Kostenbeitrags würde sich ertragsteuerlich Folgendes ergeben:

Die Luxustangente bleibt vom Kostenbeitrag grundsätzlich unberührt (und beträgt folglich 20%:  $[\text{€ } 41.666,67 - \text{€ } 33.333,33] / \text{€ } 41.666,67 = 20\%$ ). Der Kostenbeitrag ist der Umsatzsteuer zu unterwerfen und auf die Nutzungsdauer des E-Kfz abzugrenzen. Eine Kürzung der Anschaffungskosten (€ 41.666,67) unterbleibt in der Folge insoweit, als die Auflösung des Kostenbeitrags zu Einnahmen führt. Die AfA beträgt folglich pro Jahr € 5.208,33 (€ 41.666,67/8), die Auflösung des Kostenbeitrags pro Jahr € 1.041,67 (€ 8.333,33/8), saldiert ergibt sich eine jährliche Ergebnisauswirkung von € 4.166,67 (€ 5.208,33 - € 1.041,67). Mangels Nichtabzugsfähigkeit ergibt sich im Jahr der Anschaffung keine Eigenverbrauchsbesteuerung hinsichtlich der Anschaffungskosten, eine solche wäre bei wertabhängigen, mit der Luxustangente von 20% zu kürzenden Betriebskosten, wenn diese der Umsatzsteuer unterliegen, vorzunehmen (und entsprechend die Luxustangente sowie die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch ertragsteuerlich aus den Kosten auszuschneiden).

### Variante

Die Flotten-Richtlinie erlaubt Anschaffungskosten von € 46.000,- brutto (€ 38.333,- netto), der Dienstnehmer leistet einen Zuschuss iHv € 4.000,- (€ 3.333,33) zu seinem E-Kfz mit Anschaffungskosten von € 50.000,- brutto (€ 41.666,67 netto).

In diesem Fall wäre analog vorzugehen: Die Luxustangente beträgt unverändert 20%. Die jährliche Auflösung der abzugrenzenden Einnahmen aus dem Kostenbeitrag beträgt € 416,67 (€ 3.333,33/8); die jährliche AfA € 4.583,33 (Verteilung der um den Kostenbeitrag „erhöhten“ Angemessenheitsgrenze von € 36.666,67 auf 8 Jahre:  $[\text{€ } 33.333,33 + \text{€ } 3.333,33] / 8$ ). Die saldierte Ergebnisauswirkung beträgt wiederum € 4.166,67. Die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch beträgt € 1.000,- (der unangemessene Teil der Anschaffungskosten beträgt € 5.000,-:  $\text{€ } 41.666,67 - \text{€ } 36.666,67$ , davon 20% USt), diese ist nicht Teil der Anschaffungskosten (§ 20 Abs 1 Z 6 EStG). Das Unternehmen kann die volle Vorsteuer in Anspruch nehmen (€ 8.333,33 Vorsteuer); die Umsatzsteuer auf den Kostenbeitrag beträgt € 666,67, die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch € 1.000,-. Summiert ergibt sich ein Vorsteuerüberhang von € 6.666,67 (€ 8.333,33 - € 666,67 - € 1.000,-).

### Variante

Die Flotten-Richtlinie erlaubt für Führungskräfte Anschaffungskosten von € 75.000,- brutto (€ 62.500,- netto), der Geschäftsführer leistet einen Zuschuss iHv € 9.000,- brutto (€ 7.500,- netto) zu seinem E-Kfz mit Anschaffungskosten von € 84.000,- brutto (€ 70.000,- netto).

Die Luxustangente beträgt 52,38% ( $[\text{€ } 70.000,- - \text{€ } 33.333,33] / \text{€ } 70.000,-$ ). Aufgrund des Überschreitens der doppelten Angemessenheitsgrenze wäre eine Vorsteuerabzugsberechtigung grundsätzlich nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ausgeschlossen. In entsprechender Anwendung der UStR 2000 Rz 1931 zur Überlassung von „normalen“ Kfz an Dienstnehmer<sup>106)</sup> auf die Ausschlussbestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG (die ebenfalls dazu führt, dass das Kfz nicht Teil des umsatzsteuerlichen Unternehmens ist), wären eine Vorsteuerabzugsberechtigung und eine Umsatzsteuerpflicht (sowie eine Eigenverbrauchsbesteuerung) zu verneinen. Die Berechnung erfolgt in diesem Fall brutto - wie bei einem „normalen“ Kfz: Die jährliche AfA beträgt € 6.125,- (Angemessenheitsgrenze wird um Kostenbeitrag erhöht und auf acht Jahre verteilt:  $[\text{€ } 40.000,- + \text{€ } 9.000,-] / 8$ ). Der Kostenbeitrag wird ebenfalls über acht Jahre verteilt, dies ergibt jährlich Einnahmen von € 1.125,- (€ 9.000,-/8), saldierte Ergebnisauswirkung also € 5.000,- (€ 6.125,- - € 1.125,-).

### Schlussstrich

Fahrzeuge, die steuerlich als Pkw oder Kombi eingestuft werden, unterliegen im Ertragsteuerrecht einigen steuerlichen Besonderheiten. Dies betrifft die Aktivierung der Höhe nach, die Nutzungsdauer, die Geltung von Investitionsbegünstigungen und das Leasing solcher Kfz. Ist das Fahrzeug aufgrund untergeordneter betrieblicher Nutzung dem Privatvermögen zuzuordnen, kann das amtliche Kilometergeld ab 1. 1. 2025 nach den Regelungen der KmGV (alternativ die anteiligen tatsächlichen Kosten) geltend gemacht werden, wobei die Begrenzung mit 30.000 km/Jahr zu beachten ist. E-Kfz sind ertragsteuerlich - wie auch umsatzsteuerlich - zwar begünstigt, das Zusammenspiel zwischen diesen beiden Rechtsgebieten (insb aufgrund der Geltung der ertragsteuerlichen Luxustangente für die Umsatzsteuer) führt jedoch zu komplexitätserhöhenden Wechselwirkungen. Auch erste Rechtsprechung des BFG und VwGH ist hier nicht eindeutig. Mit Hinblick auf die Vielzahl an praktischen Anwendungsfällen und Fallkonstellationen bleibt zu hinterfragen, ob eine derart hohe Komplexität, gerade bei E-Kfz, deren Anschaffung aus ökologischen Gründen gefördert wird, gerechtfertigt ist.

<sup>105)</sup> Vgl dazu ausführlich den Beitrag von *Haller/Jöll* in diesem Heft.

<sup>106)</sup> Zu den jüngeren Entwicklungen und der Rsp in diesem Zusammenhang vgl den Beitrag von *Haller/Jöll* in diesem Heft.