

BMF klärt Zweifelsfragen**Dienstfahräder und Umsatzsteuer****Überlassung von Fahrrädern zur privaten Nutzung als entgeltlicher Leistungsaustausch**

CHRISTIAN PRODINGER*)



§ 15 Abs 2 Z 2 EStG sieht die Möglichkeit vor, bei der Zurverfügungstellung von Fahrrädern im Rahmen der geldwerten Vorteile Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen. Ausführend führt nach § 4b Sachbezugswerteverordnung die Nutzung eines arbeitgebereigenen Fahrrads für nicht beruflich veranlasste Zwecke zu einem Sachbezugswert von null. Dies gilt nach den LStR¹⁾ auch für den Fall einer Gehaltsumwandlung. Fraglich waren die umsatzsteuerlichen Konsequenzen.

1. Umsatzsteuerliche Grundlagen und Fragestellungen

Aus umsatzsteuerlicher Sicht war zum einen zu bedenken, dass schon bisher unter den grundsätzlichen Voraussetzungen der Vorsteuerabzug für ein Fahrrad ohne Elektroantrieb gegeben war. Durch die Neuregelung des § 12 Abs 2 Z 2a UStG gilt dies nun auch für Elektrofahrräder, also jedenfalls für sogenannte „E-Bikes“.

Die Überlassung von Dienstfahrrädern auch zur privaten Nutzung erfolgt in der Praxis durch zwei Modelle: Zum einen kann der Mitarbeiter im Rahmen eines Neueintritts neben einem Barbezug auch einen entsprechenden Sachbezug vereinbaren. Gleiches gilt, wenn der Mitarbeiter zusätzlich zu einem bestimmten Barbezug als Gehaltserhöhung einen Sachbezug im Rahmen der privaten Nutzungsmöglichkeit eines Dienstfahrrads erhält. Zum anderen kann der Mitarbeiter im Rahmen der kollektivvertraglichen Regelungen auf einen Teil seines bisherigen Barbezugs verzichten und dafür das Recht auf private Nutzung des Dienstfahrrads erhalten (sogenannte „Gehaltsumwandlung“).

Von Interessenvertretungen wurden entsprechende Informationen zur umsatzsteuerlichen Behandlung herausgegeben, die zwischen diesen beiden Varianten unterschieden haben, im Ergebnis jedoch unrichtig waren. Fraglich war nämlich, ob gerade bei der Gehaltsumwandlung im Umwandlungsbetrag ein Entgelt erblickt werden kann, das der Umsatzsteuer unterliegt. Ebenso fraglich war, wie weit die private Nutzung iSd § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG zu berücksichtigen ist.

Weiters ergaben sich Fragen bei nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen und bei Körperschaften öffentlichen Rechts.

Aus diesem Grund wurde über die KSW eine Anfrage an das BMF gestellt.

2. Anfragebeantwortung des BMF**2.1. Allgemeine Aussagen**

Das BMF²⁾ hat dankenswerterweise sehr rasch und klar die einzelnen Fragestellungen beantwortet.

Einleitend hält das BMF fest, dass zunächst immer zu ermitteln sei, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegen-

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

1) Rz 206 LStR.

2) BMF-Schreiben vom 9. 2. 2022, Umsatzsteuerliche Behandlung von Dienstfahrrädern, 2022-0.104.668.

wert gegeben sei. Wenn ein Leistungsaustausch zu verneinen sei, erfolge im nächsten Schritt die Prüfung, ob die Leistung primär der Deckung privater Bedürfnisse der Arbeitnehmer diene.

Für die hier diskutierte Fragestellung ist klar, dass die Dienstfahräder zur Privatnutzung im Rahmen des Synallagmas zwischen Arbeitsleistung und Entlohnung der Arbeitsleistung gewährt werden. Insofern liegt der unmittelbare Zusammenhang zweifelsohne vor.

Des Weiteren bestätigt das BMF die Aussage der Richtlinien,³⁾ wonach als Bemessungsgrundlage für einen Eigenverbrauch oder einen tauschähnlichen Umsatz aus Vereinfachungsgründen jene Werte herangezogen werden können, die den Sachbezügen bei der Lohnsteuer zugrunde gelegt werden.

Dies bedeutet, dass ein Sachbezug für die private Nutzungsmöglichkeit eines Dienstfahrads für die Umsatzsteuer mit null zu bemessen ist.

2.2. Leistungsaustausch

Das BMF stellt in der Folge dar, dass immer dann, wenn der Arbeitnehmer zB einen Teil seiner Arbeitsleistung zum Bezug des Fahrrads aufwendet oder das Fahrrad als (zusätzliches) (Arbeits-)Entgelt bezieht, eine Überlassung gegen Entgelt vorliege. Dies treffe sowohl für den Fall der Gehaltsumwandlung als auch für den Fall der Gehaltserhöhung (als auch einer Vermietung) zu.

Die 10%-Grenze des § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG sowie der Vorsteuerabschluss nach § 12 Abs 3 UStG seien zu prüfen.

Werde das Fahrrad neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen (zB unecht steuerbefreite Tätigkeit), auch für Umsätze verwendet, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt (zB Vermietung), habe der Unternehmer die Vorsteuerbeträge in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

2.3. Verwendungseigenverbrauch

Abschließend tätigt das BMF auch Aussagen für sogenannte „Pool-Fahrräder“, die von verschiedenen Mitarbeitern genutzt werden können. Hier liege ein steuerbarer Verwendungseigenverbrauch gemäß § 3a Abs 1a Z 1 UStG nur dann vor, wenn das Fahrrad die Voraussetzungen des § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG erfülle und auch der Vorsteuerabschluss nach § 12 Abs 3 UStG keine Rechtswirkungen entfalte. Ein „freiwilliger Sozialaufwand“ iSd Rz 68 UStR läge hier nicht vor, da die Überlassung von Fahrrädern keine Gestaltung und Erhaltung der menschlichen Arbeit darstelle (vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 1 Tz 121, mit Verweis auf die diesbezügliche Judikatur des VwGH und des EuGH).

3. Praktische Auswirkungen

Die Aussagen des BMF seien an folgenden Beispielen erläutert:

3.1. Voll vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer

- **Beispiel**

Unternehmer U ist voll vorsteuerabzugsberechtigter. Ein Dienstfahrrad, das der Mitarbeiter auch privat verwenden darf, wird

- zu 100 % für dienstliche Zwecke (Variante 1),
- zu 50 % für dienstliche Zwecke und zu 50 % für private Zwecke (Variante 2) und
- zu 100 % für private Zwecke (Variante 3)

verwendet.

³⁾ Rz 672 UStR.

Lösung:

- In Variante 1 wird das Fahrrad zu 100 % für unternehmerische Zwecke verwendet. Es steht der volle Vorsteuerabzug zu. Ein Entgelt ist nicht zu versteuern.
- In Variante 2 wird das Fahrrad ebenfalls zu 100 % für unternehmerische Zwecke verwendet.⁴⁾ Hinsichtlich der privaten Verwendung liegt ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch vor, der bei einer Bemessungsgrundlage von null zum Anfall von null Umsatzsteuer führt. Es steht der volle Vorsteuerabzug zu.
- In Variante 3 wird das Fahrrad ebenfalls zu 100 % für unternehmerische Zwecke verwendet.⁵⁾ Hinsichtlich der privaten Verwendung liegt ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch vor, der bei einer Bemessungsgrundlage von null zum Anfall von null Umsatzsteuer führt. Es steht der volle Vorsteuerabzug zu.

Wie erörtert, gelten diese Überlegungen sowohl für die Gehaltserhöhung als auch die Gehaltsumwandlung. Daraus folgt, dass eine Erfassung der dienstlichen und privaten Fahrten⁶⁾ nicht nötig ist, da ohnedies stets eine Zuordnung zum Unternehmen gegeben ist. Ebenso ist ohne Unterscheidung der Vorsteuerabzug zur Gänze gegeben.

3.2. Unternehmer mit unecht befreiten Umsätzen

Liegt ein nicht vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer⁷⁾ (zB Bank) vor, so liegt ein entgeltlicher tauschähnlicher Leistungsaustausch (mit einer Bemessungsgrundlage von null) insoweit vor, als der Mitarbeiter das Fahrrad privat verwendet. Insoweit steht auch der Vorsteuerabzug zu. Soweit Dienstfahrten gegeben sind, steht kein Vorsteuerabzug zu.⁸⁾

Diesfalls ergibt sich in obigen Varianten:

- In Variante 1 wird das Fahrrad zu 100 % für unternehmerische Zwecke verwendet. Es steht kein Vorsteuerabzug zu. Ein Entgelt ist nicht zu versteuern.
- In Variante 2 wird das Fahrrad ebenfalls zu 100 % für unternehmerische Zwecke verwendet. Hinsichtlich der privaten Verwendung liegt ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch vor, der bei einer Bemessungsgrundlage von null zum Anfall von null Umsatzsteuer führt. Es steht der Vorsteuerabzug im Ausmaß von 50 % zu.
- In Variante 3 wird das Fahrrad ebenfalls zu 100 % für unternehmerische Zwecke verwendet. Hinsichtlich der privaten Verwendung liegt ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch vor, der bei einer Bemessungsgrundlage von null zum Anfall von null Umsatzsteuer führt. Es steht der volle Vorsteuerabzug zu.

Dies bedeutet also, dass die Unternehmer für jenen Teil, bei dem ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch vorliegt (Sachbezug), den Vorsteuerabzug geltend machen können. Insofern wird es für diese Konstellation notwendig sein, das Ausmaß der dienstlichen und privaten Fahrten aufzuzeichnen, um den Vorsteuerabzug korrekt *pro rata* geltend machen zu können. Die Praxis wird zeigen, ob derartige Unternehmer diesen Arbeitsaufwand in Kauf nehmen oder allenfalls den Vorsteuerabzug nicht geltend machen. Korrekt wäre, wie gezeigt, die Aufteilung.

Ebenso ist bei einer Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs 10 UStG eine Vorsteuerkorrektur auf Basis eines Fünftels des Vorsteuerbetrags durchzuführen.⁹⁾

Hinzuweisen ist auch auf die Bestimmung des § 12 Abs 13 UStG. Danach unterbleibt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach Abs 10, wenn der Betrag, um den der

⁴⁾ Hinsichtlich der Verwendung für Dienstfahrten liegt der Bezug zum Unternehmen ohnedies auf der Hand. Hinsichtlich des Sachbezugs liegt aber, wie erläutert, ein entgeltlicher Leistungsaustausch vor. SohIn ist in dieser Konstellation eine Nutzung von 100 % für das Unternehmen gegeben. Gleiches gilt (neben Variante 1) auch für Variante 3.

⁵⁾ Siehe FN 4.

⁶⁾ Nach Art eines Fahrtenbuchs; dies hätte in der Praxis große Probleme gemacht, da die Aufzeichnung bei Fahrrädern, gerade ohne Kilometerzähler, naturgemäß schwierig ist.

⁷⁾ ZB Bank, Versicherung. Vereinfachend wird davon ausgegangen, dass nur unecht befreite Umsätze vorliegen, und daher kein Vorsteuerabzug gegeben ist. In der Praxis wird ein Teil der Umsätze steuerpflichtig sein, sodass nicht direkt zuordenbare Vorsteuern zu schlüsseln sind.

⁸⁾ Bzw nur im Ausmaß des Vorsteuerschlüssels.

⁹⁾ Vgl dazu mit instruktiven Beispielen *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 12 Tz 311.

Vorsteuerabzug für einen Gegenstand für das Kalenderjahr zu berechtigen ist, 60 Euro nicht übersteigt.¹⁰⁾

- **Beispiel**

Die Bank B kauft ein Fahrrad um 6.000 Euro, das der Mitarbeiter im Jahr 1 zu 80 % für private Fahrten nutzt. Sohın wird der Vorsteuerabzug im Ausmaß von 800 Euro gegeben sein. Im Jahr 2 nutzt der Mitarbeiter das Rad nur zu 70 % für private Fahrten.

Lösung: Im Jahr 2 könnte der Vorsteuerabzug iHv 140 Euro (70 % von einem Fünftel der gesamten Vorsteuer) geltend gemacht werden. Abgezogen wurden aber bereits 160 Euro (800 Euro, davon ein Fünftel). Somit kommt es zu einer Korrektur von 20 Euro. Da die Korrektur 60 Euro nicht übersteigt, unterbleibt sie.

Mietet oder least der Unternehmer die Fahrräder, wird der Vorsteuerabzug für den jeweiligen Leistungszeitraum geltend zu machen sein; eine Korrektur in Folgejahren kann daher unterbleiben.¹¹⁾

Der Verweis des BMF auf § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG ist daher so zu verstehen, dass in Sonderfällen auch die unternehmerische Nutzung fraglich sein kann. Dies wird etwa bei einer Körperschaft öffentlichen Rechts der Fall sein, wenn die Nutzung für den nicht-unternehmerischen Bereich die Grenze von 90 % übersteigt.

i

Auf den Punkt gebracht

- Das BMF erblickt in einem Sachbezug durch die Überlassung eines Dienstfahrrads für private Fahrten einen (entgeltlichen) Leistungsaustausch im Sinne eines tauschähnlichen Umsatzes.
- Als Bemessungsgrundlage kann der Wert der Sachbezugswertverordnung, also null, herangezogen werden.
- Dienstliche und private Fahrten stellen den Bezug zum Unternehmen dar, sodass eine Aufzeichnung dieser Fahrten unterbleiben kann. Sohın ist der volle Vorsteuerabzug gegeben.
- Unecht steuerbefreite Unternehmer können den Vorsteuerabzug nur im Ausmaß der Fahrten im Rahmen des Sachbezugs geltend machen. Hierfür werden Aufzeichnungen notwendig sein.
- Die Grenze von 10 % des § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG wird nur in Sonderfällen, etwa bei Körperschaften öffentlichen Rechts, die im öffentlichen Wirkungsbereich tätig werden, eine konkrete praktische Bedeutung haben.

¹⁰⁾ Dazu *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 328.

¹¹⁾ Vgl dazu § 12 Abs 11 UStG, hierzu *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 326.

Ministerialentwurf zur Hauptfeststellung der wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens

Am 16. 2. 2022 endete die Begutachtungsfrist zum Ministerialentwurf betreffend ein Bundesgesetz, mit dem das Bewertungsgesetz 1955, das Bodenschätzungsgesetz 1970 und das Grundsteuergesetz 1955 geändert werden (179/ME 27. GP). Wesentliche Inhalte des Ministerialentwurfs sind die Berücksichtigung klimatischer Verhältnisse sowie der Betriebsgröße im Rahmen der Hauptfeststellung von Einheitswerten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie die Einführung der Kundmachung der Ergebnisse der Bodenschätzung in elektronischer Form und Evaluierung der Grundlagen für die Bodenschätzung (Musterstücke).