

Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch

Mag. Barbara Slawitsch

Einleitung

- Zusammenhang Eigenverbrauch - Vorsteuerabzug
 - Ziel der Umsatzsteuer: Belastung des Letztverbrauchs
 - Erwerb für das Unternehmen: Vorsteuerabzug
 - Zweck der Eigenverbrauchsbesteuerung: Verhinderung der Besserstellung eines Unternehmers gegenüber einem „gewöhnlichen Verbraucher“

Einleitung

- **Zusammenhang Eigenverbrauch - Vorsteuerabzug**
 - § 12 (1) UStG: Vorsteuerabzug für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für das Unternehmen ausgeführt worden sind
 - § 12 (2) UStG: Lieferungen und sonstige Leistungen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen

Einleitung

- Zusammenhang Eigenverbrauch - Vorsteuerabzug
 - 100%-ige Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen: voller Vorsteuerabzug
 - Die vorsteuerentlastete unternehmensfremde Nutzung / die Entnahme unterliegt der Eigenverbrauchsbesteuerung

Überblick

- **Umsetzung: 5 Eigenverbrauchstatbestände**
 - Entnahmeeigenverbrauch
 - Nutzungseigenverbrauch
 - Eigenverbrauch durch sonstige Leistungen
 - Keine Verknüpfung mit dem Vorsteuerabzug
 - Aufwandseigenverbrauch
 - Eigenverbrauch für Auslandsleistungen

 - Sonderfall: Nutzungseigenverbrauch von Gebäuden

Entnahmeeigenverbrauch

➤ § 3 (2) UStG

Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, oder
- für jede andere unentgeltliche Zuwendung, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.

Eine Besteuerung erfolgt nur dann, wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

➤ Art 5 (6) der 6. MWSt-RL

Entnahmeeigenverbrauch

- Abstrakte Berechtigung zum VStA oder konkrete Inanspruchnahme des VStA?
 - HM: nach dem Wortlaut genügt abstrakte Berechtigung
 - Mindermeinung: konkrete Inanspruchnahme des VStA erforderlich
 - Ziel der Eigenverbrauchsbesteuerung: Gleichstellung Unternehmer – gewöhnlicher Verbraucher

Entnahmeeigenverbrauch

➤ (1) Steuerpflicht nur bei Vorsteuerabzug für den Gegenstand

Beispiel 1a: Ein Unternehmer erwirbt im Jahr 2002 einen Klein-LKW von einem Privaten für sein Unternehmen. Für den Erwerb des Klein-LKW war der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. 2004 entnimmt er den Klein-LKW für private Zwecke.

- Entnahme: Kein Eigenverbrauch nach § 3 (2) UStG
 - Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3 (2) UStG nur bei VStA für den Gegenstand
 - VStA für laufende Aufwendungen führt nicht zu einer Steuerpflicht nach § 3 (2) UStG

Entnahmeeigenverbrauch

Beispiel 1b: Ein Unternehmer erwirbt im Jahr 2002 einen PC für sein Unternehmen um € 2000 + € 400 USt. Im Jahr 2004 wird der PC entnommen. Im Entnahmezeitpunkt hat der PC einen Wiederbeschaffungspreis von € 1000.

- Entnahme: Eigenverbrauch nach § 3 (2) UStG
- BMG: Wiederbeschaffungspreis gem § 4 (8) lit a UStG (Art 11 Teil Teil A (1) lit b der 6. MWSt-RL)

Entnahmeeigenverbrauch

➤ (2) Voller oder teilweiser Vorsteuerabzug

Beispiel 2a): Ein Versicherungsunternehmen erwirbt im Jahr 2002 einen PC um € 2000 + € 400 USt. Der PC wird zu 70% für unecht steuerbefreite und zu 30% für steuerpflichtige Umsätze verwendet. Im Jahr 2004 wird der PC entnommen. Im Entnahmezeitpunkt hat der PC einen Wiederbeschaffungspreis von € 1000.

- Berechtigung zum Vorsteuerabzug iHv 30%

Entnahmeeigenverbrauch

- Mehrere Lösungsmöglichkeiten
 - (I) HM: Erwerb des PC: teilweiser VStA \Rightarrow Entnahme ist steuerbar
 - BMG: (voller) Wiederbeschaffungspreis
 - Positive Vorsteuerkorrektur iHv $\frac{3}{5}$ der nicht abgezogenen Vorsteuer
 - (II) Nur insoweit ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, ist eine Besteuerung nach § 3 (2) UStG vorzunehmen
 - Steuerpflicht nur für 30% des EV (BMG des EV: 30% des Wiederbeschaffungspreises)

Entnahmeeigenverbrauch

➤ (2) Voller oder teilweiser Vorsteuerabzug

Beispiel 2b): Ein Versicherungsunternehmen erwirbt im Jahr 2001 einen PC um € 2000 + € 400 USt und verwendet diesen zunächst ausschließlich für Versicherungsumsätze, ein Vorsteuerabzug steht daher nicht zu. Im Jahr 2003 wird der PC (zum Teil) für steuerpflichtige Umsätze verwendet. Im Jahr 2004 wird der PC entnommen. WBP des PC: € 1000.

- Positive Vorsteuerkorrektur im Jahr 2003: Berechtigung zum teilweisen Vorsteuerabzug

Entnahmeeigenverbrauch

➤ (2) Voller oder teilweiser Vorsteuerabzug

Beispiel 2c): Ein Unternehmer erwirbt im Jahr 2003 einen PC um € 2000 + € 400 USt und ordnet ihn zu 70% seinem Unternehmen zu.

i) Im Jahr 2004 entnimmt er den PC für private Zwecke

ii) Im Jahr 2004 nutzt er den PC ausschließlich für unternehmerische Zwecke. Anschließend entnimmt er den PC für seinen privaten Bedarf.

- Vorsteuerabzug iHv 70%
- Eigenverbrauch nach § 3 (2) UStG von 70% des Wiederbeschaffungspreises
- Im Fall ii) keine Änderung zu i)

Entnahmeeigenverbrauch

- (3) „wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben“

Beispiel 3: Ein Unternehmer erwirbt im Jahr 2001 einen Klein-LKW von einem Privaten für sein Unternehmen. Im Jahr 2002 lässt er einen neuen, leistungsstärkeren Motor in den Klein-LKW einbauen. Im Jahr 2004 entnimmt er den Klein-LKW für private Zwecke. WBP des Motors € 1000, WBP des Klein-LKW € 6000.

- BMG für den Eigenverbrauch € 1000 oder € 6000?

Entnahmeeigenverbrauch

- EuGH „Fischer und Brandenstein“, (Rs C-322/99, C-323/99)
 - Bestandteile sind sowohl die Teile, die im Zeitpunkt des ursprünglichen Erwerbs des Gegenstands vorhanden waren, als auch diejenigen, die später in ihn eingegangen sind
 - Nur greifbare und körperliche Objekte (keine Dienstleistungen)
 - Der Gegenstand muss untrennbarer Teil eines anderen Gegenstands werden, indem er seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart verliert
 - Steuerpflicht für Entnahme nur, wenn die Lieferung von Gegenständen zu einer dauerhaften Werterhöhung führt, die im Zeitpunkt der Entnahme noch nicht vollständig verbraucht ist

Entnahmeeigenverbrauch

- EuGH „Fischer und Brandenstein“, (Rs C-322/99, C-323/99)
 - Entnimmt ein Steuerpflichtiger einen Gegenstand, den er ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat und der nach seiner Anschaffung Gegenstand von Arbeiten war, die zum Einbau von „Bestandteilen“ geführt haben, **unterliegen nur die Bestandteile, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, der Steuerpflicht**
 - BMG: Einkaufspreis der Bestandteile im Zeitpunkt der Entnahme
- UStR Rz 365 f: partielle Eigenverbrauchsbesteuerung ⇒ Entnahmebesteuerung nur hinsichtlich des Bestandteils

Entnahmeeigenverbrauch

- Nur die Lieferung von Gegenständen kann zu Bestandteilen führen

Beispiel 4: An einem Klein-LKW, der ohne Vorsteuerabzugsberechtigung um € 5000 erworben wurde, wurden umfangreiche Karosseriearbeiten (€ 6000 + € 1200 USt) durchgeführt, deren Wert im Zeitpunkt der Entnahme noch nicht vollständig verbraucht ist. Der Klein-LKW wird 2 Jahre nach den Arbeiten für private Zwecke entnommen.

Entnahmeeigenverbrauch

- EuGH „Fischer und Brandenstein“, (Rs C-322/99, C-323/99) :
 - Entnahme unterliegt nicht der Eigenverbrauchsbesteuerung
 - Jedoch Vorsteuerkorrektur nach Art 20 (1) lit b der 6. MWSt-RL (§ 12 (10) UStG), wenn die Arbeiten nicht zum Einbau von Bestandteilen geführt haben und der Wert der Arbeiten vor der Überführung des Gegenstands in das Privatvermögen nicht vollständig verbraucht worden ist

Nutzungseigenverbrauch

➤ § 3a (1a) Z 1 UStG

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

1. Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, **der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat**, durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;

Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes.

➤ Art 6 (2) lit a der 6. MWSt-RL

Nutzungseigenverbrauch

- (1) 100%-ige Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen, teilweise Privatnutzung

Beispiel 5: Ein Unternehmer verwendet einen seinem Unternehmen zugehörigen Klein-LKW zu 20% für Privatfahrten. Für den Erwerb des Klein-LKW war der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt. Im Zusammenhang mit dem Klein-LKW sind folgende Kosten angefallen:

<i>AfA</i>	<i>€ 4000</i>
<i>Versicherung</i>	<i>€ 1500</i>
<i>Treibstoff</i>	<i>€ 3000</i>
<i>Reparaturen</i>	<i>€ 1000</i>

Nutzungseigenverbrauch

- Steuerpflicht nach § 3a (1a) Z 1 UStG
- BMG: die auf die Ausführung der Leistung entfallenden Kosten (§ 4 (8) lit b UStG, Art 11 Teil A (1) lit c der 6. MWSt-RL)
 - **Gegenstand**
 - hat zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt \Rightarrow AfA unterliegt im Ausmaß der privaten Nutzung (20%) der Steuerpflicht nach § 3a (1a) Z 1 UStG

Nutzungseigenverbrauch

- **Gebrauchs- und Erhaltungskosten**
 - EuGH „Mohsche“ (Rs C-193/91): Besteuerung der privaten Verwendung ist unzulässig, soweit die Verwendung Dienstleistungen umfasst, die der Steuerpflichtige von Dritten zur Erhaltung oder zum Gebrauch des Gegenstands ohne die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat
 - **Versicherung:** unecht steuerbefreit \Rightarrow (anteilige) Kosten sind aus der Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch auszuscheiden
 - **Treibstoff, Reparatur:** bei vollem Vorsteuerabzug \Rightarrow Einbeziehung der anteiligen Kosten in die Bemessungsgrundlage des Eigenverbrauchs

Nutzungseigenverbrauch

- (2) 100%-ige Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen, der Gegenstand hat nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt

Beispiel 6: Ein Unternehmer verwendet einen seinem Unternehmen zugehörigen Klein-LKW zu 20% für Privatfahrten. Für die Anschaffung konnte er keinen Vorsteuerabzug geltend machen, da der Erwerb von einem Privaten erfolgte. Folgende Kosten sind in Zusammenhang mit dem Klein-LKW angefallen:

<i>AfA</i>	<i>€ 4000</i>
<i>Versicherung</i>	<i>€ 1500</i>
<i>Treibstoff</i>	<i>€ 3000</i>
<i>Reparatur</i>	<i>€ 1000</i>

Nutzungseigenverbrauch

- EuGH „Kühne“ (Rs 50/88)
 - Hat der Gegenstand nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt \Rightarrow AfA unterliegt keiner EV-Besteuerung
 - Das gilt auch dann, wenn die Aufwendungen für den Gebrauch oder die Erhaltung des Gegenstands zum Vorsteuerabzug berechtigt haben
 - ein Vorsteuerabzug für Gebrauchs- und Erhaltungskosten führt daher nicht dazu, dass der Gegenstand selbst zu einem teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat

Nutzungseigenverbrauch

- EuGH „Kühne“ (Rs 50/88)
 - Es würde mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem in Einklang stehen, die Steuer zwar nicht auf die Abschreibung, wohl aber auf die Ausgaben für die Gebrauchs- und Erhaltungskosten zu erheben, für die ein Recht zum Vorsteuerabzug besteht
 - Differenzierung Gegenstand – Gebrauchs- und Erhaltungskosten
- Verknüpfung mit dem VStA auf der Ebene der BMG

Nutzungseigenverbrauch

- (3) Zuordnung zum Unternehmen nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung

Beispiel 7: Ein Unternehmer erwirbt einen Klein-LKW um € 30.000 + € 6000 USt. Er ordnet es entsprechend der beruflichen Verwendung zu 60% seinem Unternehmen zu.

- VStA iHv 60%
- Nichtunternehmerische Nutzung ist nicht steuerbar

EV durch sonstige Leistungen

➤ § 3a (1a) Z 2 UStG

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt:

2. die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

➤ Art 6 (2) lit b der 6. MWSt-RL

➤ BMG: die auf die Ausführung der Leistung entfallenden Kosten (§ 4 (8) lit b UStG, Art 11 Teil A Abs 1 lit c der 6. MWSt-RL)

EV durch sonstige Leistungen

- Kein Zusammenhang mit einem VStA
 - Rechtfertigung?
 - Gleichstellung Unternehmer - Letztverbraucher
- Abgrenzung zu anderen Eigenverbrauchstatbeständen daher von großer Bedeutung
- Unter § 3a (1a) Z 2 UStG fallen
 - sonstige Leistungen an Dritte aus unternehmensfremden Gründen

Beispiel: Arbeitnehmer werden für die Reparatur eines Hauses eingesetzt. Der Hauseigentümer, ein Freund des Unternehmers, entrichtet dafür kein Entgelt.

EV durch sonstige Leistungen

- Die Inanspruchnahme sonstiger Leistungen durch den Unternehmer für seine eigene nichtunternehmerische Sphäre
Beispiel: Arbeitnehmer eines Reinigungsunternehmens reinigen auch die Privatwohnung des Unternehmers
 - Sonstige Leistungen, die der Unternehmer für den Bedarf seines Personals unentgeltlich erbringen lässt
 - EuGH „Fillibeck“ (Rs C-258/95)
- Eigenleistungen des Unternehmers sind nicht in die BMG für den Eigenverbrauch einzubeziehen

EV durch sonstige Leistungen

- Gleichzeitige Verwendung von Gegenständen und sonstigen Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke

Beispiel 8: Der Unternehmer lässt seine Tochter durch seine Arbeitnehmer täglich mit einem dem Unternehmen zugehörigen Klein-LKW (für dessen Erwerb kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte) zur Schule befördern.

- HM: Insgesamt Eigenverbrauch durch sonstige Leistung
 ⇒ BMG sind alle auf die Ausführung der Leistung entfallenden Kosten (anteiliger Lohn, anteilige LKW-Kosten: AfA, Treibstoff, Versicherung etc)

EV durch sonstige Leistungen

- Variante: Aufspaltung in einen Eigenverbrauch durch sonstige Leistungen und in einen Nutzungseigenverbrauch \Rightarrow nur die Kosten, für die eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestand, sind in die BMG des Nutzungseigenverbrauchs einzubeziehen
- Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung vs Verknüpfung zwischen Eigenverbrauch und Vorsteuerabzug
- UStR Rz 482: EV durch sonstige Leistung, wenn mit der Verwendung eines unternehmerischen Gegenstands für nichtunternehmerische Zwecke ein Dienstleistungsanteil von nicht nur untergeordneter Bedeutung verknüpft ist

Aufwandseigenverbrauch

➤ § 1 (1) Z 2 lit a UStG

Aufwandseigenverbrauch liegt vor, soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen und nach § 20 (1) Z 1 bis 5 EStG oder nach § 12 (1) Z 1 bis 5 KStG nicht abzugsfähig sind. Dies gilt nicht für Ausgaben (Aufwendungen), die Leistungen betreffen, welche auf Grund des § 12 (2) UStG nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, sowie für Geldzuwendungen. Eine Besteuerung erfolgt nur dann, **wenn der Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.**

Aufwandseigenverbrauch

- **Verknüpfung mit dem Vorsteuerabzug**
 - Inanspruchnahme von Leistungen, deren Entgelte überwiegend ertragsteuerlich nicht abzugsfähig sind, gelten grundsätzlich als nicht für das Unternehmen ausgeführt
 - Berechtigt eine solche Leistung ausnahmsweise zum Vorsteuerabzug ⇒ Aufwandseigenverbrauch
- Art 17 (6) der 6. MWSt-RL

EV für Auslandsleistungen

➤ § 1 (1) Z 2 lit b UStG

Eigenverbrauch liegt vor, soweit ein Unternehmer Ausgaben (Aufwendungen) tätigt, die Leistungen im Ausland betreffen, die, wären sie im Inland an den Unternehmer ausgeführt worden, den Unternehmer nach § 12 (2) Z 2 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten; **dies gilt nur insoweit, als der Unternehmer im Ausland einen Anspruch auf Vergütung der ausländischen Vorsteuer hat.** Dieser Tatbestand ist auf Umsätze anzuwenden, die vor dem 1.1.2006 ausgeführt werden.

➤ Rechtfertigung(sversuch) mit Art 17 (7) der 6. MWSt-RL

EV für Auslandsleistungen

- Verknüpfung mit Vorsteuerabzugsberechtigung
 - Nach hM genügt bloßer Anspruch auf Vergütung
- Eigenverbrauch für Auslandsleistungen dient nicht der Gleichstellung Unternehmer – gewöhnlicher Verbraucher

Sonderfall Grundstücke

➤ **§ 3a (1a) letzter Satz UStG idF ab 1.5.2004**

Z 1 gilt nicht für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes

➤ **§ 12 (3) Z 4 UStG idF ab 1.5.2004**

Kein Vorsteuerabzug für die unternehmensfremde Nutzung eines Grundstückes

Beispiel 9: Ein Unternehmer nutzt ein Gebäude, welches seinem Unternehmen zugeordnet ist, zu 70% unternehmerisch und zu 30% privat. Die Vorsteuern aus der Errichtung betragen € 120.000.

- Private Nutzung ist nicht steuerbar, kein VStA
- Im Ergebnis: VStA iHv 70%

Sonderfall Grundstücke

- Art 6 (2) Satz 2 der 6. MWSt-RL
 - „Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen“
- Bei Unterstellung der Richtlinienkonformität der österreichischen Rechtslage ⇒ Rechtfertigung des Vorsteuerausschlusses des § 12 (3) Z 4 UStG
- Problematisch: Übergangsfälle
- Abweichung vom System des vollen VStA + Eigenverbrauchsbesteuerung

Zusammenfassung

- Zusammenhang zwischen Eigenverbrauch und Vorsteuerabzug ergibt sich aus dem Ziel der Eigenverbrauchsbesteuerung (Gleichstellung Unternehmer – gewöhnlicher Verbraucher)
- Entnahme-, Nutzungseigenverbrauch
 - Verknüpfung der Besteuerung mit der Berechtigung zum Vorsteuerabzug
 - Entnahmeeigenverbrauch: VStA als Tatbestandsvoraussetzung; problematisch: teilweiser Vorsteuerabzug
 - Nutzungseigenverbrauch: Verknüpfung über die BMG

Zusammenfassung

- EV durch sonstige Leistungen
 - kein Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug, kann im Hinblick auf die Gleichstellung Unternehmer – gewöhnlicher Verbraucher grundsätzlich gerechtfertigt werden
 - Abgrenzung zu anderen EV-Tatbeständen von Bedeutung (problematisch: gemischte Vorgänge)
- 2 Abweichungen
 - Eigenverbrauch für Auslandsleistungen: Verknüpfung mit dem Vorsteuerabzug, dient aber nicht der Gleichstellung Unternehmer – gewöhnlicher Verbraucher
 - Nutzungseigenverbrauch für Gebäude: innerstaatliche Ausnahmeregelung seit 1.5.2004; Privatnutzung ist nicht steuerbar; Vorsteuerausschluss