

Normalwert und Eigenverbrauch

Barbara Gunacker-Slawitsch

Umsatzsteuertag, Linz, 12.11.2014

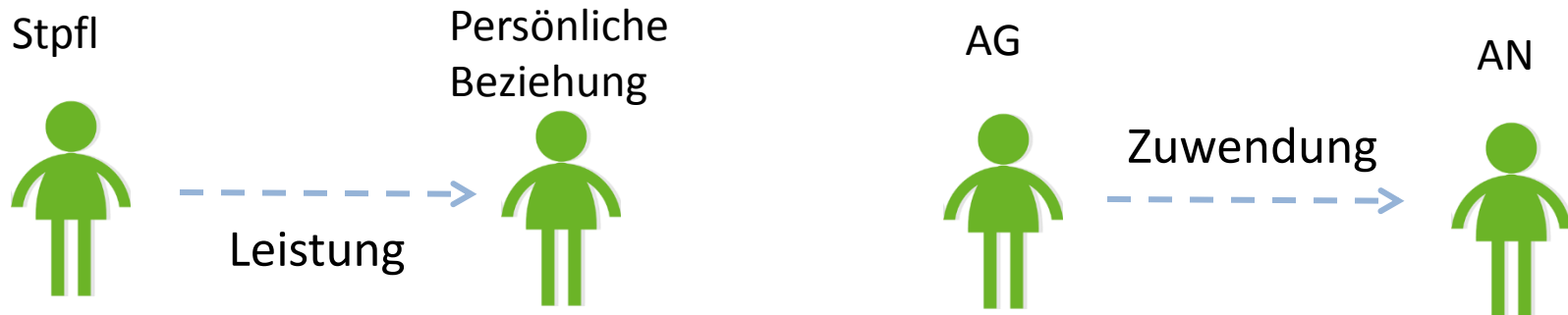


Ausgangsfälle

➤ Leistung gegen ein geringes Entgelt

Bemessungsgrundlage ?

ZB in folgenden Sachverhalten:

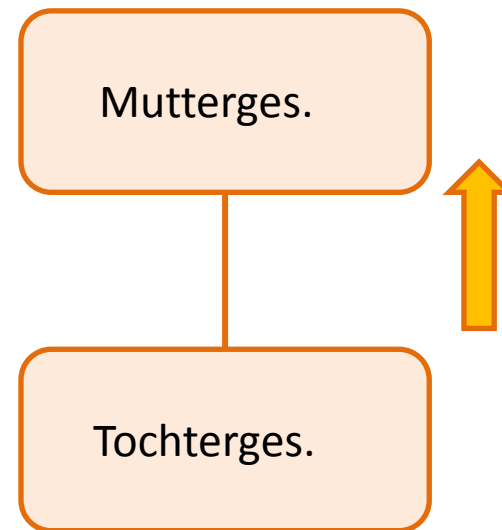
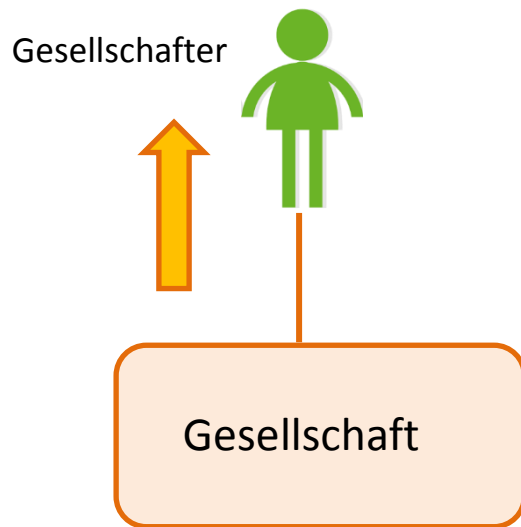


Ausgangsfälle

- Leistung gegen ein geringes Entgelt

Bemessungsgrundlage ?

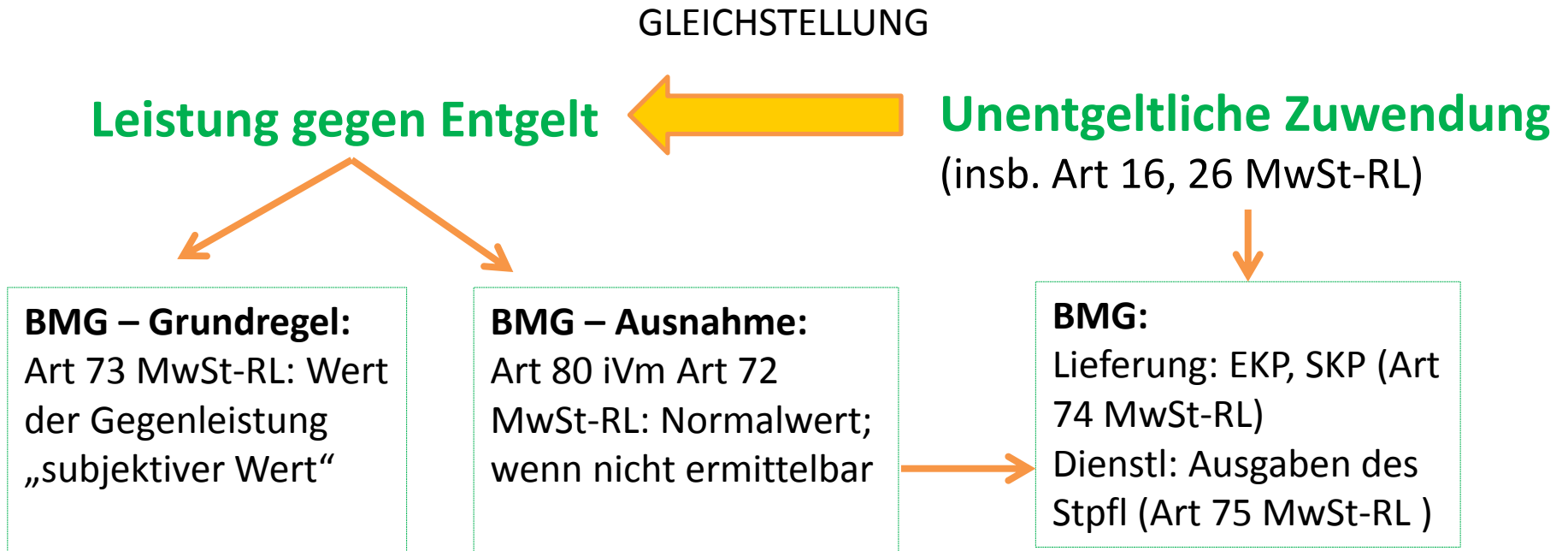
ZB in folgenden Sachverhalten:



Überblick

- **Abgrenzung Eigenverbrauch – Normalwert**
- **In welchen Fällen bildet der Normalwert die Bemessungsgrundlage?**
 - Art 80 MwSt-RL
 - § 4 Abs 9 UStG
 - Für Zwecke außerhalb des Unternehmens
 - Für den Bedarf des Personals
 - Nicht oder nicht zum vollen VStA berechtigter Empfänger
 - Sonderfall Grundstücke
- **Wie ist der Normalwert zu ermitteln?**
 - Art 72 MwSt-RL, § 4 Abs 9 UStG
 - Selbständiger (unabhängiger) Lieferer oder Dienstleistungserbringer
 - In welchen Fällen kann eine vergleichbare Leistung ermittelt werden?

Grundlagen



Abgrenzung Eigenverbrauch – Normalwert

➤ **Lieferung oder Dienstleistung gegen ein geringes Entgelt**

- Traditionelle Sichtweise in Ö: Motivation
- EuGH (20.1.2005, C-412/03, *Scandic*; 9.6.2011, C-285/10, *Campsa*)
 - Bei unmittelbarem Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung → Leistungsaustausch
 - Auch wenn das Entgelt unter den Selbstkosten liegt



Daher: „zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung und -umgehung“ →
Art 80 MwSt-RL (§ 4 Abs 9 UStG)

Normalwert - Anwendungsbereich

Art 80 MwSt-RL

„Zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung können die Mitgliedstaaten in jedem der folgenden Fälle Maßnahmen treffen, um sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferungen von Gegenständen oder für Dienstleistungen, an Empfänger, zu denen familiäre oder andere enge persönliche Bindungen, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen, gemäß der Definition des Mitgliedstaats, bestehen, der Normalwert ist:

a) sofern die Gegenleistung niedriger als der Normalwert ist und der Erwerber oder Dienstleistungsempfänger nicht zum vollen Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 sowie 173 bis 177 berechtigt ist;

Art 80 MwSt-RL

b) sofern die Gegenleistung niedriger als der Normalwert ist, der Lieferer oder Dienstleistungserbringer nicht zum vollen Vorsteuerabzug [...] berechtigt ist und der Umsatz einer Befreiung [...] unterliegt;

c) sofern die Gegenleistung höher als der Normalwert ist und der Lieferer oder Dienstleistungserbringer nicht zum vollen Vorsteuerabzug gemäß den Artikeln 167 bis 171 sowie 173 bis 177 berechtigt ist.“

Art 80 MwSt-RL

➤ Sinn und Zweck

- Verhinderung von Steuerhinterziehung und -umgehung
- USt bei nahestehenden Personen aufgrund einer „sachgerechten“ Bemessungsgrundlage zu erheben
- Vereinfachung der Sachverhaltsermittlung

➤ EuGH-Rechtsprechung

- Art 80 MwSt-RL ist eng auszulegen
- Abschließende Aufzählung
- Unmittelbare Wirkung
- EuGH 26.4.2012, C-621/10, *Balkan and Sea Properties*

§ 4 Abs 9 UStG

„Ungeachtet Abs. 1 ist der Normalwert die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen durch den Unternehmer **für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen** oder **für den Bedarf seines Personals**, sofern

a) das Entgelt niedriger als der Normalwert ist und der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung **nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt** ist;

b) das Entgelt niedriger als der Normalwert ist, der Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umsatz gemäß § 6 Abs 1 Z 7 bis 26 oder Z 28 steuerfrei ist;

c) das Entgelt höher als der Normalwert ist und der Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Dies gilt nicht für die Lieferung von Grundstücken sowie für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.“

„für Zwecke außerhalb des Unternehmens“

➤ Unionsrecht

Unternehmensbereich		Privater Bereich
Wirtschaftlicher Tätigkeitsbereich	Nicht-wirtschaftlicher Tätigkeitsbereich	Privater (konsumorientierter) Bereich

➤ öUStG

- Kein einheitlicher Unternehmensbegriff (§ 2 - § 12 UStG)
- Eigenständige Interpretation von § 4 Abs 9 UStG möglich
- § 4 Abs 9 UStG ist richtlinienkonform interpretierbar

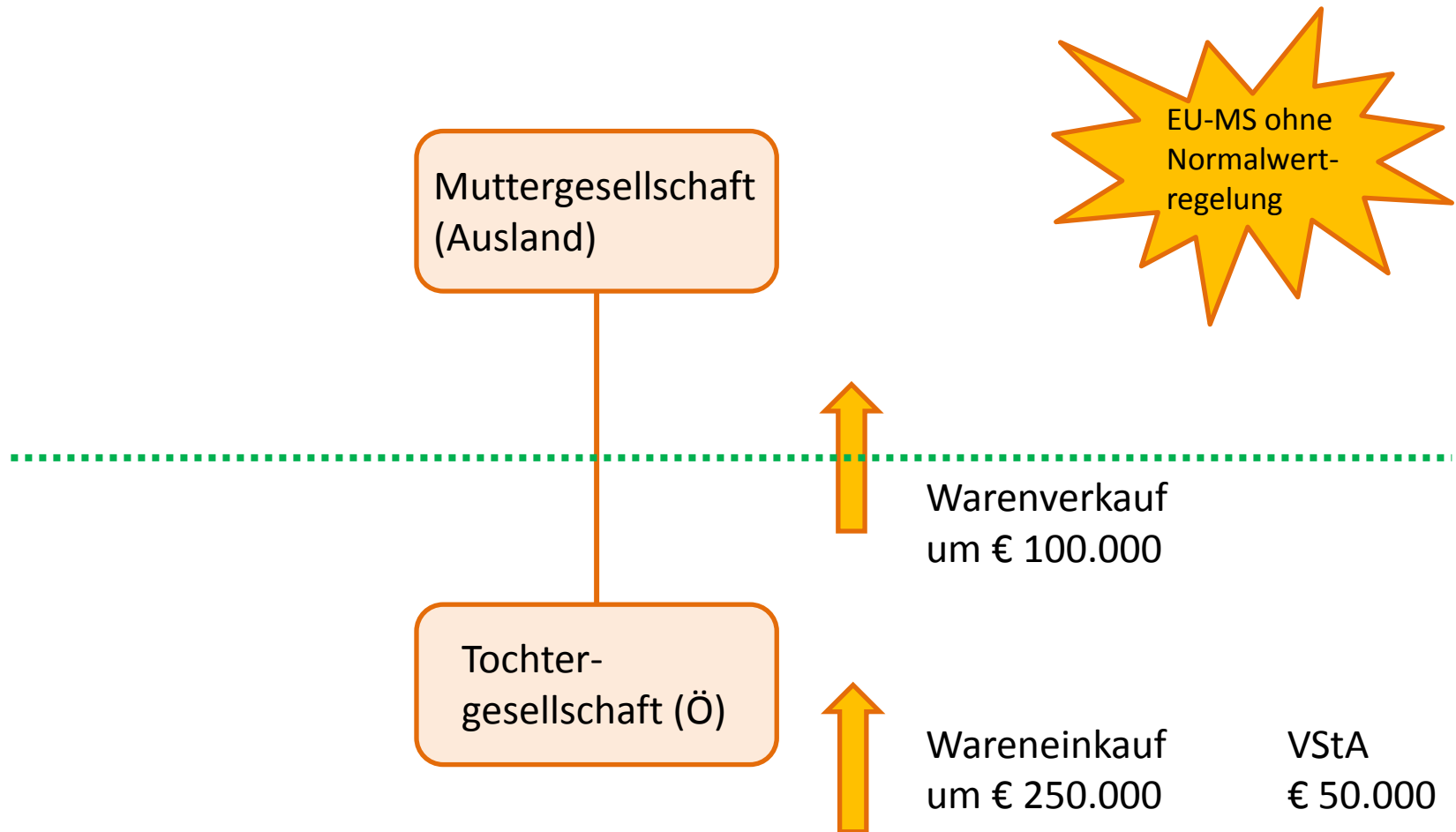
„für Zwecke außerhalb des Unternehmens“

➤ öUStG

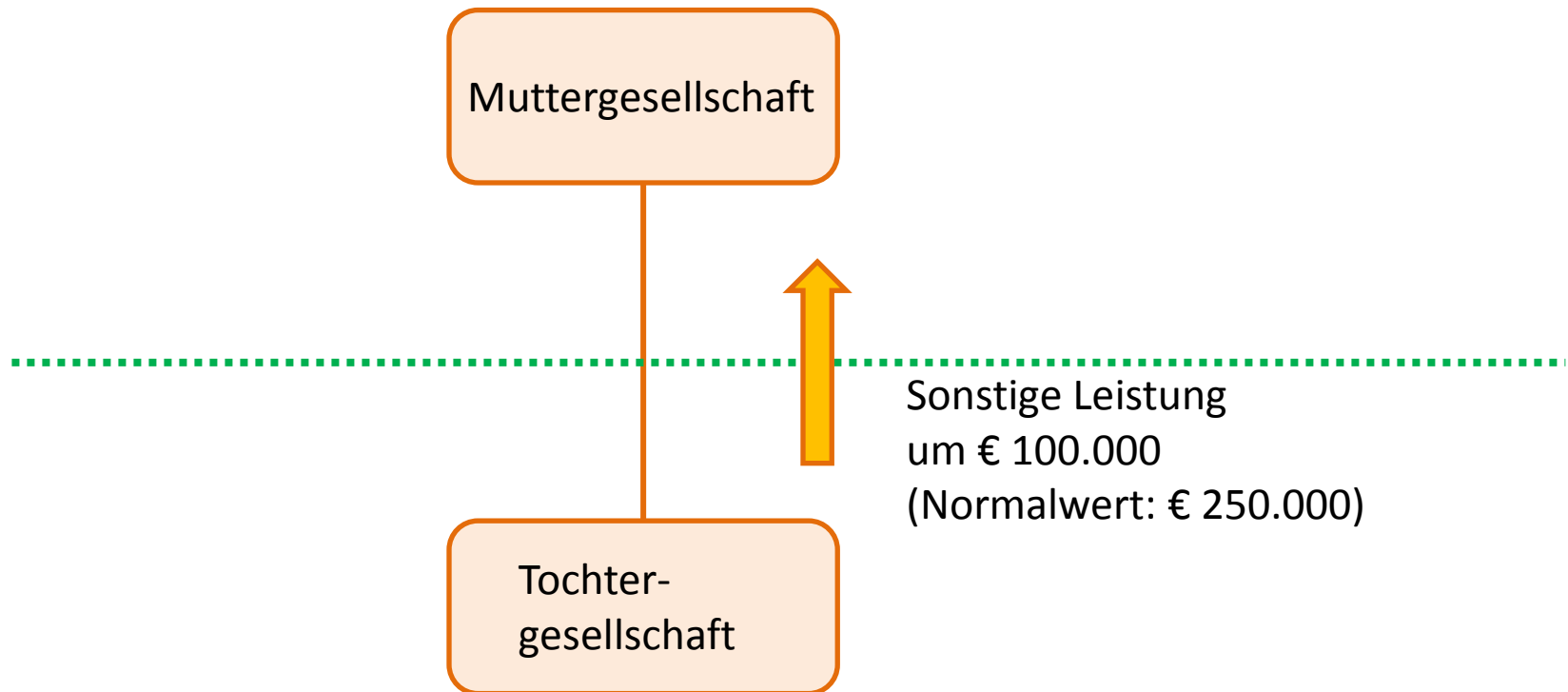
- **ErIRV:** Gemeint sind „außerbetriebliche Motive (familiäre oder freundschaftliche Nahebeziehungen, Gesellschafterstellung oder gesellschaftliche Verflechtung, Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften, Arbeitgeber-, Arbeitnehmerverhältnis, usw.)“

Beispiel: Eine Gesellschaft, deren Geschäftsinhalt im Handel mit hochwertigen Einrichtungsgegenständen besteht, veräußert an ihren Gesellschafter ein Doppelbett um € 1.500 zuzüglich USt. Der Einkaufspreis für dieses Bett belief sich auf € 1.000 netto, der übliche Einzelhandelsverkaufspreis beträgt € 2.000 zuzüglich USt.

„für Zwecke außerhalb des Unternehmens“



„für Zwecke außerhalb des Unternehmens“



„für den Bedarf des Personals“

- Begriff aus §§ 3 Abs 2, 3a Abs 1a UStG (EV)
- Kein steuerbarer EV, wenn das unternehmerische Interesse an der Zuwendung dominiert
- Aus § 4 Abs 9 UStG folgt: Anwendung ebenfalls nur bei Befriedigung eines „privaten“ Bedarfs des Personals
- Keine Gefahr einer Steuerumgehung durch Umgehung der Eigenverbrauchsbesteuerung
- Vgl auch zB BFH 15.11.2007, V R 15/06

„für den Bedarf des Personals“

Beispiele:



Mitarbeiter eines Fleischerzeugungs- und Fleischvermarktungsunternehmens können Mittagsmahlzeiten in der werkseigenen Kantine zu einem Preis unter den Selbstkosten des Arbeitgebers erwerben.

Mitarbeiter eines Großhandelsbetriebes haben die Möglichkeit Mittagsmahlzeiten, die in der Kantine verzehrt werden können, um € 2 zu erwerben.

Nicht zum (vollen) VStA berechtigter Empfänger

- Beurteilung nach Verhältnissen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs
- Ausmaß des Vorsteuerabzugs: Verwendung für besteuerte Umsätze (Art 168 MwSt-RL)
 - Direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit Ausgangsumsätzen, die ein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen
 - Fehlt ein solcher → VStA, soweit Kosten direkt und unmittelbar mit wirtschaftlicher (steuerpflichtiger) Gesamttätigkeit zusammenhängen

Nicht zum (vollen) VStA berechtigter Empfänger

Beispiele:

Eine Gesellschaft, deren Geschäftsinhalt im Handel mit KFZ besteht, veräußert an ihren Gesellschafter B einen Renault Espace um € 25.000 zuzüglich USt (der Einkaufspreis belief sich auf € 30.000, der Listenpreis beträgt € 40.000 zuzüglich USt, ein Vorsteuerabzug steht zu). B nutzt das KFZ teilweise für unternehmerische und teilweise für private Zwecke.

- *100% VStA; USt-BMG: Entgelt (€ 25.000); B: EV gem § 3a Abs 1a Z 1 UStG*

Variante 1: Der Gesellschafter nutzt das KFZ zu 100% für private Zwecke

- *§ 4 Abs 9 UStG; BMG: Normalwert*

Nicht zum (vollen) VStA berechtigter Empfänger

Beispiele:

Variante 2: Die Gesellschaft „verkauft“ dem Gesellschafter das KFZ zum einem „Verkaufspreis“ iHv € 2.

- Symbolischer Betrag; dh EV

Variante 3: Die Gesellschaft überlässt dem Gesellschafter das KFZ dauerhaft unentgeltlich.

- EntnahmeEV

Nicht zum (vollen) VStA berechtigter Empfänger

Beispiele:

- *Eine deutsche Tochtergesellschaft liefert einen PC an die österreichische Muttergesellschaft (reine Beteiligungsholding) zu einem marktunüblich niedrigen Entgelt.*
- *Eine österreichische Tochtergesellschaft T veräußert eine EDV-Anlage an ihre österreichische Muttergesellschaft M zu einem marktunüblich niedrigen Entgelt. M nutzt die Anlage zu 70% für Zwecke ihrer steuerpflichtigen Tätigkeit und zu 30% für die bloße Beteiligungsverwaltung.*

Exkurs: Rechnungsausstellung

➤ Rechnungsausstellung

- § 12 Abs 15 UStG: Bestimmung über Steuerweiterleitung ist sinngemäß anzuwenden
- Berechtigung, die Umsatzsteuer vom Normalwert in Rechnung zu stellen

§ 4 Abs 9 lit b und c UStG

„Ungeachtet Abs. 1 ist der Normalwert die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den Bedarf seines Personals, sofern [...]

b) das Entgelt niedriger als der Normalwert ist, der Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umsatz gemäß § 6 Abs 1 Z 7 bis 26 oder Z 28 steuerfrei ist;

c) das Entgelt höher als der Normalwert ist und der Unternehmer nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.“

§ 4 Abs 9 lit b und c UStG

Beispiel (aus den ErlRV):

Ein Versicherungsvertreter erbringt steuerpflichtige Beratungsleistungen und davon unabhängig steuerbefreite Versicherungsvermittlungsleistungen an ein Unternehmen, an dem er als Gesellschafter beteiligt ist. Das Entgelt für die steuerpflichtige Leistung beläuft sich auf € 100.000 (Normalwert: € 55.000). Das Entgelt für die steuerfreie Leistung wird mit € 10.000 festgesetzt (Normalwert: € 55.000)

- BMG in beiden Fällen: Normalwert
- **Ziel:** Verhinderung ungerechtfertigter Verschiebungen hinsichtlich der Aufteilung des VStA
- **Rechnungsberichtigung**
 - Erforderlich hinsichtlich der zu hoch verrechneten (stpfl) Leistung
 - Sonst: Steuerschuld auf Grund der Rechnung

Sonderfall Grundstücke

➤ **Ausnahmen für Lieferung und V+V von Grundstücken**

„Dies gilt nicht für die Lieferung von Grundstücken sowie für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.“

Beispiel:

Eine GmbH lässt ein Gebäude errichten und vermietet es zu einem fremdunüblich niedrigen Preis an ihren Gesellschafter G. G nutzt das Gebäude zu privaten Zwecken.

- § 4 Abs 9 UStG gelangt nicht zur Anwendung

Variante: G verwendet das Gebäude für Zwecke seines Unternehmens (als Bürogebäude).

- § 4 Abs 9 UStG gelangt nicht zur Anwendung

Bemessungsgrundlage

Normalwert

Art 72 MwSt-RL

„Für die Zwecke dieser Richtlinie gilt als Normalwert der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder ein Dienstleistungsempfänger auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung der Gegenstände oder die Dienstleistung erfolgt, an einen selbständigen Lieferer oder Dienstleistungserbringer in dem Mitgliedstaat, in dem der Umsatz steuerpflichtig ist, zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten.

Kann keine vergleichbare Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen ermittelt werden, ist der Normalwert wie folgt zu bestimmen:

Art 72 MwSt-RL

- (1) bei Gegenständen, ein Betrag nicht unter dem Einkaufspreis der Gegenstände oder gleichartiger Gegenstände oder mangels eines Einkaufspreises nicht unter dem Selbstkostenpreis, und zwar jeweils zu den Preisen, die zum Zeitpunkt der Bewirkung dieser Umsätze festgestellt werden;*
- (2) bei Dienstleistungen, ein Betrag nicht unter dem Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung.“*

Gegenüberstellung: BMG EV

- Grundsätzlich: Unterschied zu Normalwert → Betrag, den der Unternehmer für Eigenverbrauch aufwenden muss

Eigenverbrauch	Bemessungsgrundlage	Verknüpfung mit VStA
EntnahmeEV (§ 3 Abs 2 UStG)	EKP im Zeitpunkt der Entn + die mit dem Einkauf verbundenen Nebenkosten Mangels EKP: SK Histor. EKP als Obergrenze sinnvoll (<i>Ruppe/Achatz</i> , § 4 Rz 168)	Ja
VerwendungsEV (§ 3a Abs 1a Z 1 UStG)	Kosten: Auslegungsspielraum der MS (EuGH 14.9.2006, C-72/05, <i>Wollny</i>); in Ö: Anlehnung an estl Ansätze	Ja
EV durch so L (§ 3a Abs 1a Z 2 UStG)	Tatsächliche Kosten der Leistungserbringung; ohne Unternehmerlohn	Nein

§ 4 Abs 9 UStG

„Normalwert ist der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung oder sonstige Leistung erfolgt, **an einen unabhängigen Lieferer oder Leistungserbringer** zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder sonstigen Leistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten.

Kann keine vergleichbare Lieferung oder sonstige Leistung ermittelt werden, ist der Normalwert unter sinngemäßer Anwendung von Abs 8 lit a und b zu bestimmen.“

„Selbständiger“ Lieferer oder Leistungserbringer

Beispiel:

Apothekenmitarbeiter können von ihrem Arbeitgeber verbilligt Medikamente kaufen (zum Selbstkostenpreis). Ein Pharmaunternehmen bietet Apothekenmitarbeitern (sämtlicher Apotheken) ebenfalls an, die eigenen Medikamente zum Großhandelspreis (somit zum Selbstkostenpreis des Arbeitgebers) zu erwerben.

- Keine Bindung iSd Art 80 MwSt-RL
- Bestimmung des Normalwerts?

Ermittlung der vergleichbaren Leistung

- Art 80 iVm Art 72 MwSt-RL und § 4 Abs 9 UStG setzen nicht automatisch die EV-BMG an
- Art 72 MwSt-RL sieht Ersatzregelung für den Fall vor, dass vergleichbare Leistung nicht bestimmt werden kann



- Daraus folgt
 - Kein überbordender Ermittlungsaufwand
 - MS verfügen über Umsetzungsspielraum hinsichtlich der Frage, in welchen Fällen die Ermittlung einer vergleichbaren Leistung nicht möglich ist

Ermittlung der vergleichbaren Leistung

➤ ErlRV

Ermittlung der vergleichbaren Leistung	Normalwert
Vergleichbare Geschäfte auch mit anderen Empfängern	Direkter Preisvergleich; subsidiär auch Marktpreise
Sachzuwendungen an Arbeitnehmer	Anknüpfung an lohnsteuerliche Sachbezugswerte
Grenzüberschreitende Sachverhalte	Heranziehung eines „für Ertragsteuerzwecke identifizierten transaktionsbezogenen Fremdvergleichspreises“ möglich
In allen übrigen Fällen	Regelmäßig: Bestimmung des Normalwerts unter sinngemäßer Anwendung von § 4 Abs 8 lit a und b UStG

Ermittlung der vergleichbaren Leistung

➤ Direkter Preisvergleich

Beispiel: Ein Friseurunternehmen gewährt seinen Angestellten in allen Filialen verbilligte Haarschnitte.

- Betrag, den der Empfänger [...] auf derselben Absatzstufe [...] an einen unabhängigen Lieferer oder Leistungserbringer zahlen müsste...
- ErlRV: Wenn vergleichbare Geschäfte auch mit anderen Empfängern
→ primär direkter Preisvergleich
- Deckung im Wortlaut von Art 80 MwSt-RL?
 - ME: JA
 - Anders, wenn der Empfänger „die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen“ zu den Bedingungen des freien Wettbewerbs auf derselben Absatzstufe auch zu einem anderen (günstigeren) Preis erwerben könnte

Ermittlung der vergleichbaren Leistung

➤ Direkter Preisvergleich

- Aus systematischen Überlegungen folgt: Die eigenen Preise des leistenden Unternehmers bilden die Obergrenze für die Bestimmung des Normalwerts

➤ Grenzüberschreitende Sachverhalte

- ErlRV: Anknüpfung an Verrechnungspreisgrundsätze

Ermittlung der vergleichbaren Leistung

➤ Zuwendungen an das Personal

Personalrabatte

Beispiel: Ein Einzelhandelsunternehmen, welches Sportartikel vertreibt, gewährt seinen Arbeitnehmern beim Einkauf von Eigenmarken-Sportartikeln einen Rabatt iHv 30%.

- Normalwert: Verkaufspreis abzüglich Vergünstigungen wie sie auch im normalen Geschäftsverkehr ohne Rücksicht auf eine Mitarbeiterstellung eingeräumt werden
- § 15 Abs 2 EStG


Ermittlung der vergleichbaren Leistung

➤ Zuwendungen an das Personal

Anknüpfung an lohnsteuerliche Sachbezugswerte

Beispiel: Mitarbeiter eines Großhandelsbetriebes haben die Möglichkeit Mittagsmahlzeiten, die in der Kantine verzehrt werden können, um € 2 zu erwerben.

- § 3 Z 17 EStG
- Anknüpfung des NW an lohnsteuerl SBW → freie Station
- UStR Rz 672

 Widerspruch zu § 4 Abs 9 UStG, wenn die lohnsteuerlichen Sachbezugswerte (deutlich) unter den darin genannten Einkaufspreisen bzw (Selbst)Kosten liegen

Zusammenfassung

Eigenverbrauch	Normalwertregelung	Grundregel für entgeltliche Leistungen
unentgeltlich	entgeltlich	
	<p><u>§ 4 Abs 9 lit a UStG:</u> Nahebeziehung der handelnden Akteure UND Entgelt < Normalwert UND Empfänger ist nicht zum VStA berechtigt</p>	<p>→ Nein: BMG = Entgelt</p> <p>→ Nein (Entgelt ist marktüblich): BMG = Entgelt</p> <p>→ Nein: BMG = Entgelt</p> <p>Zuwendungen an das Personal bei dominierendem AG-Interesse</p>

Zusammenfassung

Bemessungsgrundlage		
Eigenverbrauch	Entgelt	Normalwert
Eigene Ausgaben des Stpfl	Subjektiver, tatsächlich erhaltener Wert ← Ev. niedriger → NW ev. höher	Direkter Preisvergleich
EntnahmeEV: EKP im Zeitpunkt der Entnahme + mit dem Einkauf verbundene Nebenkosten Mangels EKP: Selbstkosten → Verknüpfung mit VStA! → Dh: Obergrenze sollten histor. AK sein		Grenzüberschreitende Sachverhalte: Orientierung an VPR möglich
VerwendungsEV: Kosten In Ö: Orientierung an estl Grundsätzen (Auslegungsspielraum der MS)		Personal: Anknüpfung an lohnsteuerl SBW → Derzeit zT Widerspruch zu § 4 (9) UStG
So L: Kosten d Leistungserbringung Ohne Unternehmerlohn		In den übrigen Fällen: EV-BMG

Herzlichen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Kontakt

Ass.-Prof. Dr. Barbara Gunacker-Slawitsch

Karl-Franzens-Universität Graz

Institut für Finanzrecht

barbara.gunacker@uni-graz.at