

TE Vwgh Erkenntnis 2013/5/23 2011/15/0139

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.05.2013

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

UStG 1994 § 3 Abs 2 idF 2003/I/134;

UStG 1994 § 3a Abs 1a Z 2 idF 2003/I/134;

1. UStG 1994 § 3 heute
2. UStG 1994 § 3 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
3. UStG 1994 § 3 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
4. UStG 1994 § 3 gültig von 01.01.2020 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. UStG 1994 § 3 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
6. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.2004 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 3 gültig von 15.07.1999 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
9. UStG 1994 § 3 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 3 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
11. UStG 1994 § 3 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995
1. UStG 1994 § 3a heute
2. UStG 1994 § 3a gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. UStG 1994 § 3a gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
6. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. UStG 1994 § 3a gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
8. UStG 1994 § 3a gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
9. UStG 1994 § 3a gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
10. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
11. UStG 1994 § 3a gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
12. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
13. UStG 1994 § 3a gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
14. UStG 1994 § 3a gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
15. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
16. UStG 1994 § 3a gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995

17. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger sowie Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der P KG in T, vertreten durch die Saxinger, Chalupsky & Partner Rechtsanwälte GmbH in 4020 Linz, Europaplatz 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 30. Juni 2011, Zl. RV/0365-L/06, betreffend Umsatzsteuer 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Kommanditgesellschaft. Sie betreibt ein Hoch- und Tiefbauunternehmen, ist aber primär im Wasserbau tätig. Geschäftsführer und Komplementär der Beschwerdeführerin ist NN.

NN und seine Ehefrau haben im Jahr 2001 ein Baugrundstück gekauft und sind seither je zur ideellen Hälfte Eigentümer. Auf diesem Grundstück wurde in den Jahren 2004 und 2005 ein Einfamilienhaus für die privaten Wohnzwecke von NN und seiner Ehefrau errichtet.

Für die Errichtung des Einfamilienhauses im Eigentum von NN und seiner Ehefrau wurde unter anderem Material verwendet, das zunächst die beschwerdeführende KG angeschafft und für welches sie den Vorsteuerabzug geltend gemacht hatte. Im Rahmen der Bauarbeiten wurden auch Dienstnehmer der beschwerdeführenden KG (Polier, Arbeiter) eingesetzt. Jene Leistungen, die nicht Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin sind, bezogen die Grundstückseigentümer (NN und seine Ehefrau) direkt von dritten Unternehmern. Zu diesen, von anderen Unternehmern bezogen Leistungen gehörten beispielsweise Dachdeckerarbeiten, Elektroarbeiten und Fliesenlegerarbeiten.

Welche Dienstnehmer der beschwerdeführenden KG Leistungen für das Gebäude im Eigentum von NN und seiner Ehefrau erbrachten und das zeitliche Ausmaß der Arbeitsleistungen wurde in Aufzeichnungen festgehalten. Den aus diesen Aufzeichnungen ermittelten Anteil an den Personalkosten buchte die beschwerdeführenden KG für einkommensteuerliche Zwecke (genauso wie das für das Gebäude des NN und seiner Ehefrau verwendete Material) als Privatentnahme "gegen das Kapitalkonto des Geschäftsführers" NN.

Die Beschwerdeführerin unterzog die Verwendung von Material für das Gebäude des NN und seiner Ehefrau als Eigenverbrauch iSd § 3 Abs. 2 UStG 1994 der Umsatzsteuer, nicht aber die Arbeitsleistung ihrer Arbeitnehmer (Polier, Arbeiter). Die Beschwerdeführerin unterzog die Verwendung von Material für das Gebäude des NN und seiner Ehefrau als Eigenverbrauch iSd Paragraph 3, Absatz 2, UStG 1994 der Umsatzsteuer, nicht aber die Arbeitsleistung ihrer Arbeitnehmer (Polier, Arbeiter).

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Verwendung von Dienstnehmern der beschwerdeführenden KG für Arbeitsleistungen am Gebäude des NN und seiner Ehefrau stelle Eigenverbrauch iSd § 3a Abs. 1a UStG 1988 dar, und erfasste daher im Umsatzsteuerbescheid 2004 die entsprechenden anteiligen Personalkosten. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Verwendung von Dienstnehmern der beschwerdeführenden KG für Arbeitsleistungen am Gebäude des NN und seiner Ehefrau stelle Eigenverbrauch iSd Paragraph 3 a, Absatz eins a, UStG 1988 dar, und erfasste daher im Umsatzsteuerbescheid 2004 die entsprechenden anteiligen Personalkosten.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Sie brachte vor, es sei zunächst zu beurteilen, ob eine Werklieferung vorliege (dann Entnahmeeigenverbrauch gemäß § 3 Abs. 2 UStG 1994) oder eine Werkleistung (dann Eigenverbrauch einer sonstigen Leistung gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994). Lasse ein Unternehmer auf seinem Privatgrundstück durch bei ihm angestellte Bauarbeiter und mit Baustoffen und Baumaschinen aus seinem Unternehmen ein Gebäude herstellen, das er ausschließlich privat nutzen wolle, so läge bei einem zahlenden Dritten eine einheitliche Werklieferung vor. Entsprechend müsse bei der Beurteilung der unentgeltlichen Wertabgabe eine einheitliche Gegenstandsentnahme in Form des fertigen Werkes angenommen werden. Aus dieser notwendigen Gesamtsicht verbiete sich ein Aufteilen der

Wertabgabe in eine Entnahme der Baustoffe und in eine Dienstleistungsentnahme in Form der Entnahme der Arbeitskraft der im Unternehmen angestellten Arbeitnehmer. Es liege somit im gegenständlichen Fall insgesamt bloß ein Eigenverbrauch durch die Entnahme eines Gegenstandes iSd § 3 Abs. 2 UStG 1994 vor. Somit dürfe das Finanzamt nicht einen Eigenverbrauch durch sonstige Leistung (hinsichtlich der Arbeitsleistung der Dienstnehmer) der Umsatzsteuer unterziehen. Die Eigenverbrauchsbesteuerung iSd § 3 Abs. 2 UStG 1994 sei nur insoweit vorzunehmen, als der entnommene Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem Vorsteuerabzug berechtigten. Die Beschwerdeführerin erhob Berufung. Sie brachte vor, es sei zunächst zu beurteilen, ob eine Werklieferung vorliege (dann Entnahmeeigenverbrauch gemäß Paragraph 3, Absatz 2, UStG 1994) oder eine Werkleistung (dann Eigenverbrauch einer sonstigen Leistung gemäß Paragraph 3 a, Absatz eins a, Ziffer 2, UStG 1994). Lasse ein Unternehmer auf seinem Privatgrundstück durch bei ihm angestellte Bauarbeiter und mit Baustoffen und Baumaschinen aus seinem Unternehmen ein Gebäude herstellen, das er ausschließlich privat nutzen wolle, so läge bei einem zahlenden Dritten eine einheitliche Werklieferung vor. Entsprechend müsse bei der Beurteilung der unentgeltlichen Wertabgabe eine einheitliche Gegenstandsentnahme in Form des fertigen Werkes angenommen werden. Aus dieser notwendigen Gesamtsicht verbiete sich ein Aufteilen der Wertabgabe in eine Entnahme der Baustoffe und in eine Dienstleistungsentnahme in Form der Entnahme der Arbeitskraft der im Unternehmen angestellten Arbeitnehmer. Es liege somit im gegenständlichen Fall insgesamt bloß ein Eigenverbrauch durch die Entnahme eines Gegenstandes iSd Paragraph 3, Absatz 2, UStG 1994 vor. Somit dürfe das Finanzamt nicht einen Eigenverbrauch durch sonstige Leistung (hinsichtlich der Arbeitsleistung der Dienstnehmer) der Umsatzsteuer unterziehen. Die Eigenverbrauchsbesteuerung iSd Paragraph 3, Absatz 2, UStG 1994 sei nur insoweit vorzunehmen, als der entnommene Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem Vorsteuerabzug berechtigten.

Sollte das Finanzamt diese Auffassung nicht teilen und entgegen dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung eine Aufteilung in die Lieferungskomponente (Material) und die Leistungskomponente (Arbeitsleistung) vornehmen, so sei zu beachten: Entsprechend den Ausführungen in Rz 76 UStR seien die Kosten für Arbeitnehmer nicht zwingend einheitlich dem Unternehmen des Arbeitgebers zuzuordnen. Die Aufteilung der Arbeitsleistung sei möglich, wenn eine klare und nachvollziehbare Trennung der Arbeitsleistung für den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich bestehe. Dass eine derartige exakte Trennung im gegenständlichen Fall anhand von Stundenaufzeichnungen vorliege, sei unstrittig. Der unternehmensfremde Dienstnehmereinsatz auf dem Grundstück des NN und seiner Ehefrau gelte daher gemäß Rz 76 UStR von vornherein als nicht für die unternehmerische Sphäre bezogen, was einen steuerbaren Eigenverbrauch der Arbeitsleistungen ausschließe.

Die belangte Behörde hielt dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin vor, dass die Errichtung des Privatgebäudes auf dem Grundstück des NN und seiner Ehefrau dem Unternehmen der beschwerdeführenden KG nicht der Erzielung von Einnahmen diene und daher nicht im Rahmen des Unternehmens der KG erfolgt sei. Folglich könne das Gebäude auch nicht dem Unternehmen der KG entnommen worden sein. Vielmehr sei die Arbeitsleistung der Dienstnehmer der KG entnommen worden. Dies stelle eine fiktive Dienstleistung iSd § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 dar. Die Besteuerung einer solchen sei gerechtfertigt, weil ein Unternehmer in Bezug auf die für seinen Privatbereich bezogene Leistung nicht besser gestellt werden solle als ein Privater. Lasse ein Privater ein Gebäude errichten, sei das gesamte hiefür zu entrichtende Entgelt, in welchem auch Lohnkosten enthalten seien, mit Umsatzsteuer belastet. Die belangte Behörde hielt dem steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin vor, dass die Errichtung des Privatgebäudes auf dem Grundstück des NN und seiner Ehefrau dem Unternehmen der beschwerdeführenden KG nicht der Erzielung von Einnahmen diene und daher nicht im Rahmen des Unternehmens der KG erfolgt sei. Folglich könne das Gebäude auch nicht dem Unternehmen der KG entnommen worden sein. Vielmehr sei die Arbeitsleistung der Dienstnehmer der KG entnommen worden. Dies stelle eine fiktive Dienstleistung iSd Paragraph 3 a, Absatz eins a, Ziffer 2, UStG 1994 dar. Die Besteuerung einer solchen sei gerechtfertigt, weil ein Unternehmer in Bezug auf die für seinen Privatbereich bezogene Leistung nicht besser gestellt werden solle als ein Privater. Lasse ein Privater ein Gebäude errichten, sei das gesamte hiefür zu entrichtende Entgelt, in welchem auch Lohnkosten enthalten seien, mit Umsatzsteuer belastet.

Der Vertreter der Beschwerdeführerin wendete ein, bei der Entnahme von Gegenständen, die üblicher Weise im Unternehmen erzeugt würden, werde der fertige Gegenstand entnommen; die Arbeitsleistungen gingen im fertigen Gegenstand genauso auf wie die Materialien, Hilfsstoffe etc., welche in großen Mengen für das Unternehmen angeschafft und am Bauhof vorrätig gehalten würden.

Würde man die Auffassung vertreten, die im Rahmen der Gebäudeerrichtung verwendeten Haupt- und Nebensstoffe seien von vornherein nicht dem Unternehmen zuzurechnen, so müsste man diese Betrachtung konsequent auch auf die Arbeitsleistung des Personals anwenden: Sobald die Dienstnehmer die "Privatbaustelle" des NN und seiner Ehefrau beträten, erbrächten sie ihre Arbeitsleistung nicht im Rahmen des Unternehmens der beschwerdeführenden KG, so dass sie nicht Objekt der Eigenverbrauchsbesteuerung wären.

Im Ergebnis wäre die Nichtzurechnung der Arbeitsleistung zum Unternehmensbereich (und daher das Nichtvorliegen eines Eigenverbrauches) insoweit konsistent, als der "Vergleichsfall" bei einem Nichtunternehmer nämlich die (nicht umsatzsteuerbare) Beschäftigung von eigenen (privaten) Dienstnehmern wäre und nicht der Zukauf von Fremdpersonal: Es sei keinem Nichtunternehmer verwehrt, für die Errichtung eines Privatgebäudes Dienstnehmer einzustellen. Tatsächlich passiere dies häufig, wenn auch zugegeben werden müsse, dass viele dieser von Privatpersonen beschäftigten Dienstnehmer ihren Meldeverpflichtungen bei der Gebietskrankenkassa sowie dem Finanzamt nicht nachkämen.

Ergänzend brachte die Beschwerdeführerin vor, die Errichtung von Gebäuden zähle zu ihren üblichen Tätigkeiten, wobei jedoch das Geschäftsvolumen im Bereich "Wasserbau" um ein Vielfaches höher sei als im "Hochbau". Da der Komplementär NN und dessen Sohn selbst Baumeister seien, hätten diese beiden den Großteil der Arbeitsleistung persönlich erbracht. Lediglich zur Überbrückung von Stillstandszeiten im Betrieb sowie bei Arbeiten, die mehrere Personen erforderten (z.B. Heben schwerer Teile), sei hilfsweise auf Unternehmenspersonal der beschwerdeführenden KG zurückgegriffen worden. Dabei seien vorwiegend Hilfsarbeiter im Einsatz gewesen und auch das nicht regelmäßig, sondern nur sporadisch. Gerade der Umstand, dass sich die von den Hilfsarbeitern konkret erbrachten Tätigkeiten (Heben von Lasten, Hilfstätigkeiten) nicht mit dem Unternehmensgegenstand (Errichtung ganzer Bauwerke) deckten, spreche für den Standpunkt der Beschwerdeführerin: Die "Kerntätigkeit" sei vom Komplementär NN und seinem Sohn erbracht worden, lediglich für Hilfsarbeiten sei sporadisch Unternehmenspersonal eingesetzt worden. Die vom Unternehmenspersonal erbrachten Dienstleistungen (Heben und Senken von Lasten, etc.) seien keine Bauleistungen, sondern bildeten nur ein kleines Fragment davon.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Die Errichtung eines Gebäudes, das nicht veräußert, sondern nach Fertigstellung privat genutzt werden solle, diene nicht der Erzielung von Einnahmen und erfolge daher nicht im Rahmen des Unternehmens.

Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn das Gebäude gegen fremdübliches Entgelt an den Geschäftsführer (und dessen Ehefrau) veräußert würde. Das Gebäude wäre dann zwar zunächst im Unternehmensbereich errichtet worden, im zu versteuernden Entgelt würden aber diesfalls auch die Lohnkosten (und ein Gewinnaufschlag) enthalten sein.

Für den konkreten Fall bedeute dies, dass das errichtete Gebäude nicht entnommen worden sein könne, weil es sich gar nicht im Unternehmensbereich befunden habe.

Hätte ein Dritter das Gebäude errichtet und nach Fertigstellung übergeben, läge zwar eine Werklieferung vor. Dies führe aber im gegenständlichen Fall nicht dazu, dass insgesamt Eigenverbrauch durch Entnahme eines Gegenstandes vorliege, weil sich das Gebäude nie im Unternehmensbereich befunden habe.

Somit stelle sich die Frage, ob die Verwendung der Dienstnehmer für die Errichtung des privaten Gebäudes als umsatzsteuerpflichtige Leistungsentnahme zu beurteilen sei.

Gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 erster Halbsatz UStG 1994 werde die unentgeltliche Erbringung von sonstigen Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens lägen, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt. Damit sei Art. 6 Abs. 2 der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG umgesetzt worden. Mit dieser Bestimmung würden auch die von Arbeitnehmern des Unternehmers für den privaten Bedarf des Unternehmers erbrachten Dienstleistungen erfasst. Gemäß Paragraph 3 a, Absatz eins a, Ziffer 2, erster Halbsatz UStG 1994 werde die unentgeltliche Erbringung von sonstigen Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens lägen, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt. Damit sei Artikel 6, Absatz 2, der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG umgesetzt worden. Mit dieser Bestimmung würden auch die von Arbeitnehmern des Unternehmers für den privaten Bedarf des Unternehmers erbrachten Dienstleistungen erfasst.

Die verwendeten Materialien seien zunächst dem Unternehmen zugeordnet worden, sodass der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden sei.

Wäre es so, dass die von den privat eingesetzten Dienstnehmern erbrachten Arbeitsleistungen von vornherein als nicht im Rahmen des Unternehmens erbracht anzusehen wären, hätte § 3a Abs. 1a Z 2 erster Halbsatz UStG 1994 keinen Anwendungsbereich. In Wahrheit sei aber gerade deshalb, weil die Gebäudeerrichtung nicht im Rahmen des Unternehmens erfolgt sei, eine Leistungsentnahme anzusetzen. Wäre es so, dass die von den privat eingesetzten Dienstnehmern erbrachten Arbeitsleistungen von vornherein als nicht im Rahmen des Unternehmens erbracht anzusehen wären, hätte Paragraph 3 a, Absatz eins a, Ziffer 2, erster Halbsatz UStG 1994 keinen Anwendungsbereich. In Wahrheit sei aber gerade deshalb, weil die Gebäudeerrichtung nicht im Rahmen des Unternehmens erfolgt sei, eine Leistungsentnahme anzusetzen.

Eine steuerpflichtige Leistungsentnahme liege auch dann vor, wenn die sonstigen Leistungen (der Arbeitnehmer) nicht den Betriebsgegenstand bildeten. Daher gehe auch der Berufungseinwand, die Dienstnehmer hätten nur Hilfsarbeiten verrichtet, die nicht ident mit dem gesamten Unternehmensgegenstand seien, ins Leere. Überdies könnten Dienstnehmer nie die ganze Bandbreite der vom Unternehmen angebotenen bzw. erbrachten Leistungen erbringen.

Nach den Berufungsausführungen eigne sich als Vergleichsfall nicht der Zukauf von Fremdpersonal, sondern die Beschäftigung von privat angestellten Dienstnehmern. Diesem Einwand halte die belangte Behörde entgegen, dass § 3a Abs. 1a Z 2 erster Halbsatz UStG 1994 bei Zutreffen dieser Rechtsansicht keinen Anwendungsbereich hätte. Die Errichtung eines Gebäudes erfolge typischerweise nicht durch eigens für die Errichtung des Privathauses privat angestellte Dienstnehmer, sondern durch steuerpflichtige Unternehmer. Es könne zwar vorkommen, dass steuerbefreite Kleinunternehmer an der Gebäudeerrichtung mitwirkten. In welchem Umfang dies der Fall sei, könne die belangte Behörde jedoch nicht feststellen und unterliege möglicherweise auch gebäudespezifischen und regionalen Unterschieden. Nach den Berufungsausführungen eigne sich als Vergleichsfall nicht der Zukauf von Fremdpersonal, sondern die Beschäftigung von privat angestellten Dienstnehmern. Diesem Einwand halte die belangte Behörde entgegen, dass Paragraph 3 a, Absatz eins a, Ziffer 2, erster Halbsatz UStG 1994 bei Zutreffen dieser Rechtsansicht keinen Anwendungsbereich hätte. Die Errichtung eines Gebäudes erfolge typischerweise nicht durch eigens für die Errichtung des Privathauses privat angestellte Dienstnehmer, sondern durch steuerpflichtige Unternehmer. Es könne zwar vorkommen, dass steuerbefreite Kleinunternehmer an der Gebäudeerrichtung mitwirkten. In welchem Umfang dies der Fall sei, könne die belangte Behörde jedoch nicht feststellen und unterliege möglicherweise auch gebäudespezifischen und regionalen Unterschieden.

Auch der allfällige Umstand, dass die Dienstnehmer nur in den Stehzeiten privat verwendet worden seien, ändere nichts daran, dass sie Dienstnehmer der beschwerdeführenden KG und nicht des Gesellschafters NN oder seiner Ehefrau gewesen seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

§ 3 Abs. 2 UStG 1994 idFBGBl. I Nr. 134/2003 lautet: Paragraph 3, Absatz 2, UStG 1994 in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 134 aus 2003, lautet:

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

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

Gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 idFBGBl. I Nr. 134/2003, wird einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt: Gemäß Paragraph 3 a, Absatz eins a, Ziffer 2, UStG 1994 in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 134 aus 2003, wird einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt:

"die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer

- -Strichaufzählung

für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,

- -Strichaufzählung

für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen."

Werden im Unternehmen Gegenstände auf Lager produziert und in späterer Folge für unternehmensfremde Zwecke des Unternehmers entnommen, so liegt in Bezug auf den fertigen Gegenstand eine Entnahme iSd § 3 Abs. 2 UStG 1994 vor (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG 1994, § 3 Abs. 2 Tz 29). Werden im Unternehmen Gegenstände auf Lager produziert und in späterer Folge für unternehmensfremde Zwecke des Unternehmers entnommen, so liegt in Bezug auf den fertigen Gegenstand eine Entnahme iSd Paragraph 3, Absatz 2, UStG 1994 vor vergleiche , Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG 1994, Paragraph 3, Absatz 2, Tz 29).

Wird hingegen ein Gegenstand im Unternehmen schon für private Zwecke des Unternehmers und abgestellt auf seine Bedürfnisse hergestellt, besteht der Vorgang einerseits in einem Entnahmeeigenverbrauch iSd § 3 Abs. 2 UStG 1994 und andererseits in einem Eigenverbrauch der sonstigen Leistung iSd § 3a Abs. 1a Z 2 leg. cit. (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 3 Tz 211). Es ist also - um den unionsrechtlichen Vorgaben der Eigenverbrauchsbesteuerung zu entsprechen - eine Aufspaltung in die Entnahme der verwendeten Gegenstände des Unternehmens und die Entnahme der Arbeitsleistungen vorzunehmen. Wird hingegen ein Gegenstand im Unternehmen schon für private Zwecke des Unternehmers und abgestellt auf seine Bedürfnisse hergestellt, besteht der Vorgang einerseits in einem Entnahmeeigenverbrauch iSd Paragraph 3, Absatz 2, UStG 1994 und andererseits in einem Eigenverbrauch der sonstigen Leistung iSd Paragraph 3 a, Absatz eins a, Ziffer 2, leg. cit. vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG4, Paragraph 3, Tz 211). Es ist also - um den unionsrechtlichen Vorgaben der Eigenverbrauchsbesteuerung zu entsprechen - eine Aufspaltung in die Entnahme der verwendeten Gegenstände des Unternehmens und die Entnahme der Arbeitsleistungen vorzunehmen.

Legt beispielsweise der Arbeitnehmer des Unternehmers Elektroleitungen im Haus des Unternehmers unter Verwendung von Material aus dem Unternehmen (Dritten gegenüber wäre eine Werklieferung gegeben), so ist hinsichtlich des Materials ein Vorgang nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 anzunehmen, hinsichtlich der Leistungen der Arbeitnehmer ein solcher nach § 3a Abs. 1a leg. cit. (vgl. nochmals Ruppe/Achatz, aaO). Legt beispielsweise der Arbeitnehmer des Unternehmers Elektroleitungen im Haus des Unternehmers unter Verwendung von Material aus dem Unternehmen (Dritten gegenüber wäre eine Werklieferung gegeben), so ist hinsichtlich des Materials ein Vorgang nach Paragraph 3, Absatz 2, UStG 1994 anzunehmen, hinsichtlich der Leistungen der Arbeitnehmer ein solcher nach Paragraph 3 a, Absatz eins a, leg. cit. vergleiche , nochmals Ruppe/Achatz, aaO).

In der Beschwerde wird zunächst gerügt, dass die belangte Behörde nicht einen einheitlichen Entnahmeeigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 angenommen hat. In der Beschwerde wird zunächst gerügt, dass die belangte Behörde nicht einen einheitlichen Entnahmeeigenverbrauch nach Paragraph 3, Absatz 2, UStG 1994 angenommen hat.

Im gegenständlichen Fall wurde auf einem Baugrundstück, das im Eigentum des Gesellschafters NN der beschwerdeführenden KG und seiner Ehefrau steht, ein Einfamilienhaus für private Wohnzwecke (des NN und seiner Ehefrau) errichtet. Das Gebäude war von vornherein für diese privaten Wohnzwecke gewidmet. Für den Bau wurden u.a. Materialien aus dem Unternehmen der Beschwerdeführerin, für welche diese früher den Vorsteuerabzug geltend gemacht hatte, entnommen. Arbeitsleistungen erbrachten NN und sein Sohn. Es wurden aber auch Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin für Arbeitsleistungen herangezogen, ohne dass der Beschwerdeführerin hierfür ein Entgelt geleistet worden wäre. Weitere Leistungen (insbesondere Dachdeckerarbeiten, Elektroarbeiten und Fliesenlegerarbeiten) wurden von fremden Unternehmern entgeltlich erbracht.

Bei dieser Sachverhaltsgestaltung kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde die unentgeltliche Erbringung von Arbeitsleistungen durch die Dienstnehmer des Unternehmens der Beschwerdeführerin für die Errichtung des Einfamilienhauses des Gesellschafters NN und seiner Ehefrau als Vorgang nach § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 gewertet und nicht eine einheitliche Maßnahme nach § 3 Abs. 2 UStG 1994 (Entnahme eines Bauwerkes, das Gegenstand einer Werklieferung sein könnte) angenommen hat. Bei dieser Sachverhaltsgestaltung kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde die unentgeltliche Erbringung von Arbeitsleistungen durch die Dienstnehmer des Unternehmens der Beschwerdeführerin für die Errichtung des Einfamilienhauses des Gesellschafters NN und seiner Ehefrau als Vorgang nach Paragraph 3 a, Absatz eins a, Ziffer 2, UStG 1994 gewertet und nicht eine einheitliche Maßnahme nach Paragraph 3, Absatz 2, UStG 1994 (Entnahme eines Bauwerkes, das Gegenstand einer Werklieferung sein könnte) angenommen hat.

In eventu wendet die Beschwerdeführerin ein, sollte die Erbringung von Arbeitsleistungen einer von der Entnahme der Materialien abgesonderten, getrennten Betrachtung unterzogen werden, so wäre davon auszugehen, dass die Arbeitnehmer die in Rede stehenden Arbeitsleistungen direkt an den Gesellschafter NN und seine Ehefrau erbracht haben. Solcherart wäre es nicht zur Entnahme sonstiger Leistungen aus dem Unternehmen gekommen und damit der Tatbestand des § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 nicht erfüllt. In eventu wendet die Beschwerdeführerin ein, sollte die Erbringung von Arbeitsleistungen einer von der Entnahme der Materialien abgesonderten, getrennten Betrachtung unterzogen werden, so wäre davon auszugehen, dass die Arbeitnehmer die in Rede stehenden Arbeitsleistungen direkt an den Gesellschafter NN und seine Ehefrau erbracht haben. Solcherart wäre es nicht zur Entnahme sonstiger Leistungen aus dem Unternehmen gekommen und damit der Tatbestand des Paragraph 3 a, Absatz eins a, Ziffer 2, UStG 1994 nicht erfüllt.

Dieser Einwand kann schon deshalb nicht zum Erfolg führen, weil die Arbeitnehmer in einem Vertragsverhältnis zur beschwerdeführenden KG gestanden sind, nicht aber in einem solchen zum Gesellschafter NN oder dessen Ehefrau. Die Arbeitnehmer haben ihre Entlohnung - auch für die in Rede stehenden Arbeiten am Einfamilienhaus des NN und seiner Ehefrau - ausschließlich von ihrer Arbeitgeberin, der beschwerdeführenden KG, erhalten. Es ist daher von vornherein ausgeschlossen, dass die Arbeitnehmer die Arbeitsleistungen ohne Zwischenschaltung der Beschwerdeführerin erbracht haben.

Die Beschwerdeführerin verweist auch noch auf das in einem Vorabentscheidungsverfahren ergangene Urteil des EuGH vom 6. Mai 1992, C-20/91, Pieter de Jong, Slg. 1992 I-2847. Der dem Urteil zugrunde liegende Ausgangsrechtsstreit betraf einen niederländischen Bauunternehmer, der für seine privaten Wohnzwecke ein Baugrundstück gekauft und darauf durch sein Bauunternehmen ein Wohnhaus errichtet hat. Die niederländische Finanzverwaltung gelangte zur Ansicht, dass nicht nur der Wert des Hauses, sondern auch der Wert des Grundstücks Besteuerungsgrundlage für den Entnahmeeigenverbrauch nach Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG sei. Der EuGH hatte im Vorabentscheidungsverfahren zu entscheiden, ob für das Grundstück (Grund und Boden) ein Entnahmeeigenverbrauch zu erfassen ist. Dem Urteil ist zu entnehmen, dass in einem Fall, in dem ein Bauunternehmer ein Grundstück zur Verwendung für private Zwecke erwirbt, darauf aber im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit ein Wohnhaus für sich selbst errichtet, die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 5 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie in Ansehung eines Grundstücks nicht erfüllt sind. Das Urteil enthält allerdings keine Aussage zur Regelung des Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, welche in Österreich durch die im gegenständlichen Fall anzuwendende Bestimmung des § 3a Abs. 1a UStG 1994 umgesetzt worden ist. Die Beschwerdeführerin verweist auch noch auf das in einem Vorabentscheidungsverfahren ergangene Urteil des EuGH vom 6. Mai 1992, C-20/91, Pieter de Jong, Slg. 1992 I-2847. Der dem Urteil zugrunde liegende Ausgangsrechtsstreit betraf einen niederländischen Bauunternehmer, der für seine privaten Wohnzwecke ein Baugrundstück gekauft und darauf durch sein Bauunternehmen ein Wohnhaus errichtet hat. Die niederländische Finanzverwaltung gelangte zur Ansicht, dass nicht nur der Wert des Hauses, sondern auch der Wert des Grundstücks Besteuerungsgrundlage für den Entnahmeeigenverbrauch nach Artikel 5, Absatz 6, der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG sei. Der EuGH hatte im Vorabentscheidungsverfahren zu entscheiden, ob für das Grundstück (Grund und Boden) ein Entnahmeeigenverbrauch zu erfassen ist. Dem Urteil ist zu entnehmen, dass in einem Fall, in dem ein Bauunternehmer ein Grundstück zur Verwendung für private Zwecke erwirbt, darauf aber im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit ein Wohnhaus für sich selbst errichtet, die Voraussetzungen für die Anwendung von Artikel 5, Absatz 6, der Sechsten Richtlinie in Ansehung eines Grundstücks nicht erfüllt sind. Das Urteil enthält allerdings keine Aussage zur Regelung des Artikel 6, Absatz 2, der Sechsten Richtlinie, welche in Österreich durch die im gegenständlichen Fall anzuwendende Bestimmung des Paragraph 3 a, Absatz eins a, UStG 1994 umgesetzt worden ist. In Rn 18 des Urteils Pieter de Jong weist der EuGH allerdings darauf hin, dass es nicht im Einklang mit dem in Art. 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie verankerten Grundsatz der Gleichbehandlung stünde, wenn eine unterschiedliche steuerliche Behandlung, je nach dem, ob ein Unternehmer ein Haus im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit als Unternehmer errichtet oder ob er als gewöhnlicher Verbraucher handelt und einen Dritten mit der Errichtung des Hauses auf seinem Grundstück beauftragt, einträte. Hiezu hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend darauf verwiesen, dass die Mehrwertsteuer nach den Vorschriften der Sechsten Richtlinie auf den gesamten Preis des Hauses zu entrichten wäre, wenn NN und seine Ehefrau einen dritten Unternehmer mit der Errichtung des Hauses auf ihrem Grundstück beauftragt hätten. In Rn 18 des Urteils Pieter de Jong weist der EuGH allerdings darauf hin, dass es nicht im Einklang mit dem in Artikel 5, Absatz 6 der Sechsten Richtlinie verankerten

Grundsatz der Gleichbehandlung stünde, wenn eine unterschiedliche steuerliche Behandlung, je nach dem, ob ein Unternehmer ein Haus im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit als Unternehmer errichtet oder ob er als gewöhnlicher Verbraucher handelt und einen Dritten mit der Errichtung des Hauses auf seinem Grundstück beauftragt, einträte. Hierzu hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend darauf verwiesen, dass die Mehrwertsteuer nach den Vorschriften der Sechsten Richtlinie auf den gesamten Preis des Hauses zu entrichten wäre, wenn NN und seine Ehefrau einen dritten Unternehmer mit der Errichtung des Hauses auf ihrem Grundstück beauftragt hätten. Die Beschwerde vermag sohin die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Die Beschwerde vermag sohin die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen. Sie war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 23. Mai 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2011150139.X00

Im RIS seit

21.06.2013

Zuletzt aktualisiert am

05.10.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at